

Nº 136

Revista Técnica Tributaria

2022

ENERO

MARZO

REFLEXIONES ACERCA DEL
ENCAJE CONSTITUCIONAL
Y SIGNIFICADO DE LOS
RECURSOS ADMINISTRATIVOS
EN MATERIA TRIBUTARIA.

LAS NUEVAS NORMAS ANTI-
HÍBRIDOS INTRODUCIDAS
POR EL REAL DECRETO-LEY
4/2021, DE 9 DE MARZO:
POSIBLES PROBLEMAS DE
COMPATIBILIDAD CON LAS
LIBERTADES FUNDAMENTALES
DE LA UNIÓN EUROPEA.

¿DE QUÉ HABLAMOS CUANDO
HABLAMOS DE IMPUESTO
SOBRE EL PATRIMONIO?
IMPUESTO SOBRE EL
PATRIMONIO, CAPACIDAD
ECONÓMICA Y PROHIBICIÓN
DEL ALCANCE CONFISCATORIO
DE LA IMPOSICIÓN.

INNOVATION AND TAXATION
IN THE EU. WHERE ARE WE?
CONCEPTUAL APPROACH

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^a 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

La atribución de la cualidad de reembolsable: solución urgente a la pobreza, pero con el riesgo de futuros problemas de control

María Amparo Grau Ruiz 7

Estudios

Reflexiones acerca del encaje constitucional y significado de los recursos administrativos en materia tributaria

Luis Mochón López 19

Las nuevas normas anti-híbridos introducidas por el Real Decreto-Ley 4/2021, DE 9 de marzo: posibles problemas de compatibilidad con las libertades fundamentales de La Unión Europea

Alejandro Zubimendi Cavia 79

¿De qué hablamos cuando hablamos de Impuesto sobre el Patrimonio?

Javier Alonso Madrigal 143

Innovation and Taxation in the EU

Dr. Esperanza Buitrago Díaz 179

Análisis crítico de cuestiones problemáticas en la jurisprudencia

La iniciación del procedimiento de inspección seguida de personación en domicilio

José María Lago Montero 197

Comentario de doctrina administrativa

Tribunal Económico-Administrativo Central. Comentario a la Resolución 4160/2019, de 25 de octubre de 2021 Gabinete de Estudios de AEDAF	221
Tribunal Económico-Administrativo Central. Comentario a la Resolución 6669/2021, de 20 de diciembre de 2021 Gabinete de Estudios de AEDAF	225
Tribunal Económico-Administrativo Central. Comentario a la Resolución 629/2021, de 23 de noviembre de 2021 Gabinete de Estudios de AEDAF	229
Tribunal Económico-Administrativo Central. Comentario a la Resolución 1108/2018, de 25 de octubre de 2021 Gabinete de Estudios de AEDAF	235
Tribunal Económico-Administrativo Central. Comentario a la Resolución 4897/2018, de 22 de noviembre de 2021 Gabinete de Estudios de AEDAF	243

Comentario de Jurisprudencia del TJUE

Comentario a la Sentencia del Tribunal de Justicia de la UE, de 21 de octubre de 2021 (Sala Tercera) Aurora Ribes Ribes	253
Comentario a la Sentencia del Tribunal de Justicia de la UE, de 11 de noviembre de 2021 (Sala Sexta) Aurora Ribes Ribes	259
Comentario a la Sentencia del Tribunal de Justicia de la UE, de 18 de noviembre de 2021 (Sala Octava) Aurora Ribes Ribes	265
Comentario a la Sentencia del Tribunal de Justicia de la UE, de 25 de noviembre de 2021 (Sala Tercera) Aurora Ribes Ribes	271

Transferencia

Cumplimiento tributario cooperativo y precios de transferencia José Ángel Gómez Requena	281
Lo más destacado de la Revista Interactiva de Actualidad (RIA) Gabinete de Estudios de AEDAF	303

Novedades editoriales	308
-----------------------	-----

Editorial



LA ATRIBUCIÓN DE LA CUALIDAD DE REEMBOLSABLE: SOLUCIÓN URGENTE A LA POBREZA, PERO CON EL RIESGO DE FUTUROS PROBLEMAS DE CONTROL

María Amparo Grau Ruiz

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario

Universidad Complutense de Madrid (España)

Directora de la Revista Técnica Tributaria

1. La reciente propuesta de introducir deducciones reembolsables en el IRPF

En el recién publicado Libro blanco sobre la reforma tributaria se estima conveniente plantear una revisión del actual IRPF para potenciar sus funciones recaudatoria y redistributiva e intentar reducir los costes de eficiencia. Esto afecta en gran medida a los beneficios fiscales vigentes y futuros. Se reconoce que «su versatilidad [la del IRPF] permite también introducir incentivos en favor de aquellas actividades o rentas que en cada momento son prioritarias para los principios rectores de la política económica»¹. Ahora bien, con el objetivo de ensanchar la base imponible de este impuesto, se recomienda la supresión de «exenciones, reducciones, deducciones o regímenes especiales cuyo mantenimiento no está justificado».

En la línea apuntada, básicamente se propone convertir la reducción por obtención de rendimientos del trabajo (o quizás expresado con mayor exactitud, sustituir una parte de la misma) en una «deducción reembolsable en la cuota», similar al *Earned Income Tax Credit* (EITC) aplicado en algunos países. Esto último permitiría integrar el IRPF y las prestaciones públicas para las personas con rentas bajas. En la misma dirección, el Comité recomienda estudiar la posibilidad de atribuir la condición de reembolsable al mínimo por descendientes menores de 18 años, con la finalidad de contribuir a la reducción de la pobreza infantil».

Simultáneamente, dado que la reforma que se sugiere en el ámbito del IVA afectaría negativamente a los hogares con menor capacidad económica, «se considera que una condición *sine qua non* del cambio propuesto es

¹ Comité de personas expertas, Libro blanco sobre la reforma tributaria, 2022, p. 23.

que se establezca una compensación a esos hogares por el aumento del IVA soportado en sus consumos de bienes de primera necesidad». Para ello, se baraja bien el establecimiento de un «sistema de prestaciones directas a las personas con menos recursos, o introducir una deducción reembolsable en el IRPF, para esos mismos beneficiarios». Se aclara, en todo caso, la compatibilidad con otras compensaciones específicas para los consumidores en las entregas de bienes y prestaciones de servicios básicos en los que sea posible discriminar en función de la renta de las personas o los hogares (por ejemplo, la electricidad, el agua, la calefacción o el transporte)².

En definitiva, el reto fundamental estriba en articular adecuadamente la relación entre el IRPF y las prestaciones públicas para las personas con renta reducida³. Cobra, a este respecto, especial relevancia la cualidad de reembolsable. Por ello, a continuación, centramos nuestro análisis en ella en relación con cada uno de los tres supuestos mencionados: la reducción por obtención de rendimientos del trabajo, el mínimo por descendientes menores de edad y la compensación por el aumento del IVA en bienes y servicios esenciales. Posteriormente, traeremos a colación la experiencia estadounidense a la que se alude expresamente en el Libro

blanco, con el propósito de sopesar sus virtudes y defectos⁴.

En primer lugar, si nos fijamos en el actual diseño de la reducción por rendimientos del trabajo⁵, en sí misma comprende dos: una fija (en el artículo 19.2.f) de la LIRPF) y otra variable (en el artículo 20). Esta reducción variable se considera abiertamente un beneficio fiscal incluido la Memoria de beneficios fiscales de los Presupuestos Generales del Estado⁶. El Comité recomienda que se analice la posibilidad de transformarla en una deducción similar al EITC aplicado, entre otros países, en los Estados Unidos. La justificación es que «de esta manera, este instrumento podría seguir atendiendo a los objetivos que tenía fijados hasta ahora, pero, además, permitiría corregir algunas de las debilidades y reforzar los puntos fuertes que presenta su actual regulación»⁷. ¿Cuáles son estos? Se confirma como fortaleza, tras analizarse diversos estudios, que la vigente reducción estimula la oferta de trabajo, especialmente, la decisión de participación en el mercado laboral. No obstante, tiene la debilidad de aplicar de manera implícita tipos marginales efectivos muy elevados (próximos al 50%) a las rentas del trabajo. Por ese motivo, la propuesta que hace el Comité reduce el tamaño de estos tipos marginales y permite la integración con prestaciones dirigidas a las

2 *Ibidem*, pp. 25-26.

3 *Ibidem*, p. 128.

4 La autora agradece a la Profesora Charlotte Crane, de *Northwestern University*, su ayuda en la localización de fuentes y sus valiosos comentarios sobre la regulación norteamericana aplicable. En todo caso, cualquier posible error de interpretación es propio.

5 Comité de personas expertas, Libro blanco..., op. cit., pp. 132-133.

6 A diferencia de la reducción fija de 2.000 euros, que compensa por los gastos de difícil justificación, cuyo mantenimiento el Comité encuentra adecuado. El coste recaudatorio en 2022 de la actual reducción por obtención de rendimientos del trabajo se eleva a 1933,7 millones de euros, teniendo en cuenta su impacto para el Estado, las comunidades autónomas y las entidades locales que participan en la recaudación del impuesto (Ministerio de Hacienda, 2021). *Ibidem*, p. 133.

7 *Ibidem*, p. 132.

personas y hogares con rentas bajas (como el Ingreso Mínimo Vital⁸ y las correspondientes autonómicas), con miras a fortalecer su efecto positivo sobre la oferta laboral de los trabajadores con ingresos reducidos. En esencia, parece que se trata de compensar parcialmente a los beneficiarios por la minoración que experimentarían en su prestación al obtener alguna renta del trabajo, y no desincentivar su incorporación al mercado laboral. Así las cosas, se estima que el EITC también puede ayudar a corregir la infradeclaración de rentas por algunos trabajadores (se cita el ejemplo de la declaración incompleta de jornadas detectada por la Inspección de trabajo).

A mayor abundamiento, se señala que a la hora de integrar prestaciones también podría darse cabida a otras nuevas compensaciones recomendadas por el Comité (en los casos en que se otorguen cuando algunas medidas comporten aumento de impuestos para las personas con rentas más bajas), e incluso se hace referencia a la posibilidad de extender este esquema a perceptores de rentas distintas de las laborales.

Desde luego, el coste recaudatorio dependería finalmente del diseño y de la eventual incorporación de otras prestaciones redistributivas. Se entiende que «un esquema EITC que fuera efectivo incrementaría la base gravable del impuesto, al tener un

efecto positivo en la oferta de trabajo y reducir las distorsiones que crean los elevados tipos marginales implícitos». Y en caso de ser necesario un mayor importe para financiarlo, el Comité estima que se podría contar con los recursos obtenidos a partir de la puesta en marcha de sus otras propuestas de reforma.⁹

En segundo lugar, si nos detenemos a analizar el origen de la recomendación efectuada sobre el mínimo por descendientes en el IRPF¹⁰, se observa que claramente su justificación obedece a la demanda social para reducir la creciente pobreza infantil en nuestro país. Constatando que la pandemia ha acrecentado el riesgo de que aumente la privación material y la cronificación de la pobreza a edades muy tempranas, el Comité reconoce que «en la mayoría de los países europeos, hay un conjunto de políticas de apoyo a la crianza, que incluyen tanto medidas fiscales como de prestaciones, de cuantías mucho más elevadas» en comparación con lo que sucede en España¹¹.

Ciertamente, el eje fundamental del sistema español de ayudas monetarias a las familias es, en el plano estatal, este mínimo por descendientes (más de 8 millones de contribuyentes tenían derecho a aplicarlo en 2019). Muchos declarantes con descendientes a cargo menores de 18 años no pudieron beneficiarse de este mínimo, por insuficiencia de su

8 «La reducción por rendimientos del trabajo vigente consta de un tramo constante (*Plateau*) y otro decreciente (*Phase-out*). La nueva deducción añadiría un tramo previo creciente (*Phase-in*), que, en su caso, podría compensar parcialmente a los beneficiarios del IMV por la reducción en esta prestación que experimentarían al obtener alguna renta del trabajo, en línea con lo establecido en el artículo 11.4 de la Ley 19/2021, de 20 de diciembre, por la que se establece el ingreso mínimo vital». *Ibidem*, p. 133.

9 *Ibidem*, p. 133

10 Plataforma para la Infancia, *Save the Children* España y UNICEF España remitieron un documento conjunto en la fase de la consulta pública. Conforme a los datos de la Encuesta de Condiciones de Vida, en 2019, casi uno de cada tres menores de edad que viven en España lo hacen en hogares que se encuentran en situación de riesgo de pobreza (el 27,4%). *Ibidem*, pp. 135-136.

11 *Ibidem*, p. 136.

base liquidable y otros por no realizar la declaración del IRPF¹². A la vista de estos datos, se concluye que la propuesta de atribuir la condición de reembolsable al mínimo por descendientes contribuiría a reducir la desigualdad y la pobreza infantil¹³.

En el marco del IVA, el Comité recomienda la supresión gradual de los tipos impositivos reducido y superreducido¹⁴, «articulando un sistema para que los hogares con menor renta reciban una compensación adecuada por el aumento que experimenten en el IVA soportado en sus consumos de bienes y servicios esenciales»¹⁵. Insiste en esta condición hasta el punto de señalar que «[e]n caso de que no pudiera garantizarse un mecanismo de compensación a las personas con menos renta, debería descartarse la elevación del tipo impositivo para los bienes y servicios de primera necesidad».¹⁶

Adentrándonos en los detalles sobre cómo compensar, se dice que puede «establecerse un sistema de prestaciones directas a las personas con menos recursos, o introducirse una deducción reembolsable en el IRPF, con esos mismos beneficiarios

(lo que refuerza la propuesta que realiza el Comité en el apartado 2 del capítulo I de extender la obligación de declarar en el IRPF)». Desde luego, el «diseño y aplicación de estos mecanismos de compensación no están exentos de dificultades, que todavía pueden incrementarse si participan en los mismos los tres niveles de gobierno que pueden ver afectados sus ingresos a consecuencia de la supresión de los tipos reducidos en el IVA»¹⁷.

Por último, el Comité es sabedor de que la reforma propuesta no se puede llevar a cabo inmediatamente, dado el contexto de recuperación económica. Puesto que es consciente de que va a alterar el peso relativo de los sectores económicos en la economía española, propone periodificarla¹⁸.

2. El «earned income tax credit» en el marco de los créditos fiscales reembolsables en Estados Unidos

Los créditos fiscales reembolsables o *Refundable Tax Credits* (RTC)

12 Con las liquidaciones del ejercicio 2019, la AEAT calcula 2.825.292 de declarantes con descendientes a cargo menores de 18 años que no pueden beneficiarse del mínimo por descendientes, por insuficiencia de su base liquidable. El coste teórico del crédito reembolsable ascendería a 1.800 millones de euros. Por otro lado, el coste derivado de la aplicación de la misma medida a las personas que no realizan la declaración del IRPF porque no están obligadas, pero sus rentas han estado sujetas a retención, es de 320 millones de euros (558.586 personas). Es decir, el coste recaudatorio total asciende a 2.120 millones de euros en el año 2019. *Ibidem*, p. 136.

13 Además, recuerda el Comité que lo haría «en dos dimensiones clave, incidencia e intensidad, pues la medida aumentaría la renta disponible de la población en los dos primeros deciles de ingresos mucho más que en el resto». *Ibidem*, p. 136.

14 «Si se mantuviera el tipo general del 21%, la eliminación de los tipos reducidos incrementaría la recaudación del IVA en 27.100 millones de euros, sin tener en cuenta los previsibles efectos de la reforma sobre el comportamiento de empresas y consumidores. Si se optara por mantener constante la recaudación, el tipo general podría reducirse hasta, aproximadamente, el 15% (sin considerar las actuaciones que pudieran llevarse a cabo en materia de exenciones, que aumentarían la base imponible del impuesto)». *Ibidem*, p. 158.

15 *Ibidem*, pp. 158-159.

16 *Ibidem*, p. 160.

17 *Ibidem*, p. 160.

18 «[S]e propone la elevación gradual de los tipos impositivos reducido y superreducido a partir del momento en que se haya consolidado la recuperación económica, hasta converger al tipo general que

herramientas disponibles para articular políticas y fomentar ciertos comportamientos, como la incorporación al mercado laboral. Además de compensar la obligación tributaria, cualquier exceso de crédito sobre la misma se reembolsa al contribuyente.

Hace unos años se pidió a la *US Government Accountability Office* (GAO) que revisara el diseño y la administración de los tres grandes RTC: el crédito fiscal por ingreso del trabajo (EITC)¹⁹, el crédito fiscal adicional por hijos (ACTC) y el crédito fiscal por la oportunidad americana (AOTC). Estos proporcionan beneficios fiscales a millones de contribuyentes –muchos de los cuales tienen bajos ingresos– que trabajan, crían a sus hijos o cursan estudios superiores.

Con la aparición en Estados Unidos del EITC²⁰, los contribuyentes que no tenían una deuda fiscal positiva podían, a pesar de ello, reclamar un crédito si tenían unos ingresos del trabajo bajos. La motivación original del

EITC era hacer menos regresiva la combinación de impuestos sobre la Seguridad Social e impuestos sobre la renta, sin dismantelar el enfoque estadounidense de la Seguridad Social²¹. La solución adoptada fue la de atribuir la cualidad de reembolsable sin que existiera una verdadera obligación de pagar el impuesto sobre la renta. Durante muchos años ningún otro crédito (incluidos los créditos fiscales generales para empresas y los créditos fiscales diseñados como parte de programas específicos, como el de energías renovables) fue reembolsable (sólo estaban disponibles para compensar las obligaciones fiscales reales).

Los reembolsos del EITC se suelen supervisar por el Servicio de Impuestos Internos (*Internal Revenue Service*, IRS) en el marco de su labor relativa a los gastos fiscales susceptibles de error en su aplicación. Además, también los revisa como parte de iniciativas específicas de los comités del Congreso o los ejecutivos. Interesa

se decida establecer. Esta periodificación de la reforma (acompañada, en su caso, de otras políticas que adopten los poderes públicos, dirigidas a facilitar la transición) debería contribuir a la adaptación de algunos sectores económicos que podrían verse especialmente afectados por la misma, al desaparecer el subsidio que ahora reciben a través de los tipos reducidos, a la vez que ayudaría a alcanzar una composición sectorial más equilibrada de nuestra economía» *Ibidem*, p. 159. «La propuesta de supresión de los tipos reducido y superreducido puede tener un coste en términos redistributivos, lo que dependerá, entre otros factores, del tipo general del IVA que se fije y de las medidas compensatorias que se adopten. Si se quiere mantener, al menos, la capacidad redistributiva del sistema español de impuestos y prestación, ese coste, caso de producirse, deberá ser corregido, por la vía de los gastos o de otros impuestos». *Ibidem*, p. 160.

19 Conforme se indica en el glosario, el crédito fiscal por ingresos ganados (EITC) es un crédito para ciertas personas de bajos ingresos que cumplen con los ingresos ganados, los ingresos brutos ajustados y algunos otros requisitos. El EITC mayor que la obligación tributaria puede ser reembolsado. TIGTA (2021) «Improper Payment Rates for Refundable Tax Credits Remain High», Informe No. 2021-40-036, de 10 de mayo, p. 17.

20 La *Revenue Act* de 1978 (P. L. 95-900 de 6 de noviembre de 1978) hizo del EITC un precepto permanente del *Internal Revenue Code*. La *Omnibus Budget Reconciliation Act* de 1990 (P. L. 101-508, de 5 de noviembre de 1990) extendió la elegibilidad para el EITC.

21 Este enfoque, como realidad política y práctica, requiere un registro de pagos por parte de los individuos, ya que la prestación de jubilación resultante depende de los pagos previos realizados al sistema de la Seguridad Social. Por lo tanto, reducir el impuesto de la Seguridad Social en caso de bajos ingresos probablemente haría más mal que bien.

destacar que, a la hora de cumplir con la Ley de Eliminación y Recuperación de Pagos Indevidos, los datos del Inspector General del Tesoro de los Estados Unidos (TIGTA por sus siglas en inglés) pusieron de relieve que los errores de pago en el programa EITC oscilaban entre el 22% y el 26%²².

El nivel de escrutinio que el EITC ha recibido del Congreso y del IRS, en comparación con otros gastos fiscales, refleja en cierta manera el grado de organización de los beneficiarios previstos y el poder de los grupos de interés²³.

Cuando el IRS verifica el cumplimiento de las leyes por parte de los contribuyentes no se centra en si los programas fiscales cumplen con sus objetivos de rendimiento. Su actuación tiene un perfil muy diferente al de los programas de gasto en los que las agencias están obligadas a seguir y validar datos detallados sobre el rendimiento de sus respectivos programas²⁴.

Recientemente, TIGTA identificó que el IRS atribuye las reclamaciones excesivas de créditos fiscales reembolsables a su diseño legal y a la complejidad a la que se enfrentan los contribuyentes a la hora de autocertificar su elegibilidad²⁵. Es bien sabido que las normas de elegibilidad en los RTC afectan a la carga de cumplimiento de los contribuyentes y a los costes administrativos del IRS. A menudo su cumplimiento es difícil de verificar por el IRS debido a la falta de datos disponibles de terceros. Por ello, los porcentajes de error son relativamente elevados en relación con estos créditos. Las propuestas para cambiar el diseño de los RTC —como la modificación de las normas de elegibilidad— implican compromisos entre eficacia, eficiencia, equidad y simplicidad. Según señaló la GAO, «la recopilación de datos de recaudación tiene costes. Sin embargo, una parte importante de la actividad de aplicación se produce en el entorno posterior al reembolso y el uso de estos datos podría informar mejor las decisiones de asignación de

22 TIGTA (2014) «Internal Revenue Service Fiscal Year 2013 Improper Payments Reporting Continues To Not Comply With the Improper Payments Elimination and Recovery Act», Informe No. 2014-40-027, de 31 de marzo. El IRS también lleva a cabo el programa de infradeclaración automatizada (AUR), que coteja los datos de ingresos declarados en una declaración de impuestos con la información de terceros sobre ingresos y gastos proporcionada al IRS por los empleadores o las instituciones financieras. En 2014, este proceso de cotejo de documentos incluyó algo más de un millón de declaraciones del EITC y el IRS recomendó 1.500 millones de dólares en impuestos adicionales. GAO (2016) «Refundable Tax Credits. Comprehensive Compliance Strategy And Expanded Use Of Data Could Strengthen IRS's Efforts To Address Noncompliance», GAO-16-475.

23 Quizás los gastos fiscales en los que los beneficiarios previstos son grupos de interés menos poderosos reciben más escrutinio. Una amplia literatura sobre el pluralismo sesgado sugiere que éste es el caso (por ejemplo, Gilens y Page 2014). Benjamin, Lehn M.; Posner, Paul L. (2018) «Tax Expenditures and Accountability: The Case of the Ambivalent Principals», *Journal of Public Administration Research and Theory*, Vol. 28, No. 4, p. 580.

24 De hecho, «el IRS ha sostenido sistemáticamente que no es responsable de evaluar el rendimiento o la eficacia de los gastos fiscales (Howard 2002)». *Ibidem*, p. 575.

25 En el año fiscal 2020, la Oficina de Administración y Presupuesto determinó que el crédito por ingreso del trabajo, el crédito adicional por hijos y el crédito por la oportunidad americana son programas de alta prioridad que son susceptibles de pagos impropios significativos. El IRS atribuye estas reclamaciones excesivas de créditos fiscales reembolsables a su diseño legal y a la complejidad a la que se enfrentan los contribuyentes a la hora de autocertificar su elegibilidad para los créditos fiscales reembolsables, y no a debilidades de control interno, deficiencias de gestión financiera o fallos en los informes. TIGTA (2021) «Improper Payment Rates for Refundable Tax Credits Remain High», Informe No. 2021-40-036, de 10 de mayo.

recursos y mejorar la eficiencia general de los esfuerzos»²⁶. El IRS mostró inicialmente su preocupación por el coste del estudio de los datos de recaudación para las actividades de ejecución posteriores al reembolso y en mayo de 2021 todavía no había cumplido con tal recomendación²⁷.

En la actualidad, en Estados Unidos los índices de pagos indebidos para los créditos fiscales reembolsa-

bles siguen siendo elevados. Esto representa una pérdida significativa tanto para el Gobierno Federal como para los contribuyentes. Para el año fiscal 2020, el IRS calculó que el 24% (16.000 millones de dólares) del total de los pagos del EITC (68.200 millones de dólares) fueron indebidos²⁸, incluyéndolo en el Informe Financiero Anual de la Agencia del Departamento del Tesoro²⁹.

26 Aunque aislar y cuantificar los resultados asociados a los gastos fiscales es un reto –al igual que en el caso de los programas de gasto–, los resultados de la investigación son útiles para demostrar el funcionamiento de determinados gastos fiscales o proporcionar información sobre las formas de perfeccionar su diseño. Por ejemplo, la investigación ha demostrado que el EITC aumenta efectivamente la participación de los beneficiarios en la fuerza de trabajo, especialmente en el caso de las familias monoparentales, y saca a millones de beneficiarios de la pobreza. GAO (2005) «Tax Expenditures Represent a Substantial Federal Commitment and Need to Be Reexamined», GAO-05-690, p. 56. La GAO recomendó en su momento «1) que el IRS desarrolle una estrategia de cumplimiento integral que incluya todos los RTC, 2) que utilice los datos disponibles para identificar posibles fuentes de incumplimiento, 3) que garantice la fiabilidad de los datos de recaudación y los utilice para informar las decisiones de asignación, y 4) que evalúe la utilidad de los datos de terceros para detectar el incumplimiento del AOTC». GAO (2016) «Refundable Tax Credits: Comprehensive Compliance Strategy and Expanded Use of Data Could Strengthen IRS's Efforts to Address Noncompliance», GAO-16-475.

27 El IRS podría potencialmente ahorrar cientos de millones en costes al mejorar la administración de los tres grandes créditos fiscales reembolsables. En abril de 2018, adoptó una estrategia integral de cumplimiento de créditos fiscales reembolsables que evalúa el efecto que varios tratamientos –como las campañas de educación y divulgación de los contribuyentes, las intervenciones centradas en los preparadores pagados y los exámenes– tienen en diferentes resultados –como la carga de los contribuyentes, el retorno de la inversión y el comportamiento de los contribuyentes, entre otros–. Con esos datos, el IRS desarrolló una herramienta que permitía una mayor automatización. También servía a los funcionarios para hacer ajustes y revisar los resultados propuestos, ayudando al IRS a determinar si su asignación de recursos era óptima y, en caso contrario, qué ajustes eran necesarios. GAO (2017) «General government: Refundable Tax Credits», Informe 2017-24. <https://www.gao.gov/action-tracker/general-government-refundable-tax-credits-2017-24>.

28 Para cualquier programa identificado como susceptible de realizar pagos indebidos significativos (en lo sucesivo denominado programa de alto riesgo), el IRS también debe proporcionar la siguiente información para dicho Informe en el siguiente año fiscal: el índice y el importe de los pagos indebidos; las causas fundamentales de los pagos indebidos; las medidas adoptadas para abordar las causas fundamentales; los objetivos anuales de reducción de los pagos indebidos y un análisis de las limitaciones de la capacidad del IRS para reducir los pagos indebidos. El IRS incluyó una sección en el que describe «cinco barreras para reducir los pagos indebidos de créditos fiscales reembolsables. Las barreras son: 1) la complejidad y la falta de datos para verificar los requisitos legales de elegibilidad, 2) la falta de autoridad para corregir errores, 3) la alta rotación de los contribuyentes elegibles, 4) los preparadores de declaraciones de impuestos sin escrúpulos y/o incompetentes, y 5) el fraude». TIGTA (2021) «Improper Payment Rates for Refundable Tax Credits Remain High», Informe No. 2021-40-036, de 10 de mayo, pp. 2-4.

29 El IRS estima que emitió aproximadamente 22.800 millones de dólares en pagos potencialmente impropios del EITC, ACTC y el Crédito Tributario de la Oportunidad Americana en el año fiscal 2020. J. Russell George (Inspector General for Tax Administration), Management and Performance Challenges Facing the Internal Revenue Service for Fiscal Year 2022 (Memorandum for Secretary Yellen), 14 de octubre de 2021, p. 9.

En el caso del EITC, el Tesoro y el IRS están utilizando los resultados de la evaluación para identificar formas de reducir las reclamaciones erróneas, manteniendo la participación de los solicitantes y minimizando la carga administrativa de los contribuyentes y del IRS³⁰. Algunos de los supuestos problemáticos detectados fueron los de las personas cuya solicitud de EITC haya sido reducida o rechazada —ya que deben volver certificar su derecho a recibir el crédito—, las prohibiciones temporales por el incumplimiento de requisitos, así como los casos sin número de Seguridad Social o con número no válido³¹.

En definitiva, es fundamental pensar cuidadosamente el diseño y la administración de los gastos fiscales y cómo pueden afectar a las acciones de rendición de cuentas, especialmente cuando se asemejan a las subvenciones³².

Por último, si bien es cierto que los créditos fiscales reembolsables obtienen la aprobación electoral a corto plazo, estos pueden abrir grandes brechas entre las altas expectativas y las realidades de aplicación sobre el terreno, acelerando y alimentando el mismo descontento con el gobierno que motivó el uso de estas herramientas indirectas³³.

3. La elección del contribuyente como fórmula más elaborada surgida en la anterior época postcrisis

Es interesante que, en el escenario actual, se haya valorado nuevamente en Estados Unidos el posible uso de un mecanismo similar al que ya se introdujo con bastante premura en la respuesta a la crisis financiera de 2008³⁴. En la sección 1603 de la Ley

30 GAO (2005) «Tax Expenditures Represent a Substantial Federal Commitment and Need to Be Reexamined», GAO-05-690, p. 57.

31 La Ley de Responsabilidad Personal y Reconciliación de las Oportunidades de Trabajo de 1996, promulgada el 22 de agosto de 1996, requiere que las personas que solicitan el EITC tengan un número de Seguridad Social que sea válido para trabajar y autoriza al IRS a denegar las solicitudes a aquellas personas que presenten uno no válido. TIGTA (2021) «Improper Payment Rates for Refundable Tax Credits Remain High», Informe No. 2021-40-036, de 10 de mayo, pp. 7, 8 y 11.

32 «[L]o que también resultó evidente en nuestro análisis fue cómo varía el diseño y la administración de los gastos fiscales y cómo esto puede afectar a las acciones de rendición de cuentas [...] algunos gastos fiscales [...] se administran como subvenciones (por ejemplo, los créditos se asignan de forma competitiva en lugar de ser administrados como derechos) o tienen una característica similar a las subvenciones, como el EITC (por ejemplo, créditos reembolsables). Benjamin, Lehn M.; Posner, Paul L. (2018) «Tax Expenditures and Accountability...», op. cit., p. 578.

33 Las acciones de rendición de cuentas por parte de los gestores federales, incluidos los del IRS y el Congreso varían en función del diseño y la administración de los gastos fiscales. Esta investigación podría empezar por considerar lo siguiente: «¿Tiene el gasto fiscal un objetivo político claro? ¿Qué grado de discrecionalidad tiene el contribuyente en la adopción de estas medidas? ¿Cuánto control previo tienen los gestores federales antes de que los contribuyentes reciban el beneficio fiscal? ¿Se administra el gasto fiscal conjuntamente con otra agencia federal o estatal? ¿Los créditos fiscales administrados conjuntamente entre el IRS y otras agencias federales garantizan mejor los objetivos políticos? ¿Son los créditos fiscales competitivos y cerrados, como el crédito fiscal para viviendas de bajos ingresos o el crédito fiscal para nuevos mercados más eficaces que las deducciones y exclusiones abiertas y exclusiones?...». Benjamin, Lehn M.; Posner, Paul L. (2018) «Tax Expenditures and Accountability...», op. cit., pp. 580-581.

34 En las explicaciones generales de las propuestas de ingresos de la Administración para el año fiscal 2022 aparece reiteradamente la expresión: «Los contribuyentes tendrían la opción de elegir un pago en efectivo en lugar de los créditos fiscales para empresas (es decir, una opción de pago directo)» en relación con el crédito de eficiencia energética residencial. También el caso de las instalaciones de energía nuclear, los vehículos de cero emisiones, el hidrógeno bajo en carbono, la estación de recarga de vehículos eléctricos, etcétera.

de Recuperación y Reinversión de Estados Unidos de 2009 apareció la posibilidad de elección explícita entre solicitar un crédito fiscal o recibir una subvención.

La idea de fondo parece haber sido que los créditos fiscales que producían un beneficio inmediato sólo y en la medida en que se tuviera una deuda tributaria positiva no eran suficientes para estimular la actividad; una subvención inmediata en efectivo que no dependiera de una deuda tributaria positiva sí lo haría.

Dado que los promotores y propietarios de bienes de energía renovable carecían de la base imponible necesaria para usar eficientemente la gama de incentivos fiscales como créditos tributarios a la producción (*production tax credits*, PTC), créditos tributarios a la inversión (*investment tax credits*, ITC) y amortización fiscal acelerada según el Código tributario (*Internal Revenue Code*, IRC) de 1986, recibían valor por ellos entrando en «*sale-leaseback*» de los ITCs o «*flip partnership*»³⁵ por ITCs o PTCs financiando estructuras diseñadas para

permitir a los inversores en capital fiscal, típicamente grandes instituciones financieras, reclamar los incentivos fiscales.

Estas estructuras funcionaron bien mientras hubo bastantes inversores con una base imponible estable para cubrir las necesidades financieras de los promotores. Pero las dificultades en los mercados de capitales redujeron el número de inversores y su capacidad de inversión.

En esta situación, la *American Recovery And Reinvestment Act* (ARRA) de 2009 permitió elegir la conversión de los PTCs para proyectos de energía renovable en ITCs en la sección 48 del IRC y lo más significativo es que la sección 1603 de ARRA hizo todos los ITCs de la sección 48 del IRC fueran convertibles en un equivalente (no sujeto a imposición) pago en efectivo («ITC direct payment», pago directo) del Departamento del Tesoro³⁶.

Así el Congreso permitió a los contribuyentes elegir entre los créditos por gastos en energías renovables que

35 El *flip partnership* es una estructura financiera que cumple con el puerto seguro que ofrece el *Revenue Procedure* 200765, I.R.B. 200750. En la típica transacción de venta y retroarrendamiento (*sale-leaseback*), el arrendador obtiene la propiedad fiscal del activo arrendado, ya sea poco antes o poco después (pero no más tarde de 90 días después) de la puesta en servicio original del activo, y lo arrienda de nuevo al promotor por un plazo que es significativamente más corto que la vida útil del activo. «The American Recovery And Reinvestment Act Of 2009: Payments For Specified Energy Property In Lieu Of Tax Credits For Renewable And Alternative Projects», *Briefing Winston & Straw LLP*, julio de 2009, pp. 10 y 12.

36 La sección 1603 de la ARRA facultó al Tesoro para aplicar a un pago directo del ITC normas similares a las de la sección 50 del IRC para el ITC de la sección 48 del IRC. Los antecedentes legislativos confirman que este programa de pagos directos pretendía imitar el funcionamiento del ITC de la sección 48 del IRC. El Tesoro podría haber adoptado el enfoque de que todas las limitaciones y parámetros allí previstos fueran aplicables y administrar el programa con los poderes de ejecución y embargo que el IRS tiene con respecto a una recaptura del ITC. Sin embargo, no se adoptó este enfoque de incorporación estricta. Las razones quizás obedezcan a que la responsabilidad del Pago Directo del ITC dentro del Tesoro fue asignada al *Fiscal Assistant Secretary* (FAS), que estaba menos familiarizado o cómodo con los impuestos que el IRS o la Oficina de Política Fiscal y que entonces actuó sólo como asesor. Además, el FAS aparentemente llegó a la conclusión de que la base legal para administrar el programa de la misma manera que un impuesto era al menos dudosa. Por último, también pudo haberse resistido a algunos de los resultados de este enfoque estricto. *Ibidem*, pp. 1-2.

estaban disponibles de forma normal como compensaciones de las obligaciones fiscales o como pagos de subvenciones. En su mayor parte, los requisitos para la subvención se basaban en los que ya figuraban en el Código y los reglamentos para los créditos fiscales. Esta parte del programa siguió siendo administrada por el IRS. Sin embargo, los que buscaban subvenciones las solicitaban directamente a través de una oficina diferente del Tesoro³⁷.

En el procedimiento legislativo de 2009, el Congreso reconoció que estaba creando subvenciones, a las que se aplicaban sus normas de asignación. Se suponía que las normas de fondo, aparte de las relativas a ampliar las entidades de financiación que podían solicitar el beneficio, eran las mismas para el crédito y la subvención. Pero la otra parte del Tesoro se adelantó un poco al IRS en algunas interpretaciones (como el significado de puesta en servicio y qué costes eran acreditables). Si no se cumplían las condiciones, las subvenciones recibidas y no devueltas deberían haber sido ingresos.

Centrando la atención en las propuestas recientes, parece que no se sacarán del ámbito de la administración fiscal como los pagos del programa 1603. Los ahora llamados pagos directos funcionarían como un crédito reembolsable, con una expansión de la elegibilidad a muchos tipos diferentes de entidades. La mayor diferencia entre la forma en que funcionaría el nuevo crédito de pago directo y el crédito más conocido

radica en el lugar en el que termina el crédito cuando se trata de empresas de transferencia y, por tanto, en el momento y la transferibilidad efectiva del beneficio.

4. Conclusión

Por mucho que se proponga ensanchar las bases, el principal problema de la previsible reforma es que probablemente serán muchos los casos que requerirán compensación a los damnificados o afectados por la pobreza y puede que el citado *leitmotiv* que inspira muchas medidas no sea suficiente.

En consecuencia, es lógico fijarse en mecanismos más avanzados de otros países de nuestro entorno que puedan contribuir a encontrar una solución razonable. No obstante, no debe desconocerse que estos pueden también conllevar aparejadas serias dificultades en su puesta en práctica.

Así ha sucedido en el caso de los créditos fiscales reembolsables estadounidenses, como el referido EITC. Con frecuencia, los procedimientos seguidos en la ejecución y control no suelen coincidir en un gasto fiscal y un pago directo. Y todo ello, pese a los denodados esfuerzos de supervisión del IRS, el Congreso, TIGTA y GAO para evitar los errores en su aplicación que suponen pagos indebidos con un alto coste económico en tiempos de escasez de recursos.

A nuestro juicio, más allá de la atribuir cualidad de reembolsable, permi-

³⁷ La razón a menudo expuesta para el programa de subvenciones era la incertidumbre del valor de los créditos cuando no hay ingresos inmediatos (y quizás ante la incertidumbre sobre los tipos). Las subvenciones (suponiendo que se cumplan los requisitos) tienen un valor inmediato más seguro. Tal vez igual de importante, fue que se emplease un lenguaje que permitía que más tipos de entidades de financiación reclamaran la subvención como propietarios (por ejemplo, incluso sin gozar de la calificación de socios).

tiendo, en su caso, la convertibilidad como rasgo añadido en la configuración de un beneficio fiscal, puede que la sugerente nota de transferibilidad (o portabilidad) esté llamada a tener un mayor alcance y quizás acabe jugando un papel crucial en la deses-

perada búsqueda de herramientas para incrementar tanto la capacidad recaudatoria como redistributiva de nuestro sistema de impuestos y prestaciones, incentivando financieramente conductas socialmente deseables.

Estudios

AUTORES

Luis Mochón López

Alejandro Zubimendi Cavia

Javier Alonso Madrigal

Esperanza Buitrago



REFLEXIONES ACERCA DEL ENCAJE CONSTITUCIONAL Y SIGNIFICADO DE LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS EN MATERIA TRIBUTARIA

Luis Mochón López

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de Granada (España)

Title

Reflections on the constitutional framework and meaning of administrative appeals in tax subjects

Resumen

La investigación efectúa una reflexión crítica de la regulación de la reclamación económico-administrativa, que constituye la vía administrativa previa y necesaria para poder acceder a la jurisdicción contencioso-administrativa. Esa configuración implica que su regulación afecte al ejercicio del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva, por lo que se deben tener presentes las exigencias constitucionales y del Derecho europeo.

Por ello, se afirma que su legitimación queda vinculada a la función de coadyuvar con el ámbito jurisdiccional y constituyendo un mecanismo que sirva para descargar a los tribunales de forma que se aumente la eficacia de los procedimientos judiciales.

Desde esta perspectiva, se identifican una serie de aspectos y cuestiones que deberían cumplirse en el diseño y funcionamiento de las reclamaciones económico-administrativas a fin de que no constituyan una lesión al citado derecho fundamental; sino que, por el contrario, adquieran valor y utilidad, generando confianza a los ciudadanos y evitando el litigio judicial.

Palabras clave

Vía administrativa previa, reclamación económico-administrativa, derecho a la tutela judicial efectiva.

Abstract

The investigation makes a critical reflection of the administrative appeal in tax matters, which is a requisite previous and required to access to the

contentious-administrative jurisdiction. This configuration implies that its regulation affects the exercise of the fundamental right to effective judicial protection, so the constitutional and European law requirements must be taken into account.

For this reason, it is affirmed that its legitimation is linked to the function of contributing with the jurisdictional scope and constituting a mechanism that serves to free the courts in a way that increases the effectiveness of judicial procedures.

From this perspective, a series of aspects and issues are identified that should be met in the design and operation of these administrative resources so that they do not constitute an injury to the quoted fundamental right; but, on the contrary, they acquire value and utility, generating confidence in citizens and avoiding litigation.

Keywords

Prior administrative route, economic-administrative claim, right to effective judicial protection

Fecha de recepción: 28-10-2021/Fecha de aceptación: 17-01-2022 /Fecha de revisión: 30-03-2022.

Cómo referenciar: Monchón López, L. (2022). Reflexiones acerca del encaje constitucional y significado de los recursos administrativos en materia tributaria. *Revista Técnica Tributaria* (136), 19-77

SUMARIO

1. Introducción

2. La vía previa administrativa desde una perspectiva constitucional de Derecho interno y europeo: la conveniencia de su configuración optativa

3. Exigencias que se derivan del carácter preceptivo de la reclamación económico-administrativa

3.1. La proyección de la finalidad constitucional del sistema de recursos administrativos en la resolución de estos: la obligación de resolver respetando el principio de buena administración, actuado de forma objetiva y con sometimiento pleno al Derecho

3.2. Supuestos en los que nunca puede ser obligatoria la interposición de la reclamación económico-administrativa

3.3. El plazo de interposición de la reclamación y la duración del procedimiento económico-administrativo

3.4. La deficiente regulación de la inadmisibilidad de la reclamación económico-administrativa

3.5. La incidencia de la presentación del recurso administrativo en la ejecutoriedad del acto recurrido y la regulación de la suspensión del acto recurrido: ¿De verdad la reclamación económico-administrativa queda fuera del procedimiento de aplicación de los tributos?

3.6. El devengo de intereses de demora durante la tramitación de la reclamación económico-administrativa: reiteración y retroacción de actuaciones

3.7. La legitimación activa de la propia administración y las costas del procedimiento

4. Conclusiones

Bibliografía

1. Introducción

El presente artículo tiene como objeto efectuar una reflexión crítica acerca de la posición constitucional de los recursos en vía administrativa, en particular, cuando estos constituyen un trámite necesario para poder residenciar el litigio ante la jurisdicción contencioso-administrativa, como acontece en el ámbito tributario. Aunque se tendrá presente la normativa administrativa común, ha de recordarse que en el ámbito tributario la interposición de la reclamación económico-administrativa es un requisito para poder acceder a la jurisdicción contencioso-administrativa. Por tanto, el estudio hará una especial incidencia en la configuración del citado recurso.

También debe reseñarse que esta investigación viene motivada por una serie de estudios doctrinales y de pronunciamientos jurisprudenciales previos que, de una forma u otra, han cuestionado algunos aspectos del sistema de recursos administrativos. Ello no hace sino resaltar la corrección de algunas críticas a este sistema y la necesidad de su reforma.

Con carácter previo conviene aclarar que se parte de la naturaleza de órganos administrativos de los Tribunales Económico-Administrativos (TEA)¹, cuestión que se asume plenamente; por lo que no se hará mayor referencia a ello. En cambio, sí se aborda la función, límites y requisitos que inciden sobre los recursos administrativos desde la perspectiva constitucional y de los derechos fundamentales.

Indicado lo anterior, la finalidad de la presente investigación es la de ir especificando los aspectos de la regulación del procedimiento económico-administrativo² que no se ajustan correctamente a las exigencias constitucionales de los procedimientos de revisión administrativa previo recurso. De forma deliberada, el análisis respetará las características esenciales del referido procedimiento. Por ello, no se aborda el debate de si la vía económico-administrativa deber ser meramente potestativa o debe evolucionar hacia una jurisdicción especializada o hacia órganos de carácter arbitral.

Por tanto, la investigación parte y asume la situación actual. Es decir, que se está en presencia de un procedimiento administrativo de revisión obligatorio

1 CHECA GONZÁLEZ, C., aborda esta cuestión con una abundante cita de jurisprudencia, *Reclamaciones Económico-Administrativas*, Ed. Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2017, pág. 146. En similar sentido, ROZAS VALDÉS, J.A., expone que «desde 1973 la vía económico-administrativa no es sino un recurso previo administrativo», por lo que «no se puede considerar más esta vía como una jurisdicción especial retenida, sino como la formalización en Derecho tributario de lo que en Derecho administrativo se conoce como el necesario "agotamiento de la vía administrativa"», «Comentario a la Sentencia del TJUE, de 21 de enero de 2020», *Revista Técnica Tributaria*, n.º 129, 2020, pág. 5/9. Con más extensión en «La administración de la justicia tributaria en España», *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, n.º 452, 2020 págs. 39 y ss.

2 Conviene advertir que el estudio toma como punto de referencia la regulación de la reclamación económico-administrativa, ya que este es el recurso administrativo que tiene carácter preceptivo en el ámbito tributario. No obstante, la mayoría de las observaciones también resultan trasladables al recurso potestativo de reposición.

para acceder a la jurisdicción contencioso-administrativa y que es tramitado íntegramente por órganos administrativos. Con ello, lo que se pretende es resaltar aquellos aspectos de la regulación actual que no se ajustan a las exigencias constitucionales y que, por tanto, deben ser necesariamente modificados.

Al mismo tiempo, tampoco se oculta que este análisis pondrá de manifiesto las contradicciones y fallas del sistema que deberían servir para impulsar una más profunda remodelación del sistema de revisión en vía administrativa.

2. La vía previa administrativa desde una perspectiva constitucional de Derecho interno y europeo: la conveniencia de su configuración optativa

La revisión de un acto o disposición es la acción de volver sobre los mismos a efectos de su modificación o desaparición del mundo del Derecho. En el ámbito de la revisión administrativa ha de indicarse que los recursos son los medios naturales con que cuentan los ciudadanos para reaccionar frente a la actuación del poder ejecutivo. Estos recursos administrativos son actuaciones de los particulares mediante las que instan a la Administración la revocación o reforma de una resolución. Aunque suponen el ejercicio de un derecho reaccional por parte del administrado, su encuadre adecuado es en el seno de la autotutela administrativa.

En este sentido, la presunción de legalidad de los actos administrativos es *iuris tantum*, de forma que si los particulares la quieren destruir deben recurrirlos. La Administración tendrá la competencia para revisar sus propios actos, en una especie de «primera instancia». Aparece la doble característica de los recursos administrativos: por un lado, son un privilegio de la Administración y, correlativamente, son una carga para los administrados que deben levantarla, en su caso, para poder acceder a la jurisdicción contencioso-administrativa; y, por otro lado, suponen también una garantía, pues les permiten reaccionar contra los actos administrativos.

No obstante, debe tenerse presente que, en definitiva, pesa más la visión de privilegio administrativo. Esta perspectiva negativa deriva, en gran medida, de diversos aspectos de su regulación jurídica. Aunque muchas de estas circunstancias serán analizadas a lo largo de este trabajo, ha de resaltarse que ese carácter se resalta por el hecho de que la interposición del recurso administrativo sea un requisito para el acceso a la jurisdicción y, a su vez, que su plazo de interposición sea más corto (un mes) que el del contencioso-administrativo (dos meses). De forma, que al configurarse como previo y necesario, el plazo para interponer el recurso jurisdiccional se reduce, en la práctica, al más corto, ya que de no interponerse el recurso administrativo, en tiempo y forma, la resolución quedará firme y consentida.

En este sentido, interesa traer a colación que la regulación de los recursos difiere sustancialmente en el ámbito tributario frente al Derecho administrativo común.

En este último, la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, tiene en cuenta si el acto que se recurre ha puesto o no fin a la vía administrativa. En el primer caso, se podrá acudir directamente a la jurisdicción contencioso-administrativa; si bien se establece la posibilidad de interponer un recurso potestativo de reposición (art. 123.1). En cambio, si el acto no ha puesto fin a la vía administrativa el acceso a la jurisdicción requiere de la interposición del recurso de alzada, cuya resolución sí pone fin a la citada vía (arts. 114.1 y 121.1).

En cambio, la normativa general tributaria establece dos recursos administrativos: el recurso de reposición previo y potestativo a la reclamación económico-administrativa y esta misma —arts. 213, 222 y 227 de la Ley General Tributaria (LGT)—. A su vez y en un aspecto que debe ser resaltado en este trabajo, el artículo 249 de la citada Ley dispone que *«las resoluciones que pongan fin a la vía económico-administrativa serán susceptibles de recurso contencioso-administrativo ante el órgano jurisdiccional competente»*. Esto implica que la reclamación económico-administrativa se configura como un recurso que el ciudadano debe interponer con carácter previo y obligatorio si quiere acceder a la jurisdicción contencioso-administrativa.

Por otra parte, la discusión acerca del mantenimiento, con carácter previo y necesario, de los recursos administrativos se encuentra muy mediatizado por el derecho a obtener la tutela judicial efectiva; reconocida, en el ámbito interno, por el art. 24 de la Constitución. De forma similar, en el ámbito del Derecho de la Unión Europea ha de tenerse presente, por un lado, el art. 47 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, que recoge el citado derecho. Por otro lado, también ha de traerse a colación el art. 19.1 del Tratado de la Unión Europea, en virtud del cual *«los Estados miembros establecerán las vías de recurso necesarias para garantizar la tutela judicial efectiva en los ámbitos cubiertos por el Derecho de la Unión»*.

Es evidente que el establecimiento de recursos administrativos que han de agotarse como requisito previo a la interposición del recurso judicial significa, como mínimo, un retraso en el acceso a la jurisdicción. Esto implica que podrían llegar a ser considerados como una dilación indebida, ya que ha de tenerse presente que la Administración cuando los resuelve está, realmente, actuando en el seno de un privilegio jurídico. Por tanto, debe valorarse la posible incidencia del derecho a la tutela jurídica en este campo. Pues bien, esta cuestión ha sido analizada tanto en el ámbito interno, como europeo.

Ha de reseñarse que la jurisprudencia del Tribunal Constitucional (TC) (Sentencia 21/1986, de 14 de febrero, Fundamento Jurídico 2³) estima constitucional la vía previa administrativa. Se considera que no impide el acceso a ésta, ni supone que la Administración sustituya a los órganos jurisdiccionales. No obstante, también reconoce que «supone la creación de ciertas dificultades en el acceso a la jurisdicción ordinaria. Pero, por otra parte, no hay que olvidar que el texto constitucional encomienda a la Administración Pública un conjunto de tareas y funciones que requieren una especial regulación».

3 Doctrina reiterada, entre otras, en el Fundamento Jurídico 5 de la STC 12/2003 de 28 enero.

Pero el propio TC (Sentencia 206/1987, de 21 de diciembre, Fundamento Jurídico 5; que recoge la doctrina de la Sentencia de 25 de enero de 1983, Fundamento Jurídico 3), afirma que, en abstracto, también puede constituir una violación del citado derecho fundamental la imposición de requisitos o consecuencias no ya impeditivas u obstaculizadoras, sino meramente limitativas o disuasorias del ejercicio de las acciones y recursos. No obstante, igualmente indica que tal violación constitucional sólo es penable si los requisitos o consecuencias legales del ejercicio de la acción o recurso fueran irrazonables o desproporcionados o el resultado limitativo o disuasorio que de ellos deriva supusiera un impedimento real a dicho ejercicio.

También se indica que esas limitaciones deben responder a finalidades razonables de protección de bienes e intereses constitucionales protegidos y que deberán guardar una notoria proporcionalidad. Particularmente, se resalta que, entre ellas, cabe incluir la de prevenir los resultados distorsionadores en el sistema judicial que se derivarían de una excesiva litigiosidad o sancionar el ejercicio abusivo, temerario o de mala fe del propio derecho de acceso a la justicia.

En este sentido, resulta muy clarificadora la STC 60/1989, de 16 de marzo, en cuyo Fundamento Jurídico 2 se explicita que «la reclamación previa... tiene como objetivos fundamentales, por un lado, poner en conocimiento del organismo correspondiente el contenido y los fundamentos de la pretensión, y por otro, darle la oportunidad de resolver directamente el litigio, evitando el uso de los mecanismos jurisdiccionales».

Esta jurisprudencia es, en esencia, trasladable al ámbito de los recursos administrativos, dada las semejanzas de estos con la extinta vía previa administrativa al ejercicio de las acciones civiles y laborales y permite concluir que, orgánicamente, la tutela judicial efectiva sólo se puede obtener en vía judicial. Pero siendo la jurisdicción el único respaldo admisible de este derecho, ello no es obstáculo para que se pueda, e incluso que se deba, obtener tutela jurídica, que no judicial, en la vía administrativa; y para ello nada mejor que esta vía cumpla en la medida de lo posible los principios y garantías derivados del art. 24 de la Constitución.

En esta misma línea, la incidencia del citado precepto en la regulación de los recursos administrativos se ve reforzada por la STC 76/1996, que señaló que la necesidad de comunicar a la Administración⁴, con carácter previo, la intención de interponer el recurso contencioso-administrativo debía ser entendida como un requisito previo subsanable; ya que en caso opuesto sería contraria al Derecho a la tutela judicial efectiva. Aunque esta consideración de subsanable no es predicable de los recursos administrativos, lo importante en este trabajo es que estos (como lo era la comunicación) constituyen requisitos previos para el acceso a la jurisdicción. De ello, se debe concluir, necesariamente, que el derecho fundamental a obtener una tutela judicial efectiva tiene incidencia en esta materia.

4 Este requisito de comunicación previa se estableció por el art. 110.3 y la Disposición adicional undécima de la Ley 30/1992 y fue suprimido por la reforma operada por la Ley 4/1999.

Desde una perspectiva europea, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), en su Sentencia de 27 de septiembre de 2017, Caso Peter Puškár, C-73/16 (ECLI: EU:C:2017:253), ha llegado a conclusiones muy similares. Así, se afirma que «la obligación de agotar las vías de recurso administrativo disponibles, como requisito previo para la interposición de los recursos judiciales, constituye una limitación del derecho a la tutela judicial efectiva a efectos del art. 47 de la Carta, la cual, conforme al art. 52, apartado 1⁵, de ésta, sólo se justifica si está establecida por la ley, respeta el contenido esencial de dicho derecho y, dentro del respeto del principio de proporcionalidad, es necesaria y responde efectivamente a objetivos de interés general reconocidos por la Unión o a la necesidad de protección de los derechos y libertades de los demás» (apartado 62).

Ahora bien, la propia Sentencia recuerda que el principio de tutela judicial efectiva es compatible con el establecimiento de procedimientos de conciliación y mediación extrajudicial, de tramitación previa, «cuando dichos procedimientos no conduzcan a una decisión vinculante para las partes, no impliquen un retraso sustancial a efectos del ejercicio de la acción judicial, interrumpen la prescripción de los correspondientes derechos y no ocasionen a las partes gastos, u ocasionen gastos escasamente significativos, siempre y cuando la vía electrónica no constituya el único medio de acceder a esos procedimientos y sea posible adoptar medidas provisionales en aquellos supuestos excepcionales en que la urgencia de la situación lo exija» (apartado 70).

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea también indaga acerca de los motivos que justifican la existencia de una vía administrativa previa. En este sentido, indica que estos «son, por un lado, la voluntad de dar a la Administración pública la oportunidad de reparar situaciones ilegales... y de evitar que se entablen procedimientos judiciales inesperados y, por otro lado, la contribución de esta obligación a la eficacia del procedimiento judicial, dado que, cuando la Administración no comparta la opinión del recurrente y éste interponga recurso en vía judicial, el juez podrá basarse en el expediente administrativo elaborado» (apartado 66). En definitiva, su finalidad legítima es la de «descargar a los tribunales de litigios que puedan zanjarse directamente ante las autoridades administrativas en cuestión y aumentar la eficacia de los procedimientos judiciales» (apartado 67).

Por último, ha de indicarse que la doctrina ha asumido esta visión de la cuestión, por lo que sus pronunciamientos acerca la validez de la vía económico-administrativa giran en torno a estas ideas. Así, a fin de justificar su existencia o la conveniencia de su modificación o, incluso, supresión, se han barajado⁶

5 Que señala que «cualquier limitación del ejercicio de los derechos y libertades reconocidos por la presente Carta deberá ser establecida por la ley y respetar el contenido esencial de dichos derechos y libertades. Dentro del respeto del principio de proporcionalidad, sólo podrán introducirse limitaciones cuando sean necesarias y respondan efectivamente a objetivos de interés general reconocidos por la Unión o a la necesidad de protección de los derechos y libertades de los demás».

6 Un excelente resumen de estas posiciones lo realizan MARTÍNEZ MUÑOZ, Y., «Una reflexión sobre la supeditación del recurso judicial al agotamiento previo de la vía económico-administrativa», *Nueva Fiscalidad*, n.º 2, 2018, pág. 185 y RIBES RIBES, A., en *La Tutela Judicial Efectiva en el Ámbito Tributario*, Ed-Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2020, págs. 78 y ss.

argumentos tales como la separación orgánica de los TEAs, el que sean órganos colegiados, su especialización, la gratuidad del procedimiento, su hipotética eficacia –lo que permitiría agilizar y descongestionar la jurisdicción contencioso-administrativa– o, por el contrario, su ineficacia, lentitud, retraso en el acceso a la jurisdicción o el hecho de que, a la postre, se necesite un asesoramiento especializado para la correcta defensa de los intereses del reclamante –lo que tendrá un coste económico (que no podrá ser amparado por los mecanismos de justicia gratuita, por lo que la gratuidad del procedimiento se acaba volviendo en contra de los obligaos tributarios)–.

A modo de conclusión de esta visión, ha de indicarse que resultan plenamente acertadas las reflexiones de MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.⁷, cuando indica que debe tenerse presente que la necesidad de agotar la vía administrativa previa no es un imperativo constitucional, sino que es una mera construcción legal, por lo que podrá ser suprimida o modificada por el legislador. Por tanto, si la normativa la establece, el sistema de recursos administrativos, ha de «superar las exigencias de adecuación, necesidad y proporcionalidad impuestas por el Tribunal Constitucional para determinar la adecuación legal de cualquier restricción en el ejercicio de los derechos fundamentales»⁸.

Pues bien, en líneas generales, la doctrina considera que la actual regulación de las reclamaciones económico-administrativas no cumple de forma satisfactoria con esas exigencias, por lo que se proponen diversas medidas que suelen pivotar entre la consideración de que debe ser suprimido o que debe ser transformado en un recurso potestativo⁹.

Al igual que concluye MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.¹⁰, una solución bastante acertada sería la de configurar el recurso administrativo como meramente voluntario. De esta forma se solucionarían los problemas de posible colisión o lesión del derecho a la tutela judicial efectiva y se otorgaría una opción a los ciudadanos que, como tal, debe reforzar sus garantías jurídicas; ya que, si consideran que la vía administrativa les puede resultar beneficiosa, podrán transitar por ella o, en caso contrario, podrán acudir directamente a la jurisdicción.

En ese sentido, una impresión personal es que cuando la oposición frente al acto administrativo se plasma en diversos aspectos es difícil que todos ellos sean atendidos en una única fase. Desde esta perspectiva, que como he indicado es estrictamente personal, la posibilidad de articular el conflicto a través de diversas instancias permite ir obteniendo soluciones parciales que no van a evi-

7 «Una reflexión sobre la supeditación del recurso judicial al agotamiento previo de la vía económico-administrativa», *op. cit.*, págs. 200 y ss.

8 *Op. cit.*, pág. 201.

9 *Op. cit.*, pág. 201 y RIBES RIBES, A., *La Tutela Judicial Efectiva en el Ámbito Tributario*, *op. cit.*, págs. 78 y ss.

10 *Op. cit.*, págs. 203.

tar el siguiente litigio, pero permiten ir clarificando la cuestión de fondo más compleja¹¹.

Conviene aclarar que esta investigación no pretende abordar el debate acerca de la utilidad o no de las reclamaciones económico-administrativas. Indicado lo anterior, sí procede posicionarse indicando que las reclamaciones económico-administrativas, como todos los recursos administrativos, deberían ser meramente potestativos.

Reseñado lo anterior, se indagará acerca de la corrección de los distintos aspectos de la regulación de las reclamaciones económico-administrativas dando por supuesto su carácter preceptivo para acceder a la jurisdicción contencioso-administrativa. Y es que como concluye MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.¹², las diversas reformas normativas han explicitado una voluntad del legislador relativa a seguir manteniendo el carácter previo y necesario de las citadas reclamaciones económico-administrativas, por lo que se hace necesario la reforma de su regulación «puesto que su configuración legal actual no sirve para reducir la conflictividad tributaria y condiciona el ejercicio del derecho a la tutela judicial efectiva». En la misma línea ROZAS VALDÉS, J.A., indica que «el modelo de duplicidad de control jurisdiccional –justicia administrativa retenida y delegada– no ha sido objeto de revisión, al contrario, se ha reforzado en sus contradicciones»¹³.

Pues bien, asumiendo plenamente esta visión, en las páginas siguientes de este trabajo se irán detallando y explicitando una serie de reformas que deben

11 Un ejemplo del que he tenido conocimiento directo se puede sintetizar en los siguientes puntos:

- Se tramita un procedimiento de inspección catastral contra un contribuyente titular de una serie de inmuebles, unos afectos a un negocio hotelero y otros no.
- Las discrepancias entre el particular y la Administración son diversas y variadas. Así, la Inspección catastral incluye como afectos algunos inmuebles que no lo están, no hay conformidad acerca de las superficies de los inmuebles (el número de estos es muy elevado incluyendo viviendas, locales y plazas de aparcamiento), se altera la fecha que se tiene en cuenta a la hora de aplicar el coeficiente catastral de antigüedad y, por último, se discute si las viviendas deben ser valoradas catastralmente como inmuebles residenciales o como hoteleros.
- En fase de alegaciones al acta de inspección queda solucionada la cuestión de la superficie, menos de tres locales comerciales.
- Se interpone recurso de reposición frente a las resoluciones resultantes de la inspección catastral. En su resolución quedan perfectamente identificados los inmuebles afectados a la actividad hotelera.
- En la resolución de la reclamación económico-administrativa, se soluciona el conflicto relativo a la antigüedad de las construcciones y la aplicación del correspondiente coeficiente catastral.
- Este recorrido, permite llegar a la jurisdicción contenciosa-administrativa con solo dos problemas vivos: la superficie de tres locales y clarificar si las viviendas afectas al negocio hotelero deben ser valoradas como inmuebles residenciales o como hoteleros.

Pues bien, es cierto que este litigio se ha dilatado mucho tiempo y debería estar ya resuelto. Pero también es verdad que, desde mi visión personal, se antoja complejo que una única persona (o tribunal) pueda afrontar con la misma serenidad de espíritu todos estos problemas (unos más complejos que otros desde una perspectiva jurídica, pero otros como una mayor incidencia económica) que si ya llegan «depurados» y concentrados en los que verdaderamente existe una disputa «real». Además, si el asunto es complejo desde el plano jurídico o fáctico es muy importante que no se vea «embarullado» con otros.

12 *Op. cit.*, pág. 203.

13 «La administración de la justicia tributaria en España», *op. cit.*, pág. 67.

operarse en la indicada regulación a fin de que el carácter preceptivo de este recurso no pueda ser tildado de atentatorio a los derechos fundamentales. Por tanto, esta investigación se encuadra en la perspectiva que señala BARCELONA LLOP, J., cuando indica que «el Consejo de Europa considera que los recursos administrativos no son una antigualla de la que haya que desprenderse. Ahora bien, ello implica un determinado diseño de los mismos»¹⁴.

3. Exigencias que se derivan del carácter preceptivo de la reclamación económico-administrativa

Las anteriores consideraciones relativas al correcto entendimiento e interpretación de los recursos administrativos se traducen (o al menos se deberían traducir) en una serie de exigencias en su regulación. Por tanto, estas reflexiones, realizadas desde una perspectiva eminentemente teórica, deben proyectarse en aspectos concretos de la regulación de los recursos administrativos y, en particular, de las reclamaciones económico-administrativas. Con ello se conseguiría un mejor encaje de estos recursos con el derecho a la tutela judicial efectiva. Si el acento se pone en la idea de obtener una tutela jurídica (que no estrictamente judicial) de los derechos e intereses del ciudadano la existencia de un sistema de recursos administrativos puede y debe jugar un papel importante y trascendente.

Pues bien, aunque, como se ha indicado, las reclamaciones económico-administrativas deberían configurarse como un recurso potestativo; se parte de la regulación actual. Por ello, el trabajo se realiza teniendo en cuenta que se está en presencia de un recurso previo y necesario para poder acceder a la jurisdicción contencioso-administrativa. Este carácter les otorga un significado especial, como indica el Fundamento de Derecho Cuarto de la Sentencia del Tribunal Supremo (STS) 8354/2011, de 17 noviembre 2011 (ECLI:ES:TS:2011:8354), pues estos se insertan «en el ejercicio del derecho fundamental a obtener una tutela judicial efectiva, que también se extiende a la vía de los recursos administrativos que son la antesala necesaria, como ocurre en el presente caso, del control jurisdiccional que ejercen los órganos de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa».

Reseñado lo anterior, la presente investigación va a ir desgranando diversos aspectos y cuestiones que deberían cumplirse en el diseño y funcionamiento de las reclamaciones económico-administrativas para que adquieran valor y utilidad; generando confianza a los ciudadanos y que «facilite(n) que estos no se vean fatalmente compelidos a entablar un litigio cada vez que discrepan de una determinada actuación de la Administración... Un sistema, en definitiva, eficaz y creíble, económicamente atractivo, también»¹⁵.

14 «Las vías administrativas de recurso: panorama desde la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos» en *Las Vías Administrativas de Recurso a Debate* (Dir. López Ramón), Ed. INAP (disponible en VLEX), Madrid, 2016, pág. 29.

15 BARCELONA LLOP, J., «Las vías administrativas de recurso: panorama desde la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos», *op. cit.*, págs. 42 y 43.

3.1. La proyección de la finalidad constitucional del sistema de recursos administrativos en la resolución de estos: la obligación de resolver respetando el principio de buena administración, actuado de forma objetiva y con sometimiento pleno al Derecho

Como se ha indicado, la existencia de una vía administrativa previa debe responder a una serie de motivos muy concretos; como son, por un lado, poner en conocimiento del órgano administrativo competente el contenido y fundamento de la pretensión con la finalidad de que la Administración pueda reparar situaciones ilegales y, por otro lado, evitar procedimientos judiciales innecesarios. En este sentido, no puede perderse de vista que, desde una perspectiva práctica, al ciudadano lo que le interesa es obtener una satisfacción rápida y económica a sus pretensiones. Por tanto, que ello se consiga a través de la vía administrativa o judicial sería un aspecto menos importante.

Partiendo de estas consideraciones y de que los recursos administrativos constituyen un privilegio de la Administración, debe repararse en la especial e importante función que desempeña el órgano administrativo encargado de resolverlos. En efecto, se ha señalado que la vía administrativa no puede considerarse ajena a las exigencias del derecho a la tutela judicial efectiva y que el recurso, más que una garantía del particular, es una carga para él. Por tanto, la Administración debe actuar con «objetividad» y con «sometimiento pleno a la Ley y al Derecho» (como ordena el art. 103 de la Constitución) para que ese privilegio no sea usado como un instrumento dispuesto para la eficacia de actuaciones arbitrarias, sino que permita que el ciudadano obtenga la tutela jurídica de la forma más efectiva posible.

Se requiere, pues, que el recurso administrativo sea una medida eficaz en la consecución de sus fines constitucionales. Como ha indicado el TC, en el Fundamento de Derecho 5 de su Sentencia 12/2003, de 28 de enero, esta vía «se justifica, especialmente, en razón de las especiales funciones y tareas que la Administración tiene encomendadas por el ordenamiento constitucional; siendo *ratio* de dicho presupuesto la de poner en conocimiento de la Administración el contenido y fundamento de la pretensión, dándole la oportunidad de resolver directamente el litigio, evitando así la vía judicial».

Desde esta perspectiva, y teniendo presente el principio de eficacia administrativa del art. 103.1 de la CE, ha de remarcarse que la finalidad constitucional de la vía administrativa previa exige que los recursos se resuelvan adecuadamente adoptando la solución jurídica más correcta.

Es decir, el buen entendimiento del principio de eficacia implica rechazar una visión que llevaría a considerar que el órgano resolutorio de la reclamación debe resolver la controversia jurídica primando la defensa de los hipotéticos intereses de la Administración, que serían contrapuestos a los del obligado tributario, y que para ello se deben buscar las interpretaciones que permitan negar la petición del ciudadano.

Al contrario, el órgano resolutorio no puede considerar al ciudadano como un oponente jurídico sino como un coadyuvante de la Administración en su labor

de aplicar correcta y eficazmente el ordenamiento jurídico. En definitiva, el principio constitucional de eficacia administrativa exige que aquel tenga que actuar de forma «responsable», resolviendo con arreglo al Derecho, a fin de evitar, en la medida de lo posible, que la discrepancia tenga que ser solventada en el ámbito judicial. En este sentido, ha de recordarse que esta finalidad es la que legitima el carácter necesario de la vía previa administrativa.

Como se observa esta exigencia, que deriva de la finalidad constitucional de la existencia de un sistema de recursos administrativos, exige una conducta de los órganos administrativos que supere el estricto formalismo en el cumplimiento de las normas¹⁶.

Esta perspectiva permite entroncar estas reflexiones con el principio de buena administración¹⁷, al cada vez acude más el Tribunal Supremo a la hora de justificar sus decisiones. Como recuerda el alto Tribunal, en su Sentencia 430/2020, de 18 de mayo (ECLI:ES:TS:2020:966), este principio que se encuentra «implícito en la Constitución (arts. 9.3 y 103), proyectado en numerosos pronunciamientos jurisprudenciales, y positivizado, actualmente, en nuestro Derecho común (art. 3.1.e) de la Ley 40/2015), en el Derecho de la Unión Europea (arts. 41 y 42 de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión), impone a la Administración una conducta lo suficientemente diligente como para evitar definitivamente las posibles disfunciones derivadas de su actuación, o aquellas que den lugar a resultados arbitrarios, sin que baste al respecto la mera observancia estricta de procedimientos y trámites».

Pero lo que interesa más desde esta investigación es que el TS también indica que este «principio reclama, más allá de ese cumplimiento estricto del procedimiento, la plena efectividad de las garantías y derechos reconocidos legal y constitucionalmente y ordena a los responsables de gestionar el sistema impositivo (en nuestro caso), es decir, a la propia Administración Tributaria, observar el deber de cuidado y la debida diligencia para su efectividad y la de garantizar la necesaria protección jurídica de los ciudadanos, impidiendo situaciones absurdas, que generen enriquecimiento injusto o, también, que supongan una

16 En este sentido, MARCO SANJUÁN, J.A. (presidente del TEAC) considera que «desde la Administración tributaria debemos intentar fomentar una relación cada vez más cooperativa con los contribuyentes que facilite el cumplimiento tributario. La única forma de transmitir buenas sensaciones a los ciudadanos es demostrarles la responsabilidad, la dedicación y la profesionalidad de las personas que componen la Administración tributaria. Los TEA somos uno de los pilares esenciales que deben transmitir seguridad jurídica al reclamante y demás obligados tributarios», «La solución de los problemas históricos de los Tribunales Económico-Administrativos», *Blog Fiscal de Crónica Tributaria*, 6 de octubre de 2021, accesible en la siguiente dirección web: <https://blogfiscal.cronicatributaria.ief.es/>.

En una línea parecida, la STS 4371/2021, de 16 de noviembre (ECLI:ES:TS:2021:4371), indica que legitimidad de los recursos administrativos se encuentra en que suponen un autocontrol administrativo pero siempre que «sea real y no expresión de un mero trámite formal» (Fundamento de Derecho quinto).

17 La doctrina se ha ocupado recientemente de este principio: CASAS AGUDO, D., «Derecho a una buena administración y ordenamiento tributario» en *Derechos Fundamentales y Tributación*, número monográfico de la revista *Nueva Fiscalidad*, 2020, págs. 61 y ss. y MARÍN-BARNUEVO FAVO, D., «El principio de buena administración en materia tributaria», *Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 186, 2020, págs. 15 y ss.

tardanza innecesaria e indebida en el reconocimiento de los derechos que se aducen»¹⁸.

Pues bien, esta visión del principio de buena administración permite afirmar que esa exigencia, que se proyecta sobre la conducta de los órganos administrativos encargados de resolver los recursos administrativos, no es solo una obligación moral o cultural¹⁹. Al configurar una obligación jurídica y de actuación administrativa, –que se plasma en un deber de cuidado y de diligencia administrativa que facilite la necesaria protección jurídica de los ciudadanos y sin que se origine una tardanza innecesaria e indebida en el reconocimiento de los derechos que se aducen–, presenta una proyección particular en los órganos encargados de resolver los recursos administrativos. Ello implica que estos tendrán que acomodar su actuación y sus resoluciones a este principio.

En este sentido, es reveladora la STS 586/2020, de 28 de mayo (ECLI:ES:TS:2020:1421), cuando se indica que «el deber jurídico de resolver las solicitudes, reclamaciones o recursos no es una invitación de la ley a la cortesía de los órganos administrativos, sino un estricto y riguroso deber legal que obliga a todos los poderes públicos, por exigencia constitucional (arts. 9.1; 9.3; 103.1 y 106 CE), cuya inobservancia arrastra también el quebrantamiento del principio de buena administración, que no sólo juega en el terreno de los actos discrecionales ni en el de la transparencia, sino que, como presupuesto basal, exige que la Administración cumpla sus deberes y mandatos legales estrictos y no se ampare en su infracción... para causar un innecesario perjuicio al interesado». Es más, esta Sentencia califica de «intolerable» «la concepción de que el recurso de reposición no tiene ninguna virtualidad ni eficacia favorable para el interesado». Evidentemente, esta misma consideración debe entenderse referida a cualquier otro recurso administrativo, máxime si es obligatorio para poder acudir a la jurisdicción.

Una cuestión que se debe resaltar es que estas apreciaciones deben arrumbar por completo y de forma radical la idea de que la Administración no está obligada a actuar con el mayor y más exigente respeto al Derecho en la resolución de los recursos.

En este sentido, no puede dejar de hacerse una referencia a la nueva filosofía del «*compliance*» o cumplimiento cooperativo. Como ha puesto de manifiesto la doctrina²⁰, esta nueva gobernanza fiscal, que no es sino expresión del principio de buena administración, también se predica respecto de los órganos públicos exigiéndoles un comportamiento ético y una confianza en los ciudadanos. En particular, ese cumplimiento cooperativo se proyecta de manera especialmente intensa en la vía económico-administrativa, ya que su razón de ser es la evitar que, para solucionar la discrepancia puesta de manifiesto por el ciudadano al

¹⁸ El subrayado es propio.

¹⁹ BARCELONA LLOP, J., «Las vías administrativas de recurso: panorama desde la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos», *op. cit.*, pág. 60.

²⁰ Entre otros, HERRERA MOLINA, P.M., «Gobernanza fiscal: de las empresas a la Administración», en *Gobernanza fiscal: Una aproximación equilibrada*, Ed. Fundación Impuestos y Competitividad, Madrid, 2020, págs. 45 y siguientes y CHICO DE LA CÁMARA, P., «Compliance tributario & principio de buena fe: ¿cómo sentar unas sólidas bases para una mejora de las relaciones cooperativas? "Los dos extremos de una cuerda pueden estar muy alejados, pero son siempre la misma cuerda"», *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero (Westlaw)*, n.º 1989, 2021, págs. 6/26 y siguientes.

interponer el recurso, sea necesario llegar a la vía judicial. Para ello, se hace necesario que los TEAs actúen de conformidad con las exigencias que se derivan de este cumplimiento cooperativo y confiando en que las razones que llevan a los interesados a interponer las reclamaciones son legítimas.

En definitiva, ha de resaltarse que ese deber de «buena resolución» (si se permite la expresión), que recae sobre los órganos administrativos encargados de tramitar los recursos, se convierte en un requisito jurídico de validez de su actuación. De forma que, si se incumple, las resoluciones que se dicten estarán viciadas jurídicamente y serán anulables, lo que, a su vez, debe permitir erradicar «la presunción nacida de los malos hábitos o costumbres administrativos –no de la ley–, de que el recurso sólo tiene la salida posible de su desestimación»; ya que «el primer interés general para la Administración pública es el de que la ley se cumpla y con ello los derechos de los ciudadanos» (STS 586/2020).

3.2. Supuestos en los que nunca puede ser obligatoria la interposición de la reclamación económico-administrativa

Uno de los supuestos que más críticas ha suscitado en la doctrina queda referido a aquellos casos en los que la interposición de la reclamación económico-administrativa está normativamente abocada a su desestimación. Como ha indicado MARTÍNEZ MUÑOZ, Y., «para poder afirmar que el agotamiento de la vía administrativa persigue una finalidad legítima y digna de protección, ha de tratarse de recursos económico-administrativos que permitan la solución del conflicto con carácter previo a la vía judicial y que no respondan únicamente al ejercicio del privilegio administrativo de volver sobre sus propios actos que sólo conlleva un retraso en el acceso a la plena tutela»²¹.

El análisis debe partir del hecho de que los TEAs son órganos administrativos y, por tanto, no podrán estimar una pretensión que se fundamente en la inconstitucionalidad de una Ley o en la ilegalidad de una norma reglamentaria que todavía no han sido expulsadas del Ordenamiento jurídico. En esos supuestos, el carácter previo y necesario de la interposición de la reclamación debe reputarse claramente contrario al derecho fundamental a la tutela judicial y, por tanto, inconstitucional²². Resulta evidente que, en el escenario descrito, el recurso administrativo es una mera dilación sin ninguna justificación o finalidad válida.

21 «Una reflexión sobre la supeditación del recurso judicial al agotamiento previo de la vía económico-administrativa», *op. cit.*, pág. 186.

22 En igual sentido, RIBES RIBES, A., *La Tutela Judicial Efectiva en el Ámbito Tributario*, *op. cit.*, pág. 86 y MARTÍNEZ MUÑOZ, Y., «Una reflexión sobre la supeditación del recurso judicial al agotamiento previo de la vía económico-administrativa», *op. cit.*, pág. 188. Por su parte, MULEIRO PARADA, L.M., apunta que en estos supuestos se estaría superando el plazo razonable de los procesos y, por tanto, se podría estar violando el art. 6 del Convenio para la protección de los derechos y de las libertades fundamentales, «Las exigencias europeas del derecho a la tutela judicial efectiva y la modulación de sus garantías procesales en el ámbito tributario. Especial referencia al proceso justo con duración razonable y la obligatoriedad de las vías extrajudiciales» en *Derechos Fundamentales y Tributación*, número monográfico de la revista *Nueva Fiscalidad*, 2020, pág. 163.

Esta exigencia, al menos cuando el litigio descansa sobre la inconstitucionalidad de la norma, ha sido reconocida por la STS 815/2018, de 21 mayo (ECLI:ES:TS:2018:2054). La Sentencia se limita a «al análisis del carácter preceptivo de los recursos administrativos cuando exclusivamente se denuncia como motivo de impugnación la inconstitucionalidad de la norma con fuerza de ley en la que se apoya la decisión administrativa singular impugnada». Pero, como se verá a continuación, su doctrina tiene un alcance más amplio y general.

El Tribunal Supremo indica que la existencia de una vía administrativa de recursos no es una exigencia constitucional pero que constituye una legítima opción legislativa. De ello concluye que ese carácter se extiende al establecimiento del agotamiento de la vía de recursos en sede administrativa como presupuesto procesal para la viabilidad de la impugnación jurisdiccional de los actos y disposiciones de las Administraciones públicas. Este carácter, meramente legal, de la necesidad de agotar la vía administrativa permite que se pueda (y deba) analizar su ajuste al contenido esencial del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva proclamada por el art. 24.1 CE y el control jurisdiccional de la Administración exigido por el art. 106.1 CE.

Aclarado lo anterior, el Tribunal Supremo recuerda que es una exigencia constitucional que no se demore de manera injustificada y desproporcionada el ineludible control jurisdiccional de la Administración, «obstaculizando y retrasando sin razón objetiva suficiente la satisfacción del derecho a obtener la tutela judicial efectiva de quienes combaten las disposiciones y actos administrativos que les conciernen».

Todo lo anterior le lleva a afirmar que «si para el ejercicio de la acción jurisdiccional frente a una Administración pública se exigiera a los ciudadanos la interposición de un recurso administrativo que se revelara manifiestamente ineficaz para el éxito de su pretensión, cabría concluir, en la medida en que la formulación del recurso se erigiría en una carga procesal para el demandante como presupuesto de viabilidad de su acción ..., que esa carga, en cuanto inútil, negaría la razón que justifica su imposición, deviniendo desproporcionada y vulneradora del derecho a obtener la tutela judicial efectiva, al tiempo que desconocería el mandato del art. 106.1 CE, que impone un efectivo control jurisdiccional de la actuación administrativa. Este último precepto constitucional exige que los instrumentos procesales se articulen de manera que hagan posible una fiscalización plena del ejercicio de las atribuciones administrativas..., plenitud incompatible con demoras impuestas por la interposición de recursos en vía administrativa manifiestamente ineficaces e inútiles para dar cumplimiento al fin que los justifica.»

Adicionalmente y en relación con la impugnación indirecta de normas, el Tribunal aclara que esta «no suscita ningún problema si el órgano competente para resolver el recurso contra el acto singular lo es también para controlar la validez de la norma y declarar su nulidad..., o disponga de un trámite para plantear incidentalmente la cuestión al órgano competente para ello».

Estas atinadas reflexiones del Tribunal Supremo son las que permiten afirmar que, —dejando de lado las limitaciones específicas de la sentencia reseñada (que recae en relación con el recurso de reposición local y cuando el motivo de

impugnación es la inconstitucionalidad de la norma)—, es evidente que las consideraciones en las que se fundamenta la Sentencia aquí comentada presentan un alcance general en relación con todo el Ordenamiento jurídico tributario (e, incluso, administrativo) y que dada su transcendencia constitucional no pueden ser desconocidas ni por la Administración ni por el legislador.

Por tanto, ha de afirmarse que los recursos administrativos, y por tanto las reclamaciones económico-administrativas, no pueden tener carácter preceptivo para acceder a la jurisdicción cuando el órgano resolutorio no tiene competencias para resolver la cuestión planteada.

Con independencia de lo anterior, ha concluirse con LITAGO LLEDÓ, R., que es necesario que la regulación legal de las reclamaciones económico-administrativas refleje de forma correcta este aspecto. Y es que, como ha indicado la autora citada²³, la fijación de esta cuestión en una sentencia de casación plantea muchas dudas y problemas tales como los relativos a la concreta extensión de la interpretación jurisprudencial o el posible exceso competencial del TS.

Esto acontece, también, si el recurso administrativo se funda en la ilegalidad de un precepto reglamentario. Los argumentos expuestos anteriormente son trasladables *mutatis mutandis*, ya que el órgano económico-administrativo no puede controlar la validez de la norma y declarar su nulidad. Y es que los Tribunales Económico-Administrativos (TEAs) al ser órganos administrativos están sometidos al principio de legalidad «*con sometimiento pleno a la ley y al Derecho*», tal y como establecen los arts. 103.1 y 106.1 de la Constitución.

Adicionalmente, también debe indicarse que tampoco existe ningún trámite para plantear incidentalmente la cuestión a los órganos jurisdiccionales que sí podrían declarar la irregularidad de la norma reglamentaria. Pero es que la existencia de ese trámite incidental no tendría sentido alguno, ya que los órganos de la jurisdicción contencioso-administrativa serían los competentes para resolver la citada cuestión y el fondo del asunto, por lo que, por un elemental principio de economía procesal, procedería que estos asumieran la competencia completa para resolver el litigio planteado.

Dentro de este ámbito han de incluirse aquellos casos en los que la regulación genera una aplicación automatizada de la norma reglamentaria que, formalmente, es «legal» pero llega a resultados contrarios al ordenamiento jurídico.

Un buen ejemplo de lo anterior ha acontecido en la comprobación de valores por referencia al valor catastral²⁴. Como es conocido, la letra b) del art. 57.1 de la LGT dispone que la comprobación de valores podrá realizarse mediante la «*estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal*».

23 Sobre este particular debe consultarse su artículo «La creación de derecho tributario por el Tribunal Supremo», *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 186, 2020, págs. 112 y 119.

24 MOCHÓN LÓPEZ, L., «El valor real de los inmuebles como valor de referencia tributario y su comprobación mediante la referencia al valor catastral como medio de lucha contra el fraude» y «La jurisprudencia constitucional y del Tribunal Supremo sobre el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana y la comprobación de valores: la constatación de un sistema caduco», *Quincena Fiscal Aranzadi*, n.º 22, 2008, págs. 64 y siguientes y 21, 2018, págs. 187 y siguientes.

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 aplicación de este medio de comprobación por parte de la mayoría de las administraciones tributarias de las Comunidades Autónomas –que tienen la competencia para gestionar los llamados impuestos patrimoniales (Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentos y Sucesiones y Donaciones), que son en los que este procedimiento tiene una mayor transcendencia– llevó a que publicasen normas reglamentarias (Ordenes de sus Consejerías de Hacienda) en las que, tras una exposición metodológica, se aprobaban unos coeficientes por cada municipio que se aplicaban al valor catastral a fin de llevar a cabo la comprobación de valores y fijar el «valor real» del inmueble.

Este actuar ha sido expulsado del ordenamiento jurídico por la STS 843/2018, de 23 de mayo (ECLI:ES:TS:2018:2186), que indica que esta actividad no puede ser considerada como un medio de comprobación al estar basada en fórmulas abstractas y tener naturaleza reglamentaria. La Sentencia fija como doctrina que el referido método «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 actividad estrictamente comprobadora directamente relacionada con el inmueble singular que se someta a avalúo».

Ahora bien, desde la perspectiva de esta investigación, interesa destacar que durante el tiempo en que este medio de comprobación de valores se ha estado aplicando hasta la publicación de la referida Sentencia, la reclamación económico-administrativa interpuesta contra la liquidación resultante de ese medio de comprobación de valores estaba abocada de forma necesaria a su desestimación. La naturaleza de los órganos encargados de resolver los recursos administrativos pertinentes les impedía apreciar la hipotética incorrección de un coeficiente establecido normativamente. Suponiendo la corrección formal del procedimiento de comprobación, los recursos administrativos que se planteaban contra las valoraciones en las que se haya empleado este medio de comprobación no podían tener éxito.

Por tanto, en estos supuestos y, en general, en aquellos en los que la regulación genera una aplicación automatizada de la norma reglamentaria que, formalmente, es «legal» pero llega resultados contrarios al ordenamiento jurídico, la reclamación económico-administrativa es un mero e injustificado obstáculo a la obtención de la tutela judicial efectiva, por lo que su carácter preceptivo resulta contrario al derecho a la tutela judicial efectiva sin dilaciones indebidas.

Otro supuesto en el que no puede ser obligatoria la interposición de la reclamación económico-administrativa es cuando la pretensión del recurrente se

fundamenta en que la normativa nacional sea contraria al Derecho de la Unión Europea o sea necesario solicitar una cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sobre esta cuestión han de tenerse presente, esencialmente, la Sentencia del TJUE de 21 de enero de 2020, Banco de Santander, SA, C-274/14 (ECLI:EU:C:2020:17), y la del Tribunal Supremo 1336/2021, de 16 de noviembre (ECLI:ES:TS:2021:4371).

El análisis debe partir recordando que los arts. 237.3 de la LGT y 58.bis del Real Decreto 520/2005, por el que se aprueba el Reglamento general de revisión en vía administrativa, regulan la hipotética posibilidad de que los TEAs planteen cuestiones prejudiciales ante el TJUE.

Esta regulación contaba con el aval de la jurisprudencia europea preexistente. Así, por ejemplo, puede citarse la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 1 de abril de 1993, *Diversint y Iberlacta vs. Administración Principal de Aduanas e Impuestos Especiales de la Junquera*, C-260/91 y 261/91 (ECLI:EU:C:1993:136). Y más específicamente ha de traerse a colación la STJUE de 21 de marzo de 2000, *Gabalfrisa y otros vs. Agencia Estatal de la Administración Tributaria*, C-110/98 a C-147/98 (ECLI:EU:C:2000:145), que consideró que los TEAs «reúnen los cinco requisitos exigidos por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia relativa al concepto de órgano jurisdiccional en el sentido de dicha disposición, a saber, origen legal, permanencia, jurisdicción obligatoria, procedimiento contradictorio y decisión en Derecho». Asimismo añadió que, gracias a las garantías previstas por la normativa española acerca de la separación funcional entre los servicios de la Administración tributaria responsables de la gestión, liquidación y recaudación de los tributos, por una parte, y los TEAs, por otra (encargados de resolver las reclamaciones presentadas contra las decisiones de dichos servicios sin recibir ninguna instrucción de la Administración tributaria), podía otorgárseles «la cualidad de tercero en relación con los servicios que adoptaron la decisión objeto de la reclamación y la independencia necesaria para poder ser considerados órganos jurisdiccionales».

A su vez, esta posibilidad también había sido reconocida por la doctrina administrativa recogida por el TEAC en sus Resoluciones de 29 de marzo de 1990²⁵ y de 16 de enero de 1992²⁶.

Sin embargo, el TJUE ha cambiado su criterio en la Sentencia de 21 de enero de 2020. En ella inadmite la cuestión prejudicial planteada por la Resolución de 2 de abril de 2014 del TEAC. El Tribunal considera que los TEAs no son competentes para su planteamiento, al no tener la consideración de órganos judiciales a los efectos del art. 267 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

Sobre este particular ha de indicarse que el citado precepto establece que los órganos jurisdiccionales de los Estados miembro puedan plantear cuestiones prejudiciales ante el TJUE sobre la interpretación de los Tratados o sobre la validez e interpretación de los actos adoptados por las instituciones, órganos u organismos de la Unión. En este contexto, el Tribunal de Justicia ha ido perfi-

25 FALCÓN y TELLA, R., «En torno a la Resolución del T.E.A.C. de 29 de marzo de 1990», *Revista Impuestos*, n.º 22, 1990, pág. 71.

26 *Revista Impuestos*, n.º 20, 1992.

lando, en una reiterada jurisprudencia, los requisitos que deben cumplirse para que un organismo nacional pueda ser considerado «órgano jurisdiccional» a estos efectos. Para ello, se tienen en cuenta un conjunto de factores, como son su origen legal, su permanencia, el carácter obligatorio de su jurisdicción, el carácter contradictorio del procedimiento, la aplicación por parte del organismo de normas jurídicas, así como su independencia. Es, precisamente, este último requisito el que entiende el Tribunal que no se cumple.

Desde la perspectiva de este trabajo resulta muy interesante detenerse mínimamente en las razones que se ofrecen al respecto. Según la jurisprudencia del TJUE²⁷, el concepto de independencia, a fin de calificar un órgano como jurisdiccional, comporta dos aspectos.

Por un lado y desde una perspectiva externa, el órgano debe ejercer sus funciones con plena autonomía, sin estar sometido a ningún vínculo jerárquico o de subordinación respecto a nadie y sin recibir órdenes ni instrucciones, cualquiera que sea su procedencia. Con ello, quedará protegido de injerencias o presiones externas que puedan hacer peligrar su independencia en el enjuiciamiento. También debe concurrir la inamovilidad de sus miembros, lo que constituye una garantía inherente a la independencia judicial.

Desde la perspectiva interna, el concepto de independencia se asocia a la imparcialidad o equidistancia entre las partes en conflicto y a sus intereses respectivos en relación con el objeto de aquel. Este aspecto exige el respeto de la objetividad y la inexistencia de cualquier interés en la solución del litigio que no sea el de la estricta aplicación de la norma jurídica. Implica, ante todo, que el órgano de que se trate tenga la calidad de tercero con respecto a la autoridad que haya adoptado la decisión recurrida.

Pues bien, el TJUE entiende que los TEAs no cumplen con estos requisitos y, por tanto, no pueden ser considerados como órganos jurisdiccionales desde la perspectiva europea.

Así, estima que no concurren los requisitos para que pueda afirmarse su independencia externa. Ello se debe a que el régimen de nombramiento y separación del presidente y los vocales de los TEAs es competencia discrecional del poder ejecutivo (arts. 29 y 30 del Real Decreto 520/2005). Por tanto, estos funcionarios no se encuentran al amparo de posibles presiones externas, directas o indirectas, que puedan hacer dudar de su independencia.

Por ello, el TJUE considera que, a pesar de la independencia funcional que proclama el art. 228 de la LGT, «un sistema de esta índole no tiene entidad suficiente como para obstaculizar eficazmente las presiones indebidas por parte del poder ejecutivo sobre los miembros de los TEAs».

27 Véase al respecto a MATA SIERRA, M.T., «El desajuste de la vía económico-administrativa al Derecho de la Unión Europea en materia de cuestiones prejudiciales», en *Studi Tributari Europei*. Vol. 9 (2019), págs. 70 y siguientes y ESEVERRI MARTÍNEZ, E., «La independencia de los órganos económico-administrativos, se cuestiona por el TJUE (La sentencia en pleno del TJUE de 21 de enero de 2020)» publicado en el Blog del Grupo de investigación de Derecho financiero y Tributario de la Universidad de Granada (<http://grupoinvestigacionderechofinanciero.ugr.es/la-independencia-de-los-organos-economico-administrativosse-cuestiona-por-el-tjue/>, consultado el 26/04/2021).

Reseñado lo anterior, el TJUE considera que tampoco se puede predicar la independencia de los TEAs desde una perspectiva interna. La Sentencia indica, en sentido negativo, el recurso extraordinario para la unificación de doctrina (art. 243 de la LGT). Por un lado, se fija en que la legitimación para su interposición le corresponde a la Administración activa. Por otro lado, también resalta que la competencia para su resolución le corresponde a la denominada Sala Especial para la Unificación de Doctrina. A su vez, acontece que en esta Sala se integran, como miembros de ella, altos cargos funcionariales de la Administración activa y, especialmente, de la Administración autora del acto recurrido. Esta composición genera una confusión entre la condición de parte del procedimiento del recurso extraordinario y la de miembro del órgano que ha de conocer de dicho recurso. Resulta, además, que la doctrina establecida en las resoluciones de estos recursos será vinculante para los TEAs, para los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía y para el resto de la Administración tributaria activa.

En este punto, el TJUE se fija en las interacciones entre el ámbito de aplicación de los tributos y el de resolución de recursos. Por ello, tiene presente que el señalado recurso extraordinario echa por tierra la proclamada separación de las funciones de aplicación de los tributos y de resolución de las reclamaciones económico-administrativas que se contiene en el art. 83.2 de la LGT²⁸.

Esto puede explicar que el Tribunal no se fije en otros supuestos en los que la Administración queda facultada para interponer el recurso de alzada ordinario, el recurso de anulación, el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio o el recurso extraordinario de revisión (arts. 241.3, 241 bis.1, 242.1 y 244.3 de la LGT). Y es que la anómala legitimación de la Administración para interponer un recurso en el ámbito de las reclamaciones económico-administrativas podría considerarse como «normal» si estos órganos gozaran de independencia funcional. Por eso, el TJUE se centra en el recurso extraordinario para la unificación de doctrina, que es el que pone de manifiesto de forma más explícita la inexistencia de ese atributo.

En definitiva, para el Tribunal europeo esta regulación pone de relieve los vínculos orgánicos y funcionales que existen entre los TEAs y el Ministerio de Economía y Hacienda; lo que impide apreciar que aquellos gocen de la independencia interna propia de los órganos jurisdiccionales.

Como se puede suponer este fallo jurisprudencial ha avivado el debate acerca de la obligatoriedad de interponer la reclamación económico-administrativa cuando la pretensión del recurrente se fundamenta en que la normativa nacional es contraria al Derecho de la Unión Europea o es necesario solicitar una cuestión prejudicial²⁹. Cuestión que también queda muy mediatizada por una de las consecuencias del principio de primacía del Derecho europeo que se recoge en la

28 En este sentido, ROVIRA FERRER, I.: «Consecuencias de la incompetencia de los TEA para plantear cuestiones prejudiciales», *Quincena Fiscal (Westlaw-Aranzadi Instituciones)*, n.º 11, 2020, pág. 5/16.

29 En este sentido, CALVO VÉRGEZ, J., resume las distintas posturas «El planteamiento de cuestión prejudicial ante el TJUE en el ámbito económico-administrativo y su futuro inmediato a la luz de la reciente jurisprudencia comunitaria», *Revista Aranzadi Unión Europea (Westlaw)*, n.º 6, 2021, pág. 26/29 y ss.

propia STJUE de 21 de enero de 2020 cuando afirma que el hecho de que los TEAs «no sean "órganos jurisdiccionales" a efectos del artículo 267 TFUE no los exime de la obligación de garantizar la aplicación del Derecho de la Unión al adoptar sus resoluciones e inaplicar, en su caso, las disposiciones nacionales que resulten contrarias a las disposiciones de Derecho de la Unión dotadas de efecto directo, ya que esa obligación recae sobre el conjunto de autoridades nacionales competentes»

Pues bien, el TS ha terciado sobre esta problemática en su Sentencia 1336/2021, de 16 de noviembre. En ella se concluye que sí es necesario agotar la vía económico-administrativa en estos supuestos. La fundamentación del Tribunal Supremo pivota sobre dos aspectos fundamentales.

En primer lugar, la evolución del principio de primacía del Derecho europeo que se traduce en la afirmación ya reproducida de la STJUE.

En segundo lugar y anudado a lo anterior, en la jurisprudencia europea que acepta las vías administrativas previas, siempre que cumplan diversos requisitos (STJUE de 27 de septiembre de 2017, Caso Peter Puškár). En particular se afirma que el recurso administrativo «no desvirtúa el contenido esencial del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva y se adecua al principio de proporcionalidad, desde el momento que puede servir –sin costes disuasorios ... y sin que la falta o retraso en la respuesta impida el acceso a la jurisdicción ... a objetivos de interés general, reconocidos por la Unión...» Y que «en feliz expresión de la Abogada General Kokott (conclusiones de 30 de marzo de 2017, presentadas en el analizado asunto Puškár) "...el autocontrol de la Administración asociado a la vía administrativa redundante no sólo en interés del afectado, sino también en el interés público", reflexión que –estimamos– cobra pleno sentido siempre que ese autocontrol sea real y no expresión de un mero trámite formal, de lo que no parece dudar el Tribunal de Justicia en la sentencia Banco Santander al corresponsabilizar expresamente a los órganos económico-administrativos en la salvaguarda de los derechos que confiere la Unión».

Con este fondo argumental, la STS 1336/2021 indica que «corresponde a la Administración y, en particular, a los TEAs, garantizar la correcta aplicación del Derecho de la Unión Europea³⁰, inaplicando, en su caso, cualesquiera normas nacionales cuando, agotadas las posibilidades de su interpretación conforme al Derecho de la Unión, constate que sus disposiciones dotadas de efecto directo se oponen a tales normas nacionales, pese a carecer de la posibilidad de plantear una cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia; en tales condiciones, el cumplimiento de ese deber no comporta vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva³¹».

30 Sobre este particular ha de resaltarse que el TS otorga la condición de garante de la correcta aplicación del Derecho europeo a un órgano que no es independiente.

31 Afirmación, que puede considerarse, que entra en conflicto con la STS 8354/2011. En ella se consideró que las vías administrativas previas se insertan «en el ejercicio del derecho fundamental

Pues bien, ha de disentirse de la doctrina elaborada por el TS.

La primera cuestión que ha de reseñarse es que la STJUE de 21 de enero de 2020 no se pronuncia acerca de si la normativa interna otorga a los TEAs los instrumentos jurídicos necesarios para inaplicar el Derecho nacional cuando sea contrario al europeo.

Una lectora sosegada de la referida Sentencia permite afirmar que se limita a recordar, singularizando en los TEAs, que el referido deber no solamente incumbe a los jueces y tribunales nacionales, sino también a todos los órganos del Estado –incluidas las autoridades administrativas– encargados de aplicar, en el marco de sus respectivas competencias, el Derecho de la Unión.

Por tanto, lo que debería haber realizado el TS es determinar la validez de los concretos medios jurídicos que disponen los TEAs para cumplir con esa función. Pero, precisamente, este análisis no se realiza por la mencionada Sentencia.

Una segunda cuestión, –que viene a sustituir la falta del análisis requerido–, es que la argumentación se sustente más en un desiderátum que una realidad jurídica, como queda explicitado cuando el andamiaje de la Sentencia se hace recaer sobre la bondad del autocontrol administrativo.

Centrado de forma correcta cual debería haber sido el debate jurídico, lo primero que ha de reseñarse es que los TEAs no tienen competencia para declarar que una determinada normativa nacional es contraria al ordenamiento jurídico europeo, sino que, simplemente, quedan obligados a inaplicarla³², en su caso. Por tanto, el problema es determinar cómo (a través de qué instrumentos) un órgano económico-administrativo puede anular un acto administrativo, dictado tras la correcta aplicación de la normativa nacional, por considerarlo contrario al Derecho de la Unión Europea.

Pues bien, ha de afirmarse que el ejercicio de esta labor por parte de los TEAs ha quedado gravemente dificultado por la imposibilidad de plantear la cuestión prejudicial; de forma que, como señala ROVIRA FERRER, I.³³, solo será factible

a obtener una tutela judicial efectiva». Al orillarse esta visión, la STS 1336/2021 afirma que «que la no motivación de la negativa a plantear cuestiones prejudiciales puede comportar una infracción del derecho al proceso justo... Sin embargo, esas infracciones y consecuencias se sitúan en el plano del concepto de "órgano jurisdiccional" a los efectos del artículo 267 TFUE, ..., siendo distinta la tarea que corresponde a la Administración en la defensa y garantía del Derecho de la Unión Europea, en la que debe estar firmemente comprometida..., pese a no disponer de la posibilidad de plantear cuestiones prejudiciales».

32 Sobre este particular, es interesante la matización recogida en la STJUE de 4 de diciembre de 2018, asunto C-378/17 (ECLI:EU:C:2018:979), en virtud de la cual debe «distinguirse entre la facultad de dejar sin aplicar en un caso concreto una norma de Derecho nacional por ser contraria al Derecho de la Unión y la facultad de anular la norma en cuestión, facultad esta última cuyo efecto, de mayor amplitud, es privar a la norma de toda validez».

33 «Consecuencias de la incompetencia de los TEA para plantear cuestiones prejudiciales», *op. cit.*, págs. 10 y 11/16.

cuando esa vulneración de la normativa europea resulte indubitada por existir jurisprudencia o porque no quede duda razonable alguna.

Sin embargo, la situación cambia radicalmente cuando se trate de cuestiones complejas y dudosas sobre las que existen interpretaciones razonables y contrapuestas acerca de un hipotético conflicto normativo. Precisamente, la resolución de esa duda interpretativa es la razón de ser de la cuestión prejudicial. Pues bien, los TEAs, al no poder plantearla, no podrán resolver de forma correcta el conflicto planteado; ya que la teórica violación jurídica dependerá, exclusivamente, de la solución que se dé a ese hipotético conflicto entre la norma nacional y la europea.

Ha de valorarse al respecto que, negada su imparcialidad, los TEAs no son unos órganos respecto de los que pueda predicarse una situación de alteridad en relación con la Administración activa. Por tanto, puede concluirse que unos y otros no se colocan en una situación distinta en relación con la obligatoriedad de inaplicar la normativa nacional cuando resulte contraria a la europea.

Desde esta perspectiva, el carácter preceptivo de la reclamación económico-administrativa, cuando la pretensión se fundamenta en que la normativa nacional es contraria al Derecho europeo o es necesario solicitar una cuestión prejudicial, la convierte en un recurso que podría equipararse al de reposición. Y es que, puesto que la referida obligación se predica igualmente tanto de los órganos de la Administración activa como de los TEAs, no puede identificarse ninguna diferencia ni separación funcional en la posición que ocupan ambos órganos.

Ha de concluirse, pues, que los TEAs no cuentan con los instrumentos jurídicos correctos para poder inaplicar, en un caso concreto, el Derecho nacional y anular un acto administrativo que, resultando correcto desde el plano interno, sea contrario al Ordenamiento jurídico europeo.

Por tanto, a pesar la STS 1336/2021, ha de afirmarse que, cuando la pretensión del recurrente se fundamente en que la normativa nacional es contraria al Derecho de la Unión Europea o sea necesario solicitar una cuestión prejudicial ante el TJUE, la interposición de la reclamación económico-administrativa debe ser optativa. Su carácter preceptivo constituye una dilación indebida en la correcta y pronta resolución de litigio y, por tanto, genera una lesión al derecho fundamental a la tutela judicial efectiva.

En conclusión, la interposición de la reclamación económico-administrativa no puede ser preceptiva cuando la pretensión del recurrente se fundamenta en:

- La inconstitucionalidad de una Ley.
- La ilegalidad de una norma reglamentaria.
- Cuando sea necesario solicitar una cuestión prejudicial ante el TJUE.

Por último, conviene indicar que, por las razones expuestas, esta conclusión no se ve alterada por la obligación de los TEAs «de garantizar la aplicación del

Derecho de la Unión»³⁴ o «de inaplicar las normas ilegales»³⁵, ya que los citados órganos no cuentan con los mecanismos jurídicos adecuados para resolver un conflicto entre normas. En estos supuestos no se cumple el requisito reseñado, tanto por la jurisprudencia como por la doctrina, de que el órgano encargado de resolver la reclamación sea competente para dirimir el conflicto en la propia vía administrativa. Al contrario, la resolución del litigio exigirá que sea necesario acudir a la jurisdicción³⁶.

En definitiva, la normativa debe ser modificada a fin de excluir expresamente en estos supuestos el carácter preceptivo de la reclamación económico-administrativa.

3.3. El plazo de interposición de la reclamación y la duración del procedimiento económico-administrativo

Otros dos aspectos de la regulación de las reclamaciones económico-administrativas que deben ser, necesariamente, rectificados para evitar fricciones con el derecho a la tutela judicial efectiva es la determinación de su plazo de interposición y la duración excesiva de este procedimiento.

En relación con la primera cuestión, la problemática viene tanto por el plazo para plantear la reclamación (un mes), como por la forma de computar ese plazo.

Desde la primera perspectiva, ha de indicarse que existe una evidente discordancia entre el plazo de un mes previsto por el art. 235.1 de la LGT y el de dos meses de interposición del recurso contencioso-administrativo (art. 46.1 de la Ley 29/1998). Sobre esta cuestión me limitaré a exponer las conclusiones básicas³⁷.

El referido acortamiento del plazo de interposición de la reclamación económico-administrativa ha de calificarse como irrazonable y desproporcionado. Ha de tenerse presente que los recursos administrativos no pueden suponer un obstáculo ni suponer un impedimento real al ejercicio del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva dicho ejercicio.

34 Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 21 de enero de 2020.

35 STS 2059/2020, de 2 de julio. Al respecto SESMA SÁNCHEZ, B., indica que «si la Administración aplica una norma reglamentaria contraria a la Ley, a la Constitución, al derecho europeo o a otra norma reglamentaria de superior jerarquía estaría vulnerando el principio de legalidad y jerarquía normativa... o la primacía y efecto directo del derecho europeo». «Efectos de las sentencias anulatorias de normas en el ámbito tributario», *Crónica Tributaria*, n.º 177, 2020, pág. 180.

En similar sentido se pronuncia MARTÍN QUERALT, J., que considera que estos casos los Tribunales Económico-Administrativos deben admitir la reclamación y resolver inaplicando el precepto reglamentario. «De los "peajes" en el camino a la tutela judicial efectiva», *Carta Tributaria (smarteca)*, n.º 56, 2019, pág. 7/9.

36 Entre otros: MARTÍNEZ MUÑOZ, Y., «Una reflexión sobre la supeditación del recurso judicial al agotamiento previo de la vía económico-administrativa», *op. cit.*, pág. 188 y ROVIRA FERRER, I., «Consecuencias de la incompetencia de los TEA para plantear cuestiones prejudiciales», *op. cit.*, pág. 8/16.

37 Tema tratado con más detenimiento por MOCHÓN LÓPEZ, L., «Nuevas perspectivas de la preclusión del plazo impugnatorio en materia tributaria», *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 83, 1994, pág. 518.

Esto se debe al hecho de que para acceder al recuso judicial, cuyo plazo de interposición es de dos meses, resulta necesario haber salvado el plazo de un mes para accionar la reclamación económico-administrativa. Y, además, se trata de un obstáculo impeditivo, ya que, si no se interpone el recurso administrativo en ese plazo, el acto administrativo quedará firme e inatacable.

Pues bien, este plazo más corto no tiene ninguna justificación racional y, además, puede generar confusión en el ciudadano.

Por un lado, si la justificación se quiere buscar en el derecho de la Administración a la seguridad jurídica, resulta que la propia legislación niega el argumento: al establecerse un plazo de dos meses para la interposición del recurso contencioso-administrativo, es evidente que la propia normativa considera que este plazo es correcto y no resulta atentatorio a la pretendida seguridad jurídica de la Administración.

Por otro lado, la justificación de esta regulación más restrictiva podría buscarse en una teórica mayor simplicidad del procedimiento económico-administrativo frente al contencioso-administrativo. Sin embargo, esta argumentación resulta radicalmente incorrecta, ya que supondría limitar un derecho fundamental con una argumentación espuria. Además, esa hipotética mayor simplicidad no se corresponde con la realidad. Baste con reseñar que el problema de fondo y, por tanto, la dificultad intrínseca del análisis jurídico de la discrepancia entre el ciudadano y la Administración serán idénticos en ambas vías de recurso.

A ello, se suman otras cuestiones que vienen a igualar, en este aspecto, ambos recursos. Entre ellas, pueden citarse las siguientes: la dificultad técnica del asunto puede hacer necesaria la asistencia de un profesional; las consecuencias jurídicas de la interposición o no de la reclamación económico-administrativa son especialmente trascendentes y gravosas –firmeza del acto administrativo, posible imposición de costas (art. 234.5 de la LGT), la interposición de la reclamación no impide la ejecutividad del acto recurrido, salvo si se trata de una sanción o se obtiene la suspensión (lo que conllevará el devengo de intereses de demora)—.

Debe puntualizarse que esta objeción no queda solventada por el hecho de la reclamación pueda interponerse sin acompañarla de las correspondientes alegaciones (art. 235.2 de la LGT), salvo en el procedimiento abreviado, en el que con la interposición deben formularse las correspondientes alegaciones (art. 246.1 de la LGT), ya que las importantes consecuencias que se derivan de su interposición o no deben ser valoradas en ese momento inicial.

Además, y en esta misma línea, resulta que esa hipotética simplicidad de las reclamaciones económico-administrativas queda desmentida por la propia regulación normativa, que establece, como regla general, el largo plazo de un año para la tramitación del procedimiento.

Por último, esta dualidad de plazos puede generar confusión. Ha de valorarse al respecto que la reclamación económico-administrativa no requiere de dirección técnica, por lo que es posible que un ciudadano la interponga teniendo presente el plazo de dos meses para el recurso contencioso-administrativo, con la

fatal consecuencia de haber dejado firme y consentido el acto administrativo. En este caso, la regulación de la vía económico-administrativa se habría convertido en un obstáculo insalvable para el acceso a la jurisdicción.

En definitiva, el establecimiento de un plazo de interposición de la reclamación económico-administrativa preclusivo y más corto que el plazo del recurso contencioso-administrativo debe reputarse contrario al derecho al acceso a la jurisdicción y, por tanto, inconstitucional.

Por tanto, la normativa debe ser, necesariamente, modificada. En este sentido, caben, *a priori*, dos posibilidades. Primera, que el plazo de interposición de la reclamación económico-administrativa tenga igual extensión temporal que el del recurso contencioso-administrativo. Segunda, que se elimine el carácter de cierre de la jurisdicción que tiene la reclamación económico-administrativa. En este supuesto, podría mantenerse el plazo de un mes, ya que, superado este tiempo, el ciudadano no vería cerrado su acceso al recurso contencioso-administrativo.

En relación con el cómputo de ese plazo de interposición de la reclamación económico-administrativo deben recogerse las muy fundadas críticas formuladas por ORÓN MORATAL, G.³⁸ y FERNÁNDEZ JUNQUERA, M.³⁹ El problema viene porque el ya citado art. 235.1 de la LGT dispone que la reclamación «se interpondrá en el plazo de un mes a contar desde el día siguiente al de la notificación del acto impugnado...» La literalidad de este precepto lleva a considerar que plazo para la interposición se contará desde el día siguiente al de la notificación, por lo que finalizará en idéntico día del mes siguiente (por ejemplo, si esta se lleva a cabo el 21 de agosto, el plazo para interponer la reclamación finalizaría el 22 de septiembre).

Sin embargo, a la hora de fijar el día final para la interposición del recurso, la jurisprudencia, que ha acudido a completar la LGT con la legislación supletoria (leyes de procedimiento administrativo y Código Civil), entiende que este se corresponde al día equivalente al de la notificación (por lo que, en el ejemplo puesto, el último día para interponer la reclamación sería el 21 de septiembre). En este sentido, el actual art. 30.4 de la Ley 39/2015 dispone que «*si el plazo se fija en meses o años, éstos se computarán a partir del día siguiente a aquel en que tenga lugar la notificación... El plazo concluirá el mismo día en que se produjo la notificación...*».

Evidentemente, esta situación puede generar multitud de confusiones, ya que muchos interesados pueden entender aplicable la literalidad que se desprende de la LGT e interponer la reclamación atendiendo al día siguiente al de la notificación y no a este día. La consecuencia es que aquella sería inadmitida, por haberse presentado fuera de plazo y, por tanto, la resolución quedaría firme e inatacable.

38 «Cómputo del plazo de un mes para recurrir actos de gestión tributaria y plazo para ejecutar las resoluciones de los recursos o reclamaciones» *Tribunal Fiscal (Smarteca)*, n.º 207, 2014, págs. 2/16 y ss.

39 ¿Tienen los contribuyentes un derecho a un procedimiento tributario sin dilaciones?, *Quincena Fiscal (Westlaw)*, n.º 19, 2016, págs. 8/14 y ss.

Pues bien, como indican los autores reseñados no puede perderse de vista que la interposición de recursos administrativos no exige la dirección letrada, pero, en cambio, «estamos ante el cómputo de plazos administrativos que afectan a la generalidad de los ciudadanos, y éstos, que normalmente no conocen los discrepantes criterios jurisprudenciales, se quedan ante la literalidad de la norma»⁴⁰.

Esta situación de confusión y de obscuridad en la normativa reguladora de un recurso administrativo, que es previo y necesario para el acceso a la jurisdicción contenciosa-administrativa, resulta, contraria al derecho a la tutela judicial efectiva y debe ser expulsada de nuestro ordenamiento.

En definitiva, el art. 235.1 de la LGT debe ser reformulado, de forma que se indique de forma expresa el *dies ad quem* del plazo de interposición de la reclamación económico-administrativa⁴¹.

Por último, ha de concluirse que esta crítica refuerza a la anterior, ya que el establecimiento de reglas diferentes en relación con el plazo de interposición de un recurso administrativo que es previo y necesario a la vía contencioso-administrativo genera distorsiones en un aspecto que resulta esencial para dar un correcto cumplimiento al derecho a la tutela judicial efectiva. Por tanto, esta regulación debe considerarse como un obstáculo injustificado al citado derecho y, en definitiva, inconstitucional.

Por otra parte, en relación con la duración del procedimiento económico-administrativo, ha de tenerse presente que, de conformidad con el art. 240.1 de la LGT, este «*será de un año contado desde la interposición de la reclamación. Transcurrido ese plazo el interesado podrá entender desestimada la reclamación al objeto de interponer el recurso procedente*». Este plazo será de seis meses en los casos en los que proceda el procedimiento abreviado del art. 245 de la LGT (cuando sean de cuantía inferior a 6.000 euros o 72.000 euros si se trata de reclamaciones contra bases o valoraciones, art. 65 del RD 520/2005).

Aunque se trata de un plazo inferior al previsto para el procedimiento de inspección tributaria (que como regla general será de 18 meses, de conformidad con el art. 150.1 de la citada Ley), es un lapso temporal muy amplio; que contrasta con el de seis meses previsto en la normativa tributaria con carácter general (art. 104.1 de la LGT).

Ahora bien, desde la perspectiva de esta investigación, debe valorarse que al estarse en presencia de un recurso previo y de tramitación necesaria para poder acceder a la jurisdicción, acontece que la posibilidad de ejercer la acción propia del derecho a la tutela judicial efectiva queda demorada en el citado plazo de resolución.

Además, a la hora de valorar esta duración también debe tenerse presente la compleja y costosa regulación del devengo de intereses de demora en los supuestos en que tras la resolución de la controversia resulte una deuda a ingre-

40 ORÓN MORATAL, G., *op. cit.*, pág. 3/16.

41 También sería suficiente con que su literalidad fuese la siguiente: «se interpondrá en el plazo de un mes a contar desde la notificación del acto impugnado».

sar y que también incide de forma sustancial en la efectividad de la tutela judicial. Dada su trascendencia esta cuestión que será tratada más adelante, adonde se efectúa la correspondiente remisión.

Por tanto, la duración del citado procedimiento debería reducirse a fin de no constituir un obstáculo al derecho a la tutela judicial. En este sentido, una solución más respetuosa con los derechos de los ciudadanos sería la de establecer con carácter general el plazo de seis meses del procedimiento abreviado. A favor de esta propuesta pueden esgrimirse diversos argumentos. Por un lado, es el plazo general de los procedimientos tributarios. Por otro lado, la mayor o menor complejidad técnica a la hora de resolver la reclamación no tiene que estar relacionada con la cuantía de esta. Desde esta perspectiva, ha de afirmarse que, si la legislación estima correcto un plazo de seis meses para resolver un asunto complejo, pero de escasa cuantía, igual solución debe darse para establecer el plazo de resolución de otro asunto, igualmente complejo, pero de mayor cuantía.

3.4. La deficiente regulación de la inadmisibilidad de la reclamación económico-administrativa

El art. 239.4 de la LGT dispone que *«se declarará la inadmisibilidad en los siguientes supuestos:*

- a) *Cuando se impugnen actos o resoluciones no susceptibles de reclamación o recurso en vía económico-administrativa.*
- b) *Cuando la reclamación se haya presentado fuera de plazo.*
- c) *Cuando falte la identificación del acto o actuación contra el que se reclama.*
- d) *Cuando la petición contenida en el escrito de interposición no guarde relación con el acto o actuación recurrido.*
- e) *Cuando concurran defectos de legitimación o de representación.*
- f) *Cuando exista un acto firme y consentido que sea el fundamento exclusivo del acto objeto de la reclamación, cuando se recurra contra actos que reproduzcan otros anteriores definitivos y firmes o contra actos que sean confirmatorios de otros consentidos, así como cuando exista cosa juzgada.»*

Más allá de los concretos supuestos de inadmisibilidad, resulta evidente que esta ordenación se inspira en la jurisdicción y, en concreto, en el art. 51⁴² de la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa.

Precisamente, esa inspiración pone de manifiesto el error en el que incurre esta regulación, que atribuye a los TEAs una posición cercana o equivalente a

42 Cuyos tres primeros apartados disponen: «1. El Juzgado o Sala, tras el examen del expediente administrativo, declarará no haber lugar a la admisión del recurso cuando constare de modo inequívoco y manifiesto:

los órganos judiciales y obvia la significación del recurso administrativo, cuya resolución pone fin a la vía administrativa y abre la jurisdiccional. Hay que tener presente que las finalidades que justifican la existencia de la vía previa administrativa se circunscriben a dar a la Administración pública la oportunidad de reparar situaciones ilegales, evitar que se entablen procedimientos judiciales inesperados, reducir el número de litigios (pues las autoridades administrativas deben actuar con eficacia, según el principio de buena administración, estimando los recursos que procedan) y, por último, contribuir de forma positiva a la eficacia del procedimiento judicial, dado que, cuando la Administración no comparta la opinión del recurrente y éste interponga recurso en vía judicial, el juez podrá basarse en el expediente administrativo elaborado.

Pues bien, la inadmisibilidad del recurso administrativo no cumple correctamente con ninguna de estas finalidades; incurriéndose en dos graves ineficiencias.

Por un lado, no se conformará de forma correcta el expediente administrativo, por lo que en el caso de que el litigio salte a la vía jurisdiccional no se estará cumpliendo de forma satisfactoria la finalidad de agilizar y facilitar la resolución del recurso.

En segundo lugar, la inadmisión puede ser considerada como la inexistencia de agotamiento de la vía administrativa previa, lo que puede justificar que, —si el conflicto llega al ámbito judicial y es estimada la pretensión del ciudadano, declarándose la improcedencia de la inadmisión—, el órgano jurisdiccional tenga la tentación de no resolver el fondo del asunto, amparándose en la ausencia del pronunciamiento administrativo, y ordene la retroacción de las actuaciones a la vía administrativa.

Esta situación debe calificarse como claramente contraria al derecho a obtener una tutela judicial sin dilaciones indebidas, ya que la resolución sobre el fondo del asunto se verá claramente retrasada por ese ineficaz viaje de ida y vuelta que se describe. En esta hipótesis, la regulación de la reclamación económico-administrativa se convierte en una mera carga que obstaculiza la resolución del conflicto sin dilaciones indebidas.

-
- a) *La falta de jurisdicción o la incompetencia del Juzgado o Tribunal.*
 - b) *La falta de legitimación del recurrente.*
 - c) *Haberse interpuesto el recurso contra actividad no susceptible de impugnación.*
 - d) *Haber caducado el plazo de interposición del recurso.*

2. *El Juzgado o Sala podrá inadmitir el recurso cuando se hubieran desestimado en el fondo otros recursos sustancialmente iguales por sentencia firme, mencionando, en este último caso, la resolución o resoluciones desestimatorias.*

3. *Cuando se impugne una actuación material constitutiva de vía de hecho, el Juzgado o Sala podrá también inadmitir el recurso si fuera evidente que la actuación administrativa se ha producido dentro de la competencia y en conformidad con las reglas del procedimiento legalmente establecido.*

Asimismo, cuando se impugne la no realización por la Administración de las obligaciones a que se refiere el artículo 29, el recurso se inadmitirá si fuera evidente la ausencia de obligación concreta de la Administración respecto de los recurrentes».

Desgraciadamente, no se trata de un supuesto de laboratorio como demuestra la Sentencia 2141/2020 del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía (Málaga), de 9 de diciembre (ECLI:ES:TSJAND:2020:15337). En este supuesto, el acto administrativo recurrido fue notificado, en un primer momento, de forma personal e incorrecta y, posteriormente, en la sede de la dirección electrónica, de forma correcta. El TEAR inadmitió la reclamación al considerar que había sido interpuesta fuera de plazo, al dar validez a la notificación personal, resultado que se había presentado dentro del plazo de un mes contando desde la notificación electrónica. El obligado tributario recurrió ante la jurisdicción contencioso-administrativa alegando que la primera notificación se había practicado en un domicilio inválido, por lo que no tenía validez alguna, y solicitando también una resolución sobre el fondo del asunto.

El recurso es estimado parcialmente por el Tribunal indicando que «procede la anulación de la resolución recurrida, pero la estimación del recurso debe limitarse a ordenar la retroacción de las actuaciones para que se admita el recurso y la reclamación a las que se refieren las resoluciones descritas en el fundamento jurídico primero de la presente y se resuelva examinando el fondo del asunto en los términos en los que se plantea, sin que podamos entrar a conocer o resolver una pretensión sobre la que la administración no ha llegado a pronunciarse, en virtud de la naturaleza esencialmente revisora de esta jurisdicción».

Con independencia de la visión errónea que se recoge en la citada Sentencia acerca del carácter revisor de la jurisdicción contencioso-administrativa, —puesto que realmente se está en presencia de una jurisdicción plena, como resulta de lo dispuesto en los arts. 31 y 71 de la Ley 29/1998—, ha de resaltarse que el citado art. 31, al señalar las pretensiones posibles, indica que *«el demandante podrá pretender la declaración de no ser conformes a Derecho y, en su caso, la anulación de los actos y disposiciones... También podrá pretender el reconocimiento de una situación jurídica individualizada y la adopción de las medidas adecuadas para el pleno restablecimiento de la misma»*. A su vez, el art. 71, en consonancia con esas pretensiones, ordena que *«cuando la sentencia estimase el recurso contencioso-administrativo:*

- a) *Declarará no ser conforme a Derecho y, en su caso, anulará total o parcialmente la disposición o acto recurrido o dispondrá que cese o se modifique la actuación impugnada.*
- b) *Si se hubiese pretendido el reconocimiento y restablecimiento de una situación jurídica individualizada, reconocerá dicha situación jurídica y adoptará cuantas medidas sean necesarias para el pleno restablecimiento de la misma...».*

La mera lectura de estos preceptos, y teniendo en cuenta que el vicio no se produjo en un procedimiento de aplicación sino de revisión, pone de manifiesto el error en el que incurrió la STSJ de Andalucía (Málaga) 2141/2020, pues no debía haberse quedado en esa visión, que puede ser tildada de trasnochada, del carác-

ter revisor de lo contencioso-administrativo y tenía que haber entrado a resolver el fondo del asunto⁴³.

Ahora bien, obviando la problemática que se genera acerca de cuándo resulta legítimo que se ordene la retroacción de actuaciones y desde la perspectiva de esta investigación, el esfuerzo ha de centrarse en preguntarse por el sentido que puede tener la inadmisión de la reclamación económico-administrativa.

Pues bien, la respuesta es que no tiene ninguna razón de ser. La inadmisión supone desconocer que la Administración gestora ya se ha pronunciado, dictando la resolución que haya estimado procedente, y el ciudadano, al interponer la reclamación económico-administrativa, ha actuado para conseguir el agotamiento de la vía administrativa.

Como se ha indicado, el carácter preceptivo de los recursos administrativos les atribuye la condición de carga procedimental, que será constitucionalmente admisible si cumplen y se ajustan a los requisitos y finalidades reseñados. Ahora bien, la existencia de supuestos de inadmisión de la reclamación económico-administrativa resulta contraria a sus requisitos de legitimidad. Por ello, ha de estimarse que una vez interpuesta la reclamación esa carga se ha levantado. Otra cosa es que deba ser desestimada por alguna de las causas del art. 239.4 de la LGT.

En definitiva, las causas de inadmisión de la reclamación económico-administrativa no encajan con la naturaleza de los recursos administrativos y resul-

43 Centrándose en la retroacción que ordena esta Sentencia, ha de indicarse que no se ajusta a la doctrina previamente elaborada por el Tribunal Supremo. Así, este en su Sentencia de 29 de septiembre de 2014, recurso de casación para unificación de doctrina 1014/2013 (ECLI: ES:TS:2014:3816), ha señalado que «la eventual retroacción de las actuaciones constituye un instrumento previsto para reparar quiebras procedimentales que hayan causado indefensión al obligado tributario reclamante, de modo que resulte menester desandar el camino para practicarlo de nuevo, reparando la lesión; se trata de subsanar defectos o vicios formales... O, a lo sumo, para integrar los expedientes de comprobación e inspección cuando la instrucción no haya sido completa y, por causas no exclusivamente imputables a la Administración, no cuente con los elementos de juicio indispensables para practicar la liquidación».

Y es que como ya advirtió el propio Tribunal Supremo, en su Sentencia de 1 de abril de 1986 (recurso contencioso-administrativo n.º 154/85), «el derecho a obtener la tutela efectiva de los jueces y tribunales que proclama el artículo 24.1 de la Constitución y el principio de economía procesal no pueden resultar afectados por decisiones de la Administración que indebidamente no se pronuncian sobre el fondo de la cuestión planteada, supuesto en que los tribunales revisan la legalidad de dichas resoluciones, siempre que existan en las actuaciones elementos de juicio suficientes y no se produzca indefensión para ninguna de las partes, deben pronunciarse sobre las pretensiones ejercitadas, sin perturbadoras retroacciones del procedimiento para obligar al órgano administrativo a que adopte una decisión sobre el fondo».

Pues bien, teniendo presente estas consideraciones puede concluirse que la retroacción de actuaciones desde la jurisdicción contencioso-administrativa hacia los órganos económico-administrativos no tiene ningún sentido y resulta lesiva al derecho fundamental a la tutela judicial efectiva, ya que implica un retraso injustificado en su obtención. Como indica CALATAYUD PRATS, I., «las sentencias que contando con la documentación y las pruebas necesarias para resolver la controversia en cuanto al fondo no lo hacen y, por el contrario, retrotraen las actuaciones, para que sea bien, el TEA bien la Administración tributaria activa la que lleve a cabo dicho análisis, vulneran el derecho a la tutela judicial efectiva en la vertiente del derecho a una resolución sobre el fondo y en la vertiente de un proceso sin dilaciones indebidas». Vid., *Conflictos entre la Vía Administrativa y la Contencioso-Tributaria: Desviación procesal, Abuso del Derecho y Retroacción*, Ed. Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2020, pág. 317.

tan contrarias al derecho a la tutela judicial efectiva, al agravar injustificadamente su condición de carga procesal.

La normativa debe ser modificada y configurar estos supuestos como de desestimación y no de inadmisión. Desde esta visión, los órganos económico-administrativos deberían admitir, en todo caso, la reclamación. Esto permitiría que se cumpliera la finalidad constitucional de los recursos administrativos, al formarse el correspondiente expediente que allane una hipotética ulterior intervención judicial. Y ello sin perjuicio de que los TEAs dicten, en su caso, la correspondiente resolución desestimatoria fundada en la causa que proceda.

3.5. La incidencia de la presentación del recurso administrativo en la ejecutoriedad del acto recurrido y la regulación de la suspensión del acto recurrido: ¿De verdad la reclamación económico-administrativa queda fuera del procedimiento de aplicación de los tributos?

Los actos administrativos –y, por tanto, las resoluciones de carácter tributario– gozan de presunción de legalidad y son inmediatamente ejecutivos, de conformidad con los arts. 38, 39 y 98 de la Ley 39/2015, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.

Conviene aclarar que esta ejecutividad se matiza en relación con los actos de carácter sancionador. Así, si la referencia se ciñe al ámbito tributario, ha de tenerse presente que el tercer párrafo del art. 161.2 de la LGT dispone que *«la interposición de un recurso o reclamación en tiempo y forma contra una sanción impedirá el inicio del período ejecutivo hasta que la sanción sea firme en vía administrativa y haya finalizado el plazo para el ingreso voluntario del pago»*. Correlativamente, el art. 212.3 de la citada Ley indica que la interposición del recurso implicará que *«la ejecución de las sanciones quedará automáticamente suspendida en período voluntario sin necesidad de aportar garantías hasta que sean firmes en vía administrativa»* y que *«no se exigirán intereses de demora...»* Por tanto, y obviando las deficiencias técnicas de la normativa tributaria en este punto, el análisis que se va a realizar deja fuera a los actos administrativos de carácter sancionador, ya que, como bien indica el art. 98 de la Ley 39/2015, se trata de resoluciones que no son inmediatamente ejecutivas.

Aclarado lo anterior, algunos pronunciamientos judiciales han matizado esta ejecutividad de las resoluciones tributarias. En particular, ha de traerse a colación la STS 586/2020, de 28 de mayo (ECLI:ES:TS:2020:1421) en la que se enjuicia la validez de una providencia de apremio dictada sin haberse resuelto expresamente el recurso interpuesto por el ciudadano. Los hechos, básicamente, son los siguientes: se interpone un recurso potestativo de reposición, cuyo plazo de resolución es de un mes, en el que no se solicitó la suspensión, «pero no tiene menos importancia la circunstancia de que la providencia de apremio se dictó una vez agotado el plazo de resolución del recurso de reposición y, por ende, habiendo ya nacido el acto presunto».

Pues bien, ante el cuestionamiento de la validez de la providencia de apremio, el TS afirma «que la ejecutividad no es un valor absoluto, y uno de sus elementos de relativización es la existencia de acciones impugnatorias». Por ello considera que, aunque no se haya instado la suspensión del acto recurrido, «la Administración, cuando pende ante ella un recurso o impugnación administrativa, potestativo u obligatorio, no puede dictar providencia de apremio sin resolver antes ese recurso de forma expresa, como es su deber, pues el silencio administrativo no es sino una mera ficción de acto a efectos de abrir frente a esa omisión las vías impugnatorias pertinentes en cada caso».

Con carácter previo al análisis de esta cuestión resulta interesante poner de manifiesto que esta jurisprudencia presenta una clara línea de continuidad con la doctrina constitucional⁴⁴ que arrumbó la limitación del plazo de recurso en los casos de silencio negativo. Resulta llamativo constatar que la resolución del supuesto planteado ha variado radicalmente a lo largo del tiempo. Inicialmente, el recurso del particular probablemente hubiese sido desestimado, al considerarse interpuesto fuera del plazo estricto de recurso contra el silencio administrativo negativo⁴⁵. Posteriormente, hubiese sido admitido (al estimarse que el apremio constituye una resolución denegatoria del recurso anterior o considerarse la inexistencia del plazo de recurso en las desestimaciones presuntas). Por último, esta Sentencia avanza un paso más y, sobre todo, cambia la perspectiva al poner el acento en la limitación del principio de ejecutividad del acto administrativo recurrido y no en si el recurso está planteado o no en tiempo.

En este sentido, acontece que los hechos subyacentes enjuiciados en la STS 586/2020 son, básicamente, los mismos que los de la STC 204/1987 (en ambos casos el ciudadano presentó un recurso contra una liquidación, este recurso no es resuelto en plazo y la Administración notifica el apremio de la deuda con anterioridad a solventar la situación de silencio administrativo negativo). Pues bien, la sentencia constitucional de 1987 se centró en desmontar la idea preexistente de que la interposición de un recurso en el supuesto de la ficción del silencio negativo también se sometía a un plazo de caducidad, —en ella se venía a decir que la notificación del acto ejecutivo implicaba una desestimación del recurso que abría el plazo de recurso⁴⁶—.

44 Cuyos hitos fundamentales fueron las sentencias del Tribunal Constitucional 6/1986 de 21 de enero, y 204/1987 de 23 de diciembre. Para un mayor análisis de este tema me remito a MOCHÓN LÓPEZ, L., «La Ley 4/1999 de 13 de enero, de modificación de la Ley 30/1992 de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, y el plazo para interponer el correspondiente recurso en los supuestos de silencio administrativo», *La Ley* n.º 4760, 1999, págs. 1 a 5.

45 Esta hipótesis parte de la consideración de que este se interpone fuera del plazo de un mes o dos meses, en función del recurso subsiguiente, desde que se entienda producida la desestimación presunta.

46 Así, en su Fundamento Jurídico 5 se indica que «este mismo efecto (primar, la inactividad de la Administración) se produce desde el momento en que, como ocurre en el presente supuesto, existe una notificación de un acto de ejecución contra el que el interesado ha interpuesto los recursos pertinentes en el plazo establecido por la Ley. Este acto expreso de ejecución implica al mismo tiempo una reiteración del acto resolutorio del que trae causa, que no puede entenderse consentido y, en consecuencia, reabre los plazos legales de impugnación también de dicho acto resolutorio sin que pueda aplicarse la excepción de acto confirmatorio de otro anterior consentido y firme a que se refiere el art. 40 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.»

Eliminada esta lesión al derecho fundamental a la tutela judicial efectiva, la STS 1421/2020 avanza en la defensa de las garantías del ciudadano al negar la plena ejecutividad del acto recurrido cuando la Administración incumple su obligación de resolver en plazo. Ha de resaltarse el cambio de paradigma⁴⁷, ya que en 1987 parece aceptarse como legítima la ejecución de una resolución que se encuentra en ese «limbo legal» de la ficción del silencio negativo. Por el contrario, en 2020 se cuestiona la eficacia y ejecutividad de esa resolución. Como señala MARTÍN QUERALT, J., se está en presencia de un «giro radical absolutamente necesario, atendida la cada vez más generalizada y criticable concepción de la ejecutividad como un privilegio que forma parte del ser y actuar de la Administración. Olvidando que la ejecutividad solo tiene sentido como medio para la mejor salvaguarda del interés público»⁴⁸.

Como se observa, esta doctrina jurisprudencial no niega el principio de ejecutoriedad⁴⁹ pero sí lo matiza. Así, se indica que «la ejecutividad no es un valor absoluto, y uno de sus elementos de relativización es la existencia de acciones impugnatorias».

Puesto que las liquidaciones tributarias siguen siendo ejecutivas⁵⁰, su notificación despliega importantes efectos jurídicos. Así, se abre el plazo de ingreso en período voluntario de la deuda tributaria y, si esta no es satisfecha, se iniciará el período ejecutivo con el devengo del recargo correspondiente. Igualmente, esa ejecutividad, también marcará, en su caso y de acuerdo con su regulación, el comienzo del devengo de los correspondientes intereses de demora en caso de impago en período voluntario.

Ahora bien, le ejecutoriedad queda matizada. El TS considera que, a pesar de ella, la pendencia de la resolución de un recurso administrativo impide que la Administración pueda poner en marcha el procedimiento de recaudación ejecutiva mediante la notificación de la providencia de apremio. La limitación procedimental, a su vez, también se proyecta en el ámbito material, ya que esta

47 En este cambio de paradigma tiene gran importancia el pleno reconocimiento jurisdiccional del principio de buena administración, pues, como indica, LITAGO LLEDÓ, R., este reafirma la obligación administrativa de resolver, lo que a su vez se traduce en «otorgar un nuevo papel al régimen jurídico de la inactividad administrativa», «Eficacia práctica del "principio" de buena administración formulado por el Tribunal Supremo», *Revista Técnica Tributaria*, n.º 133, 2021, pág. 139.

48 «El Supremo sigue fijando lindes a los privilegios administrativos», *Carta Tributaria (smarteca)*, n.º 71, 2021, pág. 2/5. El mismo autor resalta el intento de la Administración de desconocer esta doctrina: «Cuando el Supremo fija doctrina... nada tiene que unificar el TEAC», *Carta Tributaria (smarteca)*, n.º 75, 2021, pág. 4/5.

49 Opinión distinta tiene FERNÁNDEZ FARRERES, G., quien indica que la referida Sentencia «innova el ordenamiento al establecer un nuevo requisito para que los actos administrativos puedan considerarse ejecutivos», que quedaría concretado en que se resuelva el recurso administrativo. «Recurso administrativo y ejecutoriedad del acto recurrido (comentario a la Sentencia de la Sala 3ª del Tribunal Supremo 1421/2020, de 28 de mayo de 2020, R.C. 5751/2017)», publicado en la página web de la Asociación Española de Profesores de Derecho Administrativo (<http://www.aepda.es/AEPDAEntrada-2899-Recurso-administrativo-y-ejecutoriedad-del-acto>), pág. 6/12.

En similar sentido crítico con esta Sentencia: GARCÍA ROSS, J.J., «La ejecutividad del acto administrativo-tributario no es un valor absoluto, su límite está en el derecho a la tutela judicial efectiva. Sentencia del TS 586/2020, de 20 de mayo», *Quincena Fiscal (Westlaw)*, n.º 4, 2021, pág. 3/29.

50 Un estudio clarificador de la diferencia entre ejecutividad y ejecutoriedad lo realiza GARCÍA ROSS, J.J., *La Suspensión de la Ejecución de los Actos Administrativos de Naturaleza Tributaria*, Ed. Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2016, págs. 72 y ss.

situación impide (o retrasa) el devengo de los recargos de apremio, puesto que estos se vinculan a la notificación de la providencia de apremio.

La argumentación del TS gira en torno al principio de buena administración y, sobre todo, en el hecho de que en el supuesto enjuiciado la Administración dictó la providencia de apremio estando pendiente de resolución el recurso de reposición, que no había sido resuelto en plazo; lo que, a su vez, se considera como una ampliación ilegítima de los efectos jurídicos del silencio negativo, superando su concepción de mera ficción jurídica (no de acto administrativo) que permite al ciudadano interponer el recurso pertinente⁵¹.

Como se ha resaltado un elemento fundamental, que es valorado por el Tribunal Supremo, es el hecho de que la providencia de apremio se haya dictado una vez agotado el plazo de resolución del recurso. El razonamiento del fallo jurisprudencial queda claramente influido por el reproche a tal vicio administrativo. Esta carga peyorativa queda plasmada en diversos pasajes de la Sentencia, pero valga como botón de muestra la irónica aseveración: «...la posibilidad, no muy estadísticamente frecuente, de que el recurso de reposición fuera estimado». Con ello se trasluce que el Supremo considera que la ejecución del acto recurrido anticipa una desestimación «de plano» del recurso, lo que resulta contrario al Ordenamiento jurídico.

Dada esta importancia que el fallo otorga al silencio administrativo, puede plantearse la duda acerca de si el sentido de la decisión jurisprudencial hubiese sido el mismo si la providencia de apremio se hubiese notificado durante el plazo legal de resolución del recurso administrativo.

En un recurso de reposición, cuyo plazo de resolución es de un mes, esta cuestión no resulta especialmente grave. En cambio, esta duda cobra más trascendencia en el caso de las reclamaciones económico-administrativas, ya que ese plazo es de un año (o seis meses en el procedimiento abreviado). Pues bien, la solución tiene que ser la misma. Es decir, no podrá dictarse la providencia de apremio mientras que no se haya resuelto la reclamación económico-administrativa y ello con independencia de que haya transcurrido o no el plazo máximo de resolución.

Por un lado, ha de tenerse presente que estos plazos fijan el lapso temporal máximo de resolución, que no mínimo. Si se procediera a notificar el apremio antes del vencimiento del plazo anual y también con anterioridad a la resolución de la reclamación, igualmente, debe apreciarse el vicio denunciado por el Tribunal Supremo.

Es cierto que en este supuesto la Administración no se habría colocado en la situación irregular del silencio administrativo. Sin embargo, acontecería que se estaría anticipando una desestimación de la reclamación (aunque sea de forma provisional) por un órgano incompetente para ello. Por tanto, una actuación de este tipo resultaría, igualmente, viciada ya que con ella se estaría violando el principio de buena administración, en su vertiente relativa a la resolución de

51 Sobre la evolución de la inexistencia de un plazo predeterminado de recurso en caso de silencio negativo me remito a la doctrina formulada en la STC 14/2006, de 16 de enero, y al artículo ya citado de MOCHÓN LÓPEZ, L.

recursos administrativos. Además, se estaría convirtiendo a estos en una mera carga del particular lesiva del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva.

En definitiva, la STS 586/2020 ha puesto de manifiesto que la función y las limitaciones constitucionales del recurso administrativo impiden que se pueda ejecutar el acto, cuando se encuentre recurrido sin que haya dictado la resolución.

Reseñado lo anterior, procede que se aborde, aunque sea mínimamente, la regulación de la suspensión del acto recurrido; que presenta una serie de aspectos criticables y que deberían ser mejorados.

Pues bien, *a priori* y desde una visión general, puede considerarse que la regulación específica de la suspensión en el ámbito de las reclamaciones económico-administrativas no resulta lesiva a la finalidad y función constitucional de los recursos administrativos. Ha de valorarse positivamente la graduación de posibilidades de obtención de la suspensión, ya que el art. 233 de la LGT permite una suspensión automática, otra no automática vinculada a la aportación de garantía suficiente, otra con dispensa total o parcial de la garantía e, incluso, sin aportación de garantía alguna.

Sin embargo, y como manifiesta MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.⁵², la regla general en la regulación de las reclamaciones económico-administrativas «viene determinada por la no suspensión del acto impugnado, salvo en el caso de presentación de las garantías impuestas por la Ley». La autora considera que «la necesidad de garantizar el acto impugnado para obtener la suspensión automática de un recurso que aparece diseñado por el ordenamiento como obligatorio, no se muestra respetuoso con el contenido esencial del derecho a la tutela judicial efectiva», ya que resulta «desproporcionado que el particular deba atender las consecuencias del acto administrativo y no pueda acudir a la jurisdicción contencioso-administrativa, por lo que, si el recurso en vía administrativa es obligatorio, debería tener carácter suspensivo, ya que en otro caso sería posible afirmar que su interposición supone un gasto excesivo para el obligado tributario».

En este sentido, como ha resaltado GARCÍA ROSS, J.J.⁵³, ha de indicarse que la ejecutoriedad de los actos administrativos no es una exigencia constitucional, sino que solo tiene un fundamento legal. Por tanto, esta opción legislativa puede ser alterada y arbitrarse «alguna solución intermedia mediante la que, cediendo terreno en el ámbito de ese suprapoder en favor de las garantías del administrado, se obligase a que el acto no solo fuera presumiblemente legítimo, sino que, al menos, antes de su ejecución pudiera haber pasado un primer filtro de legalidad –incluso efectuado por órgano propio de la Administración– que le dotase de fuerza ejecutiva»⁵⁴.

52 «Una reflexión sobre la supeditación del recurso judicial al agotamiento previo de la vía económico-administrativa», *op. cit.*, pág. 199.

53 *La Suspensión de la Ejecución de los Actos Administrativos de Naturaleza Tributaria*, *op. cit.*, págs. 101 y ss.

54 *Op. cit.*, pág. 109.

Desde esta perspectiva crítica, el citado autor estima que, a fin de la consecución de una Administración eficiente con el respecto a los derechos del administrado, se debe apostar por una suspensión automática del acto recurrido, sin necesidad de prestar garantía alguna. Para ello, se debería sustituir la presunción de legalidad de los actos tributarios por la de «legitimidad acreditada». Esta última debe alcanzarse en un procedimiento administrativo en el que se acuerde la adecuación del acto al ordenamiento, previo al inicio de su ejecución⁵⁵.

Con independencia de lo anterior, ha de indicarse que este análisis queda profundamente mediatizado por las conclusiones a las que se han llegado en el punto anterior. Y es que la prohibición de dictar la providencia de apremio y, por extensión, de ejecutar el acto recurrido mientras no se haya resuelto el recurso supone una limitación trascendente de la ejecutoriedad del acto administrativo y, por tanto, viene a suponer una suerte de «suspensión» en vía administrativa. A pesar de lo anterior, esta sigue teniendo sentido, ya que, entre otras cuestiones, impediría que se devengue el recargo ejecutivo.

Ahora bien, más allá de la concreta regulación de la suspensión en las reclamaciones económico-administrativas, la cuestión es determinar hasta qué punto tiene sentido mantener los restos del paradigma de la ejecutoriedad del acto administrativo una vez que ha sido recurrido.

Ha de valorarse que este parte de la idea de que la revisión queda extramuros del procedimiento administrativo de aplicación de los tributos. La concepción tradicional es que el procedimiento acaba con la resolución gestora y la tramitación del recurso se sitúa fuera (como si fuera judicial). Evidentemente esta consideración encuentra, en el ámbito tributario, una hipotética justificación en el art. 83.2 de la LGT que dispone: *«Las funciones de aplicación de los tributos se ejercerán de forma separada a la de resolución de las reclamaciones económico-administrativas que se interpongan contra los actos dictados por la Administración tributaria»*.

Sin embargo, lo anterior choca con el carácter obligatorio del recurso. Habría que considerar que el procedimiento tributario acaba con la resolución de la reclamación.

Y es que ese precepto, que se refiere a funciones, no constituye un obstáculo insalvable para la apreciación de la propuesta reseñada. Sobre esta cuestión ha de reseñarse que parte de la doctrina ha tomado este precepto como punto de partida para la valoración positiva de los TEAs y su consideración de órganos de naturaleza «cuasijurisdiccional»⁵⁶. Así, por ejemplo, CALATAYUD PRATS, I., estima que desde esta posición es necesario matizar las relaciones de los indicados tribunales con los órganos jurisdiccionales desde «una interpretación de las normas que tienda a concebir la vía económico-administrativa como un con-

⁵⁵ *Op. cit.*, pág. 490.

⁵⁶ CALATAYUD PRATS, I., *Conflictos entre la Vía Administrativa y la Contencioso-Tributaria: Descripción procesal, Abuso del Derecho y Retroacción*, op. cit., pág. 72. De forma similar, De la NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO, E., y PÉREZ TORRES, E., indican que «los Tribunales económico-administrativos son unos órganos que, en términos coloquiales, podríamos calificar de "intermedios"», *Revisión de Actos y Solución de Conflictos Tributarios*, Ed. Aranzadi, Navarra, 2000, pág. 61.

tinuum y no como procedimientos ajenos y con un fin diverso»⁵⁷. De forma distinta, otro sector doctrinal se muestra muy crítico con la composición de los Tribunales Económico-Administrativos, a los que se les acusa de «endogamia» al estar formados por funcionarios de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria⁵⁸.

En cualquier caso, la STJUE de 21 de enero de 2020 supone un importante punto de inflexión sobre estas consideraciones, ya que pone de manifiesto la falta de independencia funcional de los TEAs: estos se integran plenamente en la Administración. Si se permite la expresión, esta Sentencia arrumba un pretendido «sueño de grandeza» y coloca a la reclamación económico-administrativa como lo que es: un simple recurso en vía administrativa que será resuelto por órganos de la Administración.

Puesto que esa composición «endogámica» de los TEAs es una característica típica y consustancial a la naturaleza de los recursos administrativos, al menos en la configuración legal existente, resulta lógico que su regulación sea consecuente con ello. Como se ha reseñado, esta investigación respeta la premisa de que el legislador quiere mantener la vía de recursos administrativos en su forma actual. Es decir, como recursos que serán resueltos por la Administración⁵⁹.

Por tanto, desde estas consideraciones, no resulta descabellado afirmar que los procedimientos de aplicación de los tributos y la vía económico-administrativa deben entenderse como un *continuum* y no como procedimientos ajenos y con un fin diverso. Desde esta perspectiva, los recursos, y en particular cuando tienen la condición de necesarios para poder acudir a la jurisdicción, deberían considerarse como la última fase de los procedimientos de aplicación de los tributos.

Es cierto que sería una última fase particular, ya que solo permitiría la revisión de la resolución en beneficio del recurrente y de forma coherente a la expresada por este en su recurso. En este sentido, debe traerse a colación la facultad que tienen los TEAs de revisar de forma completa el expediente, sin limitarse a los motivos alegados por el recurrente. Pero, a su vez, esta facultad tiene que ser respetuosa con la prohibición de la *reformatio in peius*. Puede considerarse, por tanto, que en esta última fase del procedimiento solo se discutiría la validez del acto administrativo en el sentido expresado en el recurso, si bien la Administración no queda constreñida por los argumentos y motivos reseñados por el particular.

En este sentido, ha de traerse a colación la STS 361/2021, de 15 marzo (ECLI:ES:TS:2021:1149), que establece una doctrina en la línea de lo expresado cuando indica «que el principio de buena administración exige que las dilacio-

57 *Op. cit.*, pág. 72.

58 LAGO MONTERO, J.M., «Remedios que sería deseable implementar de inmediato» en *Litigiosidad Tributaria: Estado, Causas y Remedios*, Ed. Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2018, págs. 144 y ss.

59 La circunstancia de que los TEAs sean competentes para revisar determinados actos dictados por las Comunidades Autónomas, en aplicación de los tributos cedidos, no desdice la afirmación anterior. El titular del recurso sobre el que versa el recurso es el Estado y la normativa quiere que sea la Administración estatal la que diga la última palabra, en vía administrativa, sobre la aplicación de ese tributo.

nes del procedimiento por causa no imputable a la Administración Tributaria consten expresamente motivadas en el acuerdo de derivación de responsabilidad a fin de constatar la caducidad del procedimiento, sin que la exigencia de motivación se satisfaga cuando las dilaciones se justifican posteriormente en vía revisora por el Tribunal Económico-Administrativo que revise el acuerdo de derivación» (fundamento de jurídico cuarto).

Lo importante de esta Sentencia, más allá del caso concreto analizado, es que establece claramente que en vía de recurso administrativo la Administración no puede subsanar los vicios en los que haya podido incurrir previamente. Además, esta afirmación es también una consecuencia derivada de la doctrina constitucional y europea acerca de la función de los recursos administrativos. Como se ha indicado, estos se justifican por las especiales funciones y tareas que, desde el ámbito constitucional, se encomiendan a la Administración Pública. Es decir, cuando esta resuelve un recurso no está realizando una función jurisdiccional, sino que está cumpliendo su papel de Administración y debe actuar de acuerdo con el principio de eficacia en la finalidad de evitar la vía judicial.

Puesto que esta función constitucional es la que justifica la validez de los recursos administrativos, cualquier desviación de ella (como acontecería si la resolución del recurso se utiliza para subsanar los defectos del acto administrativo en beneficio de la Administración) supondrá un vicio de nulidad de pleno derecho.

Reseñado lo anterior, también debe resaltarse que esa finalidad, —eficacia en la finalidad de evitar el conflicto jurisdiccional—, no se circunscribe a la función revisora, sino que también está presente desde el primer momento que se empieza a tramitar un procedimiento administrativo; lo que permite establecer una línea de continuidad entre este y el revisor.

Y esa línea de continuidad de los procedimientos, en la consecución de la eficacia administrativa a favor del ciudadano, ofrece un soporte doctrinal adicional a la limitación de la ejecutividad del acto recurrido. Y es que hasta que la Administración no resuelva el recurso no debe entenderse que existe una resolución administrativa que pueda ser plenamente ejecutable. Y, en el fondo, esa es la idea que late en la STS de 586/2020 cuando se afirma que la ejecutividad no es un valor absoluto y que debe relativizarse por la existencia de acciones impugnatorias.

En definitiva, es necesario reformular o reinterpretar el art. 98.1 de la Ley 39/2015, de forma que quepa, sin forzar la literalidad del citado precepto, entender que la interposición de un recurso administrativo sitúa al acto administrativo en la tesitura de necesitar *«aprobación o autorización superior»* y, por tanto, su ejecutividad queda supeditada a la resolución del recurso.

Como se ha anticipado, debe cambiarse el paradigma con el que se aborda el estudio de los recursos en vía administrativa. La concepción tradicional, en la que estos quedan fuera del procedimiento administrativo, —pues este acaba con la resolución gestora—, queda fuertemente cuestionada por los argumentos ya expuestos. Por el contrario, han de entenderse como una vía que permite a los

ciudadanos a coadyuvar a la Administración en la consecución de la mejor y más justa resolución⁶⁰.

Por tanto, el nuevo paradigma debe partir de considerar que los procedimientos de aplicación de los tributos y la vía económico-administrativa no deben entenderse como como procedimientos ajenos y con un fin diverso. Al contrario, el fin último del procedimiento administrativo, a través del cual se sustancia el recurso planteado por el ciudadano, también es la correcta aplicación del sistema tributario.

Desde esta perspectiva, debería considerarse que el procedimiento de aplicación de los tributos tienen como primer objetivo el de establecer la posición de la Administración sobre un determinado supuesto. Con ello se estaría precisando la resolución que, en su momento y en su caso, tendrá que ser ejecutada. Además, otra función transcendental es la de otorgar seguridad jurídica al particular; pues la resolución de ese procedimiento fija los límites máximos de la lesión a sus derechos e intereses que puede sufrir por el procedimiento administrativo tramitado.

Ahora bien, una vez reseñados esos límites, que entre otras cuestiones permiten la hipotética ejecución del acto administrativo, todavía quedaría un procedimiento administrativo (el de revisión previo recurso) para asentar definitivamente la resolución del procedimiento. Para ello, sería necesario entender la reclamación económico-administrativa como un procedimiento que se encuentra en solución de continuidad con el de aplicación de los tributos, constituyendo su última fase. De esta forma, la interposición de un recurso administrativo interferiría en la ejecutoriedad del acto recurrido, ya que no existiría un verdadero y definitivo pronunciamiento administrativo hasta su resolución.

En caso de que se produjera este cambio de paradigma, la resolución de la reclamación económico-administrativa tendría la virtualidad de otorgar esa «legitimidad acreditada del acto tributario» a la que alude GARCÍA ROSS, J.J., que permitiría el levantamiento de la suspensión automática que propugna el autor y, por tanto, la ejecutoriedad del acto tributario⁶¹.

Este cambio de paradigma permite y ampara una nueva visión de la ejecutoriedad de los actos administrativos, reposicionando a la Administración y a los ciudadanos en un plano de mayor igualdad. De esta forma, el privilegio que se otorga a la Administración con el establecimiento de la vía administrativa de recurso, —que supone que esta retiene la posibilidad de revisar el acto con carácter previo al acceso a la jurisdicción—, implicaría otorgar al ciudadano la potestad de retrasar la ejecutividad del acto hasta la resolución de recurso.

Una regulación de este tipo implicaría que el aspecto negativo de ese privilegio administrativo no recaiga de forma completa en el interesado, ya que este vería su posición aliviada al evitar la ejecutoriedad del acto administrativo. Con

60 Debe recordarse que las exigencias que se derivan del llamado cumplimiento cooperativo, que es expresión del principio de buena administración, también se predicen respecto de los órganos públicos exigiéndoles un comportamiento ético y una confianza en los ciudadanos.

61 *La Suspensión de la Ejecución de los Actos Administrativos de Naturaleza Tributaria*, op. cit., pág. 49.

ello se impediría que la liquidación entrase en el período ejecutivo durante la tramitación del recurso y, por tanto, haría innecesaria la regulación de la suspensión (con toda la problemática del devengo de intereses de demora, a la que se hará referencia a continuación).

Por último, debe darse noticia de la nueva redacción al art. 233.9 de la LGT, en su redacción dada por la Ley 11/2021, en virtud de la cual *«si la deuda se encontrara en período ejecutivo, la presentación de la solicitud de suspensión con otras garantías distintas de las necesarias para obtener la suspensión automática, o con dispensa total o parcial de garantías, o basada en la existencia de error aritmético, material o de hecho, no impedirá la continuación de las actuaciones de la Administración, sin perjuicio de que proceda la anulación de las efectuadas con posterioridad a la fecha de la solicitud si la suspensión fuese concedida finalmente»*.

Esta modificación es criticable, ya que prescinde de los principios jurídicos que debe inspirar la regulación de los recursos administrativos en aras de potenciar los intereses meramente recaudatorios, al limitar los efectos jurídicos de la presentación de una solicitud de suspensión.

3.6. El devengo de intereses de demora durante la tramitación de la reclamación económico-administrativa: reiteración y retroacción de actuaciones

Otra cuestión problemática que plantea la regulación de la suspensión en el procedimiento económico-administrativo es el devengo de los intereses de demora. Aunque queda fuera de la normativa propia de las reclamaciones económico-administrativas, incide en ella de forma transcendental. Y es que, como indica ROZAS VALDÉS, J.A., la suspensión de la liquidación puede transformarse con facilidad «en una trampa financiera que puede llevar, incluso, a la *reformatio in peius*»⁶².

Pues bien, la crisis del paradigma de la ejecutoriedad del acto administrativo, a la que se acaba de aludir, también debe proyectarse sobre la regulación del devengo de intereses de demora durante la tramitación del procedimiento económico-administrativo, facilitando una regulación más acorde con los principios constitucionales del sistema de recursos administrativos y los intereses de los ciudadanos

El problema acontecerá, especialmente, en aquellos casos en los que, tras una estimación total o parcial de la pretensión del recurrente, la Administración pueda culminar la notificación de una liquidación referida a ese hecho imponible —ya sea por una posible retroacción de actuaciones o por la reiteración del acto administrativo anulado por el recurso—. En particular, han de tenerse presente los siguientes arts.: 25.5, 150.7 y 239.3 de la LGT y 66.4 del Reglamento General de Revisión en Vía Administrativa. También ha de traerse a colación la doctrina contenida en la STS 6088/2013, de 9 de diciembre (ECLI:ES:TS:

62 «La administración de la justicia tributaria en España», *op. cit.*, pág. 50.

2013:6088)⁶³, no obstante, la reforma operada en la LGT por la Ley 34/2015 afecta a las conclusiones a las que llega esta Sentencia.

Sobre esta normativa ha de indicarse que resulta bastante compleja, existiendo regulaciones incompletas (así, el citado art. 150.7, tras la reforma de la Ley 34/2015, detalla cómo debe actuar la Administración cuando una resolución administrativa o judicial aprecie defectos formales y ordene la retroacción de actuaciones en el ámbito de un procedimiento de inspección; sin embargo, se guarda silencio en relación a idéntica situación en el ámbito del resto de procedimientos de aplicación de los tributos). En cualquier caso, el análisis partirá de la actual LGT y se tendrá en cuenta la incidencia de las distintas reformas habidas.

A modo de introducción explicativa de esta sinfonía de la confusión, es conveniente indicar que una lectura no crítica del art. 26.5 de la LGT llevaría a considerar que cuando se dicte una nueva liquidación tras haberse anulado la recurrida, ya sea de forma total o parcial y por cualquier motivo, se exigirían intereses de demora por todo el tiempo transcurrido desde la fecha inicial del devengo de estos «hasta el momento en que se haya dictado la nueva liquidación». Esta primera conclusión resulta excesivamente escorada en contra del recurrente y obvia la circunstancia de que la Administración no ha actuado correctamente, puesto que la liquidación ha incurrido en vicios jurídicos. Esta circunstancia ha motivado un «lento proceso de reflexión jurisprudencial» (STS 6088/2013, de 9 de diciembre) en el que se ha tratado de atemperar esa primera interpretación, intentado conciliarla con la defensa de los legítimos intereses de los ciudadanos.

Pues bien, aclarado lo anterior y siguiendo este cuerpo normativo y jurisprudencial, ha de diferenciarse si la liquidación anulada procede de un tributo gestionado mediante el sistema de declaración y liquidación administrativa o mediante el de autoliquidación.

En caso de que se esté en el régimen de declaración y liquidación administrativa, el día inicial del cómputo del interés de demora de la nueva liquidación que se dicte tras la anulación de la inicial será el establecido en por la letra a) del art. 26.2 de LGT. Esto es, «cuando finalice el plazo establecido para el pago en período voluntario» de la nueva liquidación que se dicte. Por tanto, «en estos casos, el obligado no tiene que hacer frente a interés de demora de ninguna clase durante el tiempo que duró la tramitación del recurso administrativo o judicial pues en estos casos el pago de la deuda no es exigible hasta que exista un nuevo acto de liquidación... Al obligado nunca le podía ser exigido el pago con anterioridad a un acto válido de liquidación o de imposición de sanción por lo que no puede exigírsele una compensación por un supuesto ingreso tardío. Si la liquidación o sanción no han existido antes –y con ello la exigibilidad de la deuda– ha sido por culpa de la propia Administración que con sus errores ha provocado la anulación del acto. La liquidación... sólo existirán válidamente con

63 Doctrina reiterada en otras resoluciones, tales como la STS 590/2017, de 4 de abril (ECLI:ES:TS:2017:1324).

la nueva liquidación o sanción por lo que será cuando venza ese nuevo el plazo voluntario de pago cuando se devenguen intereses de demora»⁶⁴.

Si se está en presencia de un tributo gestionado mediante el sistema de auto-liquidaciones ha de diferenciarse si la anulación de la liquidación es por razones de forma o de fondo⁶⁵ y, en este último supuesto, si es total o parcial.

En primer lugar, si la resolución económico-administrativa aprecia defectos formales, ordena la retroacción de las actuaciones y, como consecuencia de ello, es necesario dictar una nueva liquidación, esta conllevará la exigencia de intereses de demora o del interés legal –si la totalidad de la deuda ha estado suspendida mediante la aportación de un aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o mediante certificado de seguro de caución (segundo párrafo del art. 26.6 de la LGT)–.

Respecto del cómputo del plazo de devengo de estos intereses, el momento inicial será la fecha que proceda según las reglas generales contenidas en el art. 26.2 de la LGT. Sin embargo, la fijación del *dies ad quem* resulta más controvertida.

Una primera lectura literal del art. 26.5 de la LGT permitiría considerar que este se correspondería con la fecha de la nueva liquidación (*«en los casos en que resulte necesaria la práctica de una nueva liquidación... el interés se devengará hasta el momento en que se haya dictado la nueva liquidación, sin que el final del cómputo pueda ser posterior al plazo máximo para ejecutar la resolución»*).

Sin embargo, la STS 6088/2013, de 9 de diciembre, indicó que «la anulación por motivos formales afecta a la liquidación en su conjunto y la expulsa en cuanto tal del universo jurídico, para que, en su caso, si procede, se dicte otra nueva... En estas situaciones, en puridad no existió hasta la aprobación de la nueva liquidación una deuda del obligado tributario frente a la Hacienda legítimamente liquidada, al no poderse entender efectuado conforme a derecho el procedimiento de cuantificación por la Administración de la obligación tributaria de aquél... Por ello,... en dichos supuestos no cabe hablar de demora imputable al obligado tributario, salvo la que, en su caso, medie por el transcurso del tiempo entre la autoliquidación y la liquidación practicada por la Administración en el ejercicio de sus facultades de comprobación e inspección, después anulada por causas formales».

64 HERRERO de EGAÑA ESPINOSA de los MONTEROS, J.M., «El interés de demora en las obligaciones tributarias» en *Comentarios a la Ley General Tributaria (Vol. I y II)*, Thomson Reuters Aranzadi, 2008, rescatado de la base de datos Westlaw, BIB 2008\4281, pág. 6/9.

Véase también a SESMA SÁNCHEZ, B.: *La Nulidad de las Liquidaciones Tributarias*, Ed. Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2017, pág. 463.

65 No es este el sitio para profundizar en esta discutible diferenciación pero siguiendo a la Resolución del TEAC de 24 de noviembre de 2010, pueden calificarse como defectos formales un primer grupo formado por los vicios incurridos en el proceso de formación de la voluntad administrativa (formal-procedimental) y un segundo grupo (formal-documental) integrado por los defectos incurridos en la redacción del documento que incorpora el acto administrativo resultado de aquel procedimiento y que no estén directamente relacionados con la definición o cuantificación del tributo; siendo los defectos que afecten a esto último los que deben ser considerados propiamente como defectos o vicios de naturaleza material. Véase a SANZ CLAVIJO, A., «Exigencia de intereses de demora y anulación de liquidaciones tributarias: el ámbito de aplicación del artículo 26. 5 LGT», *Quincena Fiscal (Westlaw)*, n.º 16, 2014, pág., 11/21.

Es decir, en esta Sentencia se entendió que el devengo de intereses de demora finalizaría con la emisión de la primera liquidación (la anulada). La razón material que justifica esta decisión jurisprudencial la explica correctamente CLAVIJO SANZ, A.⁶⁶, cuando indica que ha de buscarse en el «incumplimiento de la Administración Tributaria», que se concreta en la ilegalidad o defecto procedimental cometido por ésta en la liquidación inicial. En definitiva, «late una aplicación no manifestada de la *mora accipiendi*», equiparándose el referido defecto procedimental con el retraso imputable a la Administración que determina la inexigibilidad de intereses de demora (art. 26.4 de la LGT).

En este sentido, en la referida Sentencia (que tuvo presente la redacción original de la LGT) se señalaba, a modo de justificación, que «el art. 150.5 de la LGT de 2003, al regular el tiempo en el que debe dictarse nueva resolución en el caso de retroacción de actuaciones, nada dice sobre los intereses de demora y, ciertamente por ello, el apartado 3 del mismo precepto impide exigirlos al contribuyente por el tiempo en que la Administración se exceda de los plazos de que dispone para desarrollar las actuaciones inspectoras. Si el legislador impide reclamar intereses por el tiempo de ese exceso con mayor razón no cabe exigirlos cuando se manifiesta un "exceso" *a posteriori* como consecuencia de la anulación de la decisión administrativa por motivos formales».

No obstante, la Ley 34/2015 reformó, precisamente, el mencionado precepto que pasa a ser el art. 150.7, cuyo párrafo segundo es del siguiente tenor: «*se exigirán intereses de demora por la nueva liquidación que ponga fin al procedimiento. La fecha de inicio del cómputo del interés de demora será la misma que, de acuerdo con lo establecido en el apartado 2 del art. 26, hubiera correspondido a la liquidación anulada y el interés se devengará hasta el momento en que se haya dictado la nueva liquidación*».

Aunque el Preámbulo de esta Ley guarda silencio acerca de la justificación de esta modificación normativa, es evidente que su razón de ser es la de desactivar la doctrina elaborada por la STS 6088/2013 acerca del devengo de intereses de demora en los supuestos de retroacción de actuaciones.

Por tanto, a partir de la entrada en vigor del art. 150.7 de la LGT, cuando se dicte una nueva liquidación tras una resolución económico-administrativa, que ordene la retroacción de las actuaciones en el seno de un procedimiento de inspección, el *dies ad quem* de devengo de los intereses de demora será la fecha de la nueva liquidación⁶⁷. Con ello, el interesado ha de cargar con los intereses de demora que se derivan del vicio formal administrativo.

66 «Exigencia de intereses de demora y anulación de liquidaciones tributarias: el ámbito de aplicación del artículo 26. 5 LGT», *op. cit.*, págs., 13/21 y ss.

67 En contra de esta interpretación se posiciona FALCÓN y TELLÁ, R., para quien esta modificación normativa no altera sustancialmente la situación anterior derivada del artículo 26.5 de la Ley General Tributaria y, por tanto, «deben excluirse los intereses por el tiempo que medie entre el momento al que se retrotraen las actuaciones (normalmente el momento en que se produjo el defecto formal) y el momento en que efectivamente se produce esa retroacción (normalmente cuando se inicia la ejecución de la resolución o sentencia que anuló la liquidación), pues ese retraso es claramente imputable a la propia Administración», «Los intereses de demora y el plazo máximo de duración del procedimiento en los supuestos de retroacción de actuaciones tras la reforma de la LGT», *Quincena Fiscal*, n.º 5, 2016, pág. 4/6.

Ahora bien, esta criticable regulación queda referida al procedimiento de inspección, por lo que ha de plantearse como se calcularán los intereses de demora cuando la retroacción de actuaciones se ordena respecto de un procedimiento de gestión tributaria.

Podría considerarse que existe una laguna legal y que el art. 150.7 se aplica analógicamente a los procedimientos de gestión tributaria. Sin embargo, el hecho de la reforma legal haya quedado circunscrita al procedimiento de inspección, —cuando la doctrina jurisprudencial tiene un alcance general y, por tanto, resultaba aplicable tanto a los procedimientos de gestión como de inspección—, debe llevar a la conclusión contraria. Por tanto, debe considerarse que, si la resolución económico-administrativa ordena la retroacción de actuaciones en el ámbito de un procedimiento de gestión tributaria, no se devengarán intereses de demora desde la fecha de la primera liquidación anulada.

Una grieta a este régimen más «favorable» al ciudadano de los procedimientos de gestión tributaria se encuentra en que la superación del plazo máximo de resolución de estos, a diferencia de los de inspección, implica la caducidad del procedimiento. Ahora bien, ello no impide que, si no ha acontecido la prescripción, la Administración pueda iniciar un nuevo procedimiento, de conformidad con el art. 104.5 de la LGT; que dispone que *«las actuaciones realizadas en el curso de un procedimiento caducado, así como los documentos y otros elementos de prueba obtenidos en dicho procedimiento, conservarán su validez y eficacia a efectos probatorios»*.

En este caso, puede considerarse que la nueva liquidación no estaría condicionada por las incidencias de la anulada y la Administración exigirá los intereses de demora desde su fecha inicial hasta la fecha de esta segunda liquidación.

Sin embargo, esta posibilidad debe ser rechazada, ya que supone premiar un incumplimiento y una mala actuación de la Administración. Y es que se estaría favoreciendo que los órganos gestores dejaran caducar el procedimiento retrotraído a fin de poder iniciar uno nuevo y evitar la limitación referida en el devengo de los intereses de demora.

En segundo lugar, si la anulación de la liquidación es total y por razones materiales la doctrina del TS se concreta en las siguientes líneas: «si la anulación tiene lugar por razones de fondo pero es total, el criterio debe ser el mismo (esto es, el devengo de intereses de demora finalizaría en la fecha de la emisión de la liquidación anulada), pues tampoco hay en tal caso una deuda legítimamente liquidada. En dichos supuestos podrá fijarse la deuda de nuevo, si es que la potestad para hacerlo no ha prescrito, pero deberá serlo por conceptos distintos de los sustantivamente anulados, sin que, por ello, quepa hablar de un pago fuera de plazo en el sentido del art. 26.1 de la Ley, pues por el concepto debido no existía deuda liquidada alguna y, por ello, mora del deudor».

Por tanto, siguiendo esta doctrina esa primera interpretación del art. 26.5 de la LGT vuelve a ser matizada. Y es que, cuando se dicte una nueva liquidación, tras haberse anulada la primera de forma completa por motivos materiales, los

intereses de demora solo podrán exigirse hasta la fecha de emisión de la liquidación anulada.

Por último, en tercer lugar, si la liquidación se anula parcialmente por razones sustantivas «sí que existe una deuda del contribuyente legítimamente liquidada desde la decisión inicial, en la parte no anulada, a la que lógicamente se contrae la exigencia de intereses de demora. A este supuesto es, por tanto, al que se refiere el art. 26.5 de la vigente LGT cuando dice que, en tales casos y siendo necesaria una nueva liquidación, los intereses se exigirán sobre el nuevo importe, desde el día que resulte conforme a las reglas previstas en el apartado 2 y hasta que sea dictada la nueva, sin que este *dies ad quem* pueda situarse más allá del plazo de que dispone la Administración para ejecutar la resolución anulatoria parcial por razones sustantivas» (STS 6088/2013).

Por tanto, puede resumirse, a modo de recapitulación, que:

- Si se dicta una nueva liquidación resultante de un procedimiento de gestión tributaria, tras la anulación de la inicial por vicios de forma, los intereses de demora se devengarán hasta la fecha de la primera liquidación.
- Si se dicta una nueva liquidación resultante de un procedimiento de inspección tributaria, tras la anulación de la inicial por vicios de forma, los intereses de demora se devengarán hasta la fecha de la segunda liquidación.
- Si se dicta una nueva liquidación, tras la anulación completa de la inicial por vicios de fondo, los intereses de demora se devengarán hasta la fecha de la primera liquidación.
- Si se dicta una nueva liquidación, tras la anulación parcial de la inicial por vicios de fondo, los intereses de demora se devengarán hasta la fecha de emisión de la segunda liquidación.
- Además, ha de recordarse que, si el tributo se gestiona mediante el sistema de declaración y liquidación administrativa y se dicta una nueva liquidación, no se devengarán intereses de demora durante el tiempo que dure la tramitación del recurso administrativo, pues estos solo existirán válidamente a partir del impago de la nueva liquidación.

Por otra parte, ha de denunciarse el vacío normativo acerca del interés devengado cuando, tras la anulación de la liquidación, se dicta una nueva y la primera ha estado suspendida durante la tramitación del recurso mediante la aportación de un aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o mediante certificado de seguro de caución. Como se ha indicado, en estos casos el interés devengado durante el tiempo que duró la suspensión de la liquidación fue el legal del dinero.

El problema se plantea en los supuestos en los que el devengo de los intereses se extiende hasta la fecha de la segunda liquidación. En estos casos, no queda claro si, en la cuantificación de los intereses sobre la nueva liquidación, ha de diferenciarse el tiempo durante el cual la liquidación anulada ha estado sus-

pendida y, por tanto, se devengó inicialmente el interés legal de dinero en vez del de demora.

Una interpretación literal de los arts. 26.5 de la LGT y 66.3 del Reglamento General de Revisión en Vía Administrativa, permite considerar que se no se devengaría el interés legal. Esta literalidad, además, quedaría reforzada por la circunstancia de que se trata de una nueva liquidación distinta a la anulada.

Sin embargo, es evidente que esa nueva liquidación trae causa directa de la anulada o, cuando menos, de las actuaciones y trámites que permitieron su emisión. Desde esta perspectiva, y a fin de evitar la *reformatio in peius*, debe concluirse que durante el tiempo que duró la suspensión, fundamentada en la aportación de un aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o mediante certificado de seguro de caución y hasta que se dicte la nueva, el interés que se devenga es, en todo caso, el legal del dinero. Además, también ha de tenerse presente que otra interpretación distinta a la reseñada sería absolutamente contradictoria con el sentido de la norma recogida en el art. 26.6 de la LGT.

Por último, es conveniente ofrecer una valoración crítica de esta compleja regulación e interpretación judicial referida al devengo de intereses de demora en función de las distintas incidencias que pueden darse tras la tramitación del procedimiento económico-administrativo.

Como se ha expuesto, la regulación de los intereses de demora, cuando es necesaria la práctica de una nueva liquidación como consecuencia de haber sido anulada la anterior por una resolución administrativa (art. 26.5 de la LGT), resulta poco acorde con los principios generales que inspiran esta institución. Y es que la automaticidad en su devengo hace que la literalidad de la norma no respete adecuadamente un pilar básico de la institución jurídica del interés de demora, como es el principio de la *mora accipiendi*: esto es: no cabe exigirlo cuando el incumplimiento o el retraso es imputable al acreedor (la Administración)⁶⁸.

Este «pecado original» ha motivado que la tanto la doctrina y los Tribunales hayan «modulado el devengo, la exigibilidad y hasta la cuantía del interés de demora»⁶⁹. Procede, por tanto, que la normativa se modifique regulando esta cuestión de forma más clara y recogiendo expresamente este principio de la *mora accipiendi*.

3.7. La legitimación activa de la propia administración y las costas del procedimiento

En este apartado se hará una somera referencia a dos cuestiones que solo pueden ser tildadas de anomalías jurídicas, siendo esta cualidad su nexo común.

68 SANZ CLAVIJO, A., «Exigencia de intereses de demora y anulación de liquidaciones tributarias: el ámbito de aplicación del artículo 26. 5 LGT», *op. cit.*, págs., 17/21 y 20/21.

69 SESMA SÁNCHEZ, B.: *La Nulidad de las Liquidaciones Tributarias*, *op. cit.*, pág. 454.

En relación con la legitimación de la propia Administración para interponer la reclamación económico-administrativa, ha de indicarse que el art. 232.2 de la LGT reconoce, correctamente, que no la tienen los funcionarios, los empleados públicos, los organismos u órganos administrativos en general. Sin embargo, esta corrección se ve desmentida por la atribución a los órganos administrativos superiores de la capacidad para interponer los recursos de alzada en esta vía.

Como se ha indicado anteriormente, la Administración queda facultada para interponer el recurso de alzada ordinario, el recurso de anulación, el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, el recurso extraordinario de alzada para la unificación de doctrina y el recurso extraordinario de revisión (arts. 241.3, 241 bis.1, 242.1, 243.1 y 244.3 de la LGT).

Estos recursos pueden agruparse, por un lado, en los que tienen como finalidad establecer doctrina administrativa y, por ello, respetarán la situación jurídica particular derivada de la resolución recurrida (recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio y para la unificación de doctrina), y, por otro lado, los que tienen por objeto revisar la primigenia resolución económico-administrativa (recurso de alzada ordinario, recurso de anulación y el recurso extraordinario de revisión) y que, por tanto, sí afectarán a la situación jurídica particular derivada de la resolución recurrida.

Ya se ha hecho referencia a la valoración negativa que la justicia europea ha realizado a la regulación del recurso extraordinario de alzada para la unificación de doctrina. Este, al ser resuelto por una Sala Especial, de la que forman parte altos cargos de la Administración activa, viene a demostrar la falta de independencia funcional de los TEAs.

Por su parte, el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio no merecería, *a priori*, una crítica tan negativa, ya que está orientado a conseguir una aplicación e interpretación de la norma más uniforme por parte de la Administración.

Sin embargo, esa falta de independencia también extiende la tacha al citado recurso. Además, este carácter negativo queda reforzado por las siguientes circunstancias. Primero, que proceda, no solo cuando exista una discrepancia de doctrina entre órganos económico-administrativos, sino también cuando se estimen «*gravemente dañosas y erróneas*» las resoluciones económico-administrativas. Segundo, que solo esté legitimada la Administración activa para su interposición. Con ello, y dada la imposibilidad de que los ciudadanos puedan instar este instrumento para corregir una interpretación administrativa dañosa o errónea, se pone de manifiesto que la finalidad de este recurso es la de mantener la «ortodoxia» de los órganos económico-administrativos hacia los criterios de la Administración activa.

Por último, la legitimación de la Administración para interponer esos otros recursos (de alzada ordinario, de anulación y el extraordinario de revisión) que permiten revisar la primigenia resolución económico-administrativa, supone,

simplemente, establecer una nueva vía de «revisión de oficio» pero saltándose los límites y garantías propias de estos procedimientos especiales⁷⁰.

Por otra parte, también resulta especialmente criticable la posibilidad que establece el art. 234.5 de la LGT de condenar en costas al recurrente cuando el TEA aprecie «temeridad o mala fe» en la interposición de la reclamación.

Sobre este particular ha de indicarse que la STS 760/2019, de 3 de junio (ECLI:ES:TS:2019:1740), ha analizado la corrección del desarrollo reglamentario de este precepto. Esta Sentencia declaró la nulidad del apartado 2 del art. 51 del Reglamento General de Revisión en Materia Tributaria, en la redacción dada por el Real Decreto 1073/2017, que establecía los criterios para la cuantificación de las costas. Dada esta situación y hasta que no se apruebe un nuevo criterio para fijar las costas, debe considerarse que esta previsión legal no es posible aplicarla.

El debate planteado ante el TS se centra, de modo particular, en un posible exceso reglamentario a la hora de cuantificar las costas y en su naturaleza jurídica. Sobre este último aspecto, ha de indicarse que, tanto la parte recurrente como el Abogado del Estado, argumentaron acerca de si se está en presencia de una tasa, una prestación patrimonial pública no tributaria, un recargo o una medida sancionadora o cuasi sancionadora. Pues bien, el Tribunal indica que «el concepto de "costas procedimentales" es un concepto jurídico determinado, identificado por la concurrencia de los elementos que lo identifican» y «son sólo eso costas del procedimiento»⁷¹. Ahora bien, el Supremo entiende que la cuantificación de esas costas, general, abstracta y desconectada del concreto procedimiento, que se realizaba por el art. 51.2 del Reglamento General de Revisión desnaturaliza su naturaleza jurídica y las convierte en tasas, prestaciones patrimoniales públicas no tributarias o medidas sancionadoras.

En cualquier caso, la valoración de esta medida debe realizarse teniendo presente el significado constitucional de la vía administrativa previa, en particular, cuando esta se configura como un requisito necesario para acceder a la jurisdicción, por lo que es necesario remitirse a las páginas iniciales de esta investigación. También ha de tenerse presente que el procedimiento econó-

70 Esta posibilidad es rechazada por la doctrina de forma general. Valga como ejemplo la crítica efectuada por el Consejo para la Defensa del Contribuyente quien, después de reseñar las distintas posibilidades que ofrece la revisión de oficio a la Administración considera que «la comentada legitimación de los citados Directores para interponer, además, recurso ordinario de alzada, no se corresponde debidamente con los planteamientos que actualmente inspiran los derechos y garantías de los contribuyentes frente a las actuaciones de la Administración. Conviene por ello revisar críticamente esa posibilidad de que por decisión de un órgano de la Administración Tributaria el contribuyente que ha obtenido en primera instancia una resolución favorable a sus intereses se vea obligado a litigar en una sede económico-administrativa e incluso en una sede jurisdiccional que, además, no es la que inicialmente le corresponde». Consejo para la Defensa del Contribuyente: *Memoria 2000*, pág. 127, rescatada de: <https://www.hacienda.gob.es/es-ES/GobiernoAbierto/Transparencia/Paginas/Impuestos%20CDC.aspx>.

Véase también a FALCÓN y TELLÁ, R., «Recursos de la Administración tributaria, frente a sí misma y ante sí misma: en torno al presente y futuro de los tribunales económico-administrativos», *Quincena Fiscal*, n.º 20, 2000, pág. 7 y a SESMA SÁNCHEZ, B., «La tutela judicial en el ámbito tributario», *Diario La Ley (Smarteca)*, n.º 8304, 2014, pág. 7/10.

71 Ahora bien, como acertadamente expone MENÉNDEZ MORENO, A., ese concepto de costas procedimentales viene a coincidir con el de tasa. «La naturaleza jurídica de las costas procesales. A propósito de la STS 760/2019, de 3 de junio», *Quincena Fiscal (Westlaw)*, n.º 14, 2019, pág. 4/6.

mico-administrativo no requiere de dirección técnica. Es decir, por definición, la reclamación será interpuesta por un ciudadano que es lego en materia jurídica o tributaria. Esta circunstancia pone de manifiesto que esta medida es un auténtico contrasentido, pues la Administración difícilmente podrá argumentar que un ciudadano, desconocedor de la normativa, actúa con temeridad o mala fe en su legítimo ejercicio de un derecho.

Y a esta conclusión se llega con independencia de cuál sea la verdadera naturaleza jurídica de la llamada condena en costas.

Si se consideran prestaciones patrimoniales públicas (ya sean tasas o de carácter no tributario), resulta que su presupuesto de hecho recaería sobre el ejercicio de una carga legal (la interposición de la reclamación económico-administrativa) establecida para poder ejercer un derecho fundamental (el acceso a la jurisdicción a fin de obtener una tutela judicial efectiva).

Si consideran «costas procedimentales», acontecería que se estaría haciendo recaer sobre un particular, lego en derecho, unas consecuencias patrimoniales desfavorables debidas a una fundamentación técnica (*«temeridad o mala fe»* en la interposición de la reclamación) cuando no se requiere dirección técnica en esa reclamación. Y, además, esa no obligatoriedad de la dirección técnica es una de las razones que justifican la existencia de la vía económico-administrativa, ya que puede permitir una resolución del conflicto más económica para el ciudadano.

Pero es que, como ha señalado MENÉNDEZ MORENO, A.⁷², las «costas procedimentales» pueden reconducirse al concepto prestación patrimonial pública. Por tanto, se estaría en presencia de prestaciones patrimoniales públicas que recaen sobre una carga legal y se fundamentan en el mal ejercicio técnico de quien, por naturaleza, desconoce la técnica.

En definitiva, esta mera posibilidad es un obstáculo irracional e injustificado al acceso a la jurisdicción. Y es que, la mera existencia de esta posibilidad se erige en una medida que constituye una amenaza al ciudadano frente al ejercicio de sus derechos. Es, por tanto, una violación del derecho a la tutela judicial efectiva que solo puede ser calificada de inconstitucionalidad.

4. Conclusiones

Como se ha expuesto en las páginas precedentes, la regulación de los recursos administrativos, especialmente cuando se configuran como previos y preceptivos para acceder a la jurisdicción contenciosa-administrativa, debe ser analizada desde la perspectiva del respeto al derecho fundamental a la tutela judicial efectiva, tanto en su vertiente nacional como europea.

Ello permite afirmar que la vía previa administrativa ni es una exigencia constitucional ni es necesariamente contraria al referido derecho.

72 Op. cit., pág. 4/6.

Así, se reconoce que su legitimación queda vinculada a la función de coadyuvar con el ámbito jurisdiccional, poniendo en conocimiento del organismo correspondiente el contenido y los fundamentos de la pretensión, y por otro, darle la oportunidad a la Administración de resolver directamente el litigio, evitando el uso de los mecanismos jurisdiccionales; de forma que sirva para descargar a los tribunales de litigios que puedan zanjarse directamente ante las autoridades administrativas y aumentar la eficacia de los procedimientos judiciales.

Ahora bien, también se afirma que contribuye a crear una cierta dificultad a la efectividad del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva, por lo que sería inconstitucional si no cumple adecuadamente con esa finalidad legitimadora o si su regulación constituye un obstáculo no justificado al acceso a la jurisdicción.

Estas premisas permiten analizar la normativa de las reclamaciones económico-administrativa a fin de determinar, por un lado, cuáles son las exigencias que se derivan de ellas y, por otro lado, si la regulación se ajusta correctamente a ese marco constitucional y europeo.

Pues bien, una primera exigencia, —que tiene un alcance general y que debe servir para enmarcar toda esta cuestión—, es que debe tenerse presente que la Administración queda obligada a resolver la reclamación respetando el principio de buena administración, actuando de forma objetiva y con sometimiento pleno al Derecho. Implica que los órganos de resolución de las reclamaciones deben tener presente que su finalidad constitucional exige que los recursos se resuelvan adecuadamente, adoptando la solución jurídica más correcta. Su interacción con el principio de buena administración permite afirmar que esta exigencia, —que se proyecta sobre la conducta de los citados órganos administrativos, configurando una verdadera obligación jurídica y de actuación administrativa—, se plasma en un deber de cuidado y de diligencia administrativa que debe facilitar la necesaria protección jurídica de los ciudadanos y sin originar una tardanza innecesaria e indebida en el reconocimiento de los derechos que se aducen.

Por otra parte, esta investigación ha identificado diversas fallas en la regulación positiva de las reclamaciones económico-administrativas.

Así, en primer lugar, acontece que la normativa no ha previsto ninguna excepción a su carácter preceptivo. Sin embargo, existen una serie de casos en los que la reclamación económico-administrativa nunca puede constituir un requisito previo para el acceso a la jurisdicción contencioso-administrativa. Se trata de supuestos en los que, debido a las limitaciones propias de un recurso administrativo, esta vía constituye un mero obstáculo al acceso a la jurisdicción y, por tanto, es lesiva al derecho a la tutela judicial efectiva.

En efecto, ha de tenerse presente que los órganos administrativos están sometidos a los principios de legalidad y, además, desde una perspectiva europea, no pueden ser considerados órganos jurisdiccionales. Esto implica que la reclamación económico-administrativa no podrá tener éxito si la pretensión del recurrente se fundamenta en la inconstitucionalidad de una Ley, la ilegalidad

de una norma reglamentaria (incluyendo aquellos supuestos en los que la regulación genera una aplicación formalmente legal y automatizada de la norma reglamentaria pero que llega a resultados contrarios al ordenamiento jurídico), cuando sea necesario solicitar una cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea o cuando se alegue que la normativa nacional es contraria a la europea.

Por tanto, en ninguno de estos supuestos, la reclamación económico-administrativa puede ser preceptiva para acceder a la jurisdicción, ya que la naturaleza administrativa del órgano resolutorio aboca a que la interposición del recurso constituya un trámite inútil y un mero obstáculo al derecho a la tutela judicial efectiva.

En segundo lugar, la regulación de los plazos en el procedimiento económico-administrativo tampoco cumple con las exigencias derivadas de un adecuado respeto al derecho a la tutela judicial efectiva.

Por un lado, el plazo de interposición (un mes) es demasiado corto y tendría que coincidir con el del recurso contencioso-administrativo (dos meses), ya que no existe ninguna razón para acortarlo. En este sentido, el hecho de que la reclamación económico-administrativa no requiera de dirección letrada no es un argumento que deba tenerse presente, ya que muchas veces la dificultad técnica de la cuestión la requerirá. En la misma línea, tampoco pueden esgrimirse razones de celeridad en esta vía, cuando el plazo general para entender desestimada la reclamación es de un año.

Esta dualidad de plazos no queda justificada y genera una reducción ilegítima del derecho del ciudadano a interponer el recurso, que pasa de dos meses a un mes.

Adicionalmente, ha de indicarse que el cómputo de ese plazo de interposición genera dudas interpretativas que deben ser adecuadamente aclaradas. El problema viene porque el art. 235.1 de la LGT dispone que la reclamación «*se interpondrá en el plazo de un mes a contar desde el día siguiente al de la notificación del acto impugnado...*» La literalidad de este precepto lleva a considerar que el plazo se contará desde el día siguiente al de la notificación, por lo que finalizará en idéntico día del mes siguiente. Sin embargo, a la hora de fijar la fecha final para la interposición del recurso, la jurisprudencia entiende que esta se corresponde con el día equivalente al de la notificación.

Esta situación puede generar multitud de confusiones y perjuicios irreparables. El interesado puede entender aplicable la literalidad que se desprende de la LGT e interponer la reclamación el último día considerando que el plazo comienza a contarse el día siguiente al de la notificación, en vez de ese día. La consecuencia es que aquella sería inadmitida por haberse presentado fuera de plazo y, por tanto, la resolución quedaría firme e inatacable. En definitiva, el citado art. 235.1 debe ser reformulado, indicando expresamente el *dies ad quem* del plazo de interposición de la reclamación económico-administrativa.

Por otro lado, de forma contradictoria al acortamiento del plazo de interposición, la duración general del procedimiento (un año) es excesivo y genera una importante dilación en el acceso a la jurisdicción y, por tanto, a la efectividad

del derecho a la tutela judicial. Desde esta perspectiva, el procedimiento debería reducirse a fin de no constituir un obstáculo al referido derecho. Puede proponerse que resulte de aplicación el plazo de seis meses que es el general de los procedimientos tributarios.

En tercer lugar, al tratarse de un recurso previo y necesario para el acceso a la jurisdicción y que puede ser interpuesto sin necesidad de contar con asistencia técnica, la posibilidad de inadmitir la reclamación económico-administrativa queda fuera de lugar y es una regulación que deber ser derogada por constituir un obstáculo al derecho fundamental a la tutela judicial efectiva.

Por un lado, con la inadmisión, la reclamación económico-administrativa no servirá para conformar de forma correcta el expediente administrativo, por lo que no se estará cumpliendo de forma satisfactoria la finalidad de agilizar y facilitar la resolución del litigio, en caso de que este llegue al ámbito judicial. Por otro lado, puede ser considerada como la inexistencia de agotamiento de la vía administrativa previa, lo que puede justificar que el órgano jurisdiccional no resuelva el fondo del asunto, amparándose en la ausencia de un pronunciamiento administrativo, y retrasando de forma injustificada la satisfacción del derecho a la tutela judicial efectiva.

Por ello, las causas de inadmisión deben configurarse, a lo sumo, como de desestimación.

En cuarto lugar, la STS 586/2020 ha puesto de manifiesto que la función y las limitaciones constitucionales de los recursos administrativos impiden que se pueda ejecutar el acto administrativo recurrido cuando este todavía no ha sido resuelto. Esta doctrina supone una crisis importante del paradigma de la ejecutoriedad del acto administrativo, lo que a su vez tiene implicaciones en la concepción del mismo procedimiento económico-administrativo y en la regulación de la suspensión de la resolución recurrida.

También, se posibilita una nueva visión de la ejecutoriedad de los actos administrativos, reposicionando a la Administración y a los ciudadanos en un plano de mayor igualdad. Y es que el privilegio que se otorga a la Administración, con el establecimiento de la vía administrativa de recurso, —que supone que esta retiene la posibilidad de revisar el acto con carácter previo al acceso a la jurisdicción—, implicaría otorgar al ciudadano la potestad de retrasar la ejecutividad del acto hasta la resolución de recurso. Para ello, sería necesario entender la reclamación económico-administrativa como un procedimiento que se encuentra en solución de continuidad con el de aplicación de los tributos, constituyendo su última fase y serviría, además, para otorgar al acto tributario plena legitimidad para su ejecutoriedad.

En quinto lugar, esta crisis del paradigma de la ejecutoriedad del acto administrativo también debe proyectarse sobre la regulación del devengo de los intereses de demora durante la tramitación del procedimiento económico-administrativo, facilitando una regulación más acorde con los principios constitucionales del sistema de recursos administrativos y los intereses de los ciudadanos.

Acontece que el pretendido automatismo y carácter objetivo de su devengo, durante la tramitación de la reclamación económico-administrativa, no se

ajusta correctamente a los principios jurídicos que resultan de su naturaleza. Debe reconocerse, expresamente, que no cabe exigirlos cuando el incumplimiento o el retraso resulta imputable al acreedor (la Administración). Procede, por tanto, que la normativa se modifique; regulando y recogiendo ese principio de la *mora accipiendi*.

En sexto lugar, debe eliminarse la legitimación de la propia Administración para interponer determinados recursos económico-administrativos. Como se ha expuesto esta posibilidad, por un lado, expresa la falta de independencia funcional de los TEAs y, por otra parte, supone establecer una nueva vía de «revisión de oficio» pero saltándose los límites y garantías propias de estos procedimientos especiales.

En séptimo lugar, resulta especialmente criticable la posibilidad de condenar en costas al recurrente, cuando el TEA aprecie «*temeridad o mala fe*» en la interposición de la reclamación. Ha de tenerse presente que el procedimiento económico-administrativo no requiere de dirección técnica; lo que implica que difícilmente podrá argumentarse que un ciudadano, desconocedor de la normativa, actúa de tal forma en su legítimo ejercicio de un derecho.

Pues bien, esta posibilidad choca radicalmente con el significado constitucional de la vía administrativa previa, constituyendo un obstáculo irracional e injustificado al acceso a la jurisdicción, erigiéndose en una medida que constituye una amenaza al ciudadano por el mero ejercicio de sus derechos.

Por último, procede cerrar estas líneas con una reflexión final acerca del debate sobre el futuro de las reclamaciones económico-administrativas. Las posiciones doctrinales son variadas de forma que se ha propuesto la conveniencia de eliminar el carácter preceptivo de esta vía como requisito de acceso a la jurisdicción; o dotar a los TEAs de mayor independencia, modificando su composición e incluyendo a profesionales externos a la Administración tributaria; o la posibilidad de transformarlas en una jurisdicción especializada; o que sean sustituidas por mecanismos arbitrales de resolución de conflictos.

Ahora bien, lo cierto es que el legislador no ha dado pasos hacia ninguna de estas opciones. Al contrario, las modificaciones realizadas en la normativa han mantenido y reafirmado las características tradicionales de la vía económico-administrativa (esto es: se trata de un recurso administrativo, resuelto por órganos de la Administración tributaria y cuyo agotamiento es un requisito necesario para acceder a la jurisdicción).

Pues bien, la constatación de esta situación no debe impedir que se cumplan con los fines y exigencias constitucionales que resultan predicables a los recursos administrativos. Así, no deben constituir un obstáculo o traba en la consecución del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva, sino que han de coadyuvar en su consecución; ya que su legitimación radica en constituir un mecanismo que sirva para descargar a los tribunales de trabajo, aumentando la eficacia de los procedimientos judiciales

Este ha sido el criterio que ha guiado esta investigación en la identificación de los aspectos y cuestiones que deben modificarse en la regulación de las reclamaciones económico-administrativas. Todo ello con el fin de que este

recurso administrativo no constituya una lesión al derecho fundamental a la tutela judicial efectiva; sino que, por el contrario, adquiera valor y utilidad, generando confianza a los ciudadanos y evitando el litigio judicial.

Por último, ha de indicarse que estas conclusiones y exigencias constitucionales de la regulación de la vía económico-administrativa también se proyectan sobre ese otro debate, que expresamente se ha orillado, acerca de si la vía económico-administrativa deber ser meramente potestativa o debe evolucionar hacia una jurisdicción especializada o hacia órganos de carácter arbitral. Y es que, cuando el legislador aborde esta cuestión deberá tener en cuenta las limitaciones expresadas en relación con su configuración como un recurso obligatorio a fin de establecer una solución correcta en este ámbito.

Bibliografía

BARCELONA LLOP, J.: «Las vías administrativas de recurso: panorama desde la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos» en *Las Vías Administrativas de Recurso a Debate* (Dir. López Ramón), Ed. INAP (disponible en VLEX), Madrid, 2016.

CALATAYUD PRATS, I.: *Conflictos entre la Vía Administrativa y la Contencioso-Tributaria: Desviación procesal, Abuso del Derecho y Retroacción*, Ed. Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2020.

CALVO VÉRGEZ, J.: «El planteamiento de cuestión prejudicial ante el TJUE en el ámbito económico-administrativo y su futuro inmediato a la luz de la reciente jurisprudencia comunitaria», *Revista Aranzadi Unión Europea (versión digital en Westlaw)*, n.º 6, 2021.

CASAS AGUDO, D.: «Derecho a una buena administración y ordenamiento tributario» en *Derechos Fundamentales y Tributación*, número monográfico de la revista *Nueva Fiscalidad*, 2020.

CHECA GONZÁLEZ, C.: *Reclamaciones Económico-Administrativas*, Ed. Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2017.

CHICO DE LA CÁMARA, P.: «Compliance tributario & principio de buena fe: ¿cómo sentar unas sólidas bases para una mejora de las relaciones cooperativas? "Los dos extremos de una cuerda pueden estar muy alejados, pero son siempre la misma cuerda"», Civitas, *Revista Española de Derecho Financiero* (Westlaw), n.º 1989, 2021.

De la NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO, E., y PÉREZ TORRES, E.: *Revisión de Actos y Solución de Conflictos Tributarios*, Ed. Aranzadi, Navarra, 2000.

ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: «La independencia de los órganos económico-administrativos, se cuestiona por el TJUE (La sentencia en pleno del TJUE de 21 de enero de 2020)» publicado en el *Blog del Grupo de investigación de Derecho financiero y Tributario de la Universidad de Granada* (<http://grupoinvestigacion->

derechofinanciero.ugr.es/la-independencia-de-los-organos-economico-administrativosse-cuestiona-por-el-tjue/, consultado el 26/04/2021).

FALCÓN y TELLA, R.: «En torno a la Resolución del T.E.A.C. de 29 de marzo de 1990», *Revista Impuestos*, n.º 22, 1990.

«Los intereses de demora y el plazo máximo de duración del procedimiento en los supuestos de retroacción de actuaciones tras la reforma de la LGT», *Quincena Fiscal (versión digital en Westlaw)*, n.º 5, 2016.

«La suspensión de la ejecución de los actos administrativos de naturaleza tributaria», *Quincena Fiscal (versión digital en Westlaw)*, n.º 18, 2016.

«Recursos de la Administración tributaria, frente a sí misma y ante sí misma: en torno al presente y futuro de los tribunales económico-administrativos», *Quincena Fiscal (versión digital en Westlaw)*, n.º 20, 2000.

FERNÁNDEZ FARRERES, G.: «Recurso administrativo y ejecutoriedad del acto recurrido (comentario a la Sentencia de la Sala 3ª del Tribunal Supremo 1421/2020, de 28 de mayo de 2020, R.C. 5751/2017)», publicado en la página web de la Asociación Española de Profesores de Derecho Administrativo (<http://www.aepda.es/AEPDAEntrada-2899-Recurso-administrativo-y-ejecutoriedad-del-acto>).

FERNÁNDEZ JUNQUERA, M.: ¿Tienen los contribuyentes un derecho a un procedimiento tributario sin dilaciones?, *Quincena Fiscal (versión digital en Westlaw)*, n.º 19, 2016.

GARCÍA ROSS, J.J.: *La Suspensión de la Ejecución de los Actos Administrativos de Naturaleza Tributaria*, Ed. Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2016.

«La ejecutividad del acto administrativo-tributario no es un valor absoluto, su límite está en el derecho a la tutela judicial efectiva. Sentencia del TS 586/2020, de 20 de mayo», *Quincena Fiscal (versión digital en Westlaw)*, n.º 4, 2021.

HERRERA MOLINA, P.M.: «Gobernanza fiscal: de las empresas a la Administración», en *Gobernanza fiscal: Una aproximación equilibrada*, Ed. Fundación Impuestos y Competitividad, Madrid, 2020.

HERRERO de EGAÑA ESPINOSA de los MONTEROS, J.M.: «El interés de demora en las obligaciones tributarias» en *Comentarios a la Ley General Tributaria (Vol. I y II)*, Thomson Reuters Aranzadi, 2008 (versión digital en Westlaw).

LAGO MONTERO, J.M.: «Remedios que sería deseable implementar de inmediato» en *Litigiosidad Tributaria: Estado, Causas y Remedios*, Ed. Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2018.

LITAGO LLEDÓ, R.: «La creación de derecho tributario por el Tribunal Supremo», *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 186, 2020.

«Eficacia práctica del "principio" de buena administración formulado por el Tribunal Supremo», *Revista Técnica Tributaria*, n.º 133, 2021.

MARCO SANJUÁN, J.A.: «La solución de los problemas históricos de los Tribunales Económico-Administrativos», *Blog Fiscal de Crónica Tributaria*, 6 de octubre de 2021, accesible en la siguiente dirección web: <https://blogfiscal.cronicatributaria.ief.es/>.

MARÍN-BARNUEVO FAVO, D.: «El principio de buena administración en materia tributaria», *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 186, 2020.

MARTÍN QUERALT, J.: «De los "peajes" en el camino a la tutela judicial efectiva», *Carta Tributaria (versión digital en Smarteca)*, n.º 56, 2019.

«El Supremo sigue fijando lindes a los privilegios administrativos», *Carta Tributaria (versión digital en Smarteca)*, n.º 71, 2021.

«Cuando el Supremo fija doctrina... nada tiene que unificar el TEAC», *Carta Tributaria (versión digital en Smarteca)*, n.º 75, 2021.

MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.: «Una reflexión sobre la supeditación del recurso judicial al agotamiento previo de la vía económico-administrativa», *Nueva Fiscalidad*, n.º 2, 2018.

MATA SIERRA, M.T.: «El desajuste de la vía económico-administrativa al Derecho de la Unión Europea en materia de cuestiones prejudiciales», en *Studi Tributari Europei*, Vol. 9 (2019).

«De la independencia de los Tribunales Económico-Administrativos: cuestionamiento por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea y consecuencias», *Crónica Tributaria*, n.º 174, 2020.

MENÉNDEZ MORENO, A.: «La naturaleza jurídica de las costas procesales. A propósito de la STS 760/2019, de 3 de junio», *Quincena Fiscal (versión digital en Westlaw)*, n.º 14, 2019.

MOCHÓN LÓPEZ, L.: «Nuevas perspectivas de la preclusión del plazo impugnatorio en materia tributaria», *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 83, 1994.

«La Ley 4/1999 de 13 de enero, de modificación de la Ley 30/1992 de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, y el plazo para interponer el correspondiente recurso en los supuestos de silencio administrativo», *La Ley* n.º 4760, 1999.

«El valor real de los inmuebles como valor de referencia tributario y su comprobación mediante la referencia al valor catastral como medio de lucha contra el fraude», *Quincena Fiscal*, n.º 22, 2008.

«La jurisprudencia constitucional y del Tribunal Supremo sobre el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana y la comprobación de valores: la constatación de un sistema caduco», *Quincena Fiscal*, n.º 21, 2018.

MULEIRO PARADA, L.M.: «Las exigencias europeas del derecho a la tutela judicial efectiva y la modulación de sus garantías procesales en el ámbito tributario. Especial referencia al proceso justo con duración razonable y la obligatoriedad de las vías extrajudiciales», en *Derechos Fundamentales y Tributación*, número monográfico de la revista Nueva Fiscalidad, 2020.

ORÓN MORTAL, G.: «Cómputo del plazo de un mes para recurrir actos de gestión tributaria y plazo para ejecutar las resoluciones de los recursos o reclamaciones» *Tribunal Fiscal*, n.º 207, 2014.

RIBES RIBES, A.: en *La Tutela Judicial Efectiva en el Ámbito Tributario*, Ed-Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2020.

ROVIRA FERRER, I.: «Consecuencias de la incompetencia de los TEA para plantear cuestiones prejudiciales», *Quincena Fiscal (versión digital en Westlaw)*, n.º 11, 2020.

ROZAS VALDÉS, J.A.: «Comentario a la Sentencia del TJUE, de 21 de enero de 2020. A propósito de "lo" económico-administrativo y de cuestiones prejudiciales», *Revista Técnica Tributaria*, n.º 129, 2020.

«La administración de la justicia tributaria en España», *Revista de Contabilidad y Tributación, CEF*, n.º 452, 2020.

SANZ CLAVIJO, A.: «Exigencia de intereses de demora y anulación de liquidaciones tributarias: el ámbito de aplicación del art. 26. 5 LGT», *Quincena Fiscal (versión digital en Westlaw)*, n.º 16, 2014.

SESMA SÁNCHEZ, B.: «La tutela judicial en el ámbito tributario», *Diario La Ley (versión digital en Smarteca)*, n.º 8304, 2014.

La Nulidad de las Liquidaciones Tributarias, Ed. Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2017.

«Efectos de las sentencias anulatorias de normas en el ámbito tributario», *Crónica Tributaria*, n.º 177, 2020.

LAS NUEVAS NORMAS ANTI-HÍBRIDOS INTRODUCIDAS POR EL REAL DECRETO-LEY 4/2021, DE 9 DE MARZO: POSIBLES PROBLEMAS DE COMPATIBILIDAD CON LAS LIBERTADES FUNDAMENTALES DE LA UNIÓN EUROPEA

Alejandro Zubimendi Cavia

Profesor de Derecho financiero y tributario

Universidad Complutense de Madrid (España)

Title

The new linking rules introduced by Real Decreto-Ley 4/2021, of march 9, 21: possible compatibility problems with the fundamental freedoms of The European Union

Resumen

Las normas anti-híbridos, destinadas a combatir los resultados de doble no imposición derivados de la interacción de diferentes sistemas fiscales, fueron incorporadas, como resultado de los trabajos desarrollados por la OCDE en el marco del proyecto BEPS, en la Directiva Anti-Elusión Fiscal. Recientemente, el legislador español ha transpuesto estas normas a través del Real Decreto-ley 4/2021. En la medida en que se trata de normas que por su naturaleza operan exclusivamente en el contexto transfronterizo, se plantean numerosas cuestiones en relación con su compatibilidad con las libertades fundamentales de la Unión Europea.

Palabras clave

Asimetrías híbridas, doble no imposición, instrumentos financieros híbridos, entidades híbridas, libertades fundamentales, Derecho de la UE, principio de no discriminación, fiscalidad internacional, BEPS, planificación fiscal agresiva, normas anti-abuso, Directiva Anti-Elusión Fiscal, Impuesto sobre Sociedades.

Abstract

Linking rules, aimed at combating double non-taxation outcomes resulting from the interaction of the different tax systems, were introduced in the

Anti-Tax Avoidance Directive as a result of the OECD BEPS project. Recently, Spanish lawmaker has transposed these rules through the Royal Decree-law 4/2021. To the extent linking rules apply solely to cross-border situations, several issues arise with regard to their compatibility with the EU fundamental freedoms.

Keywords

Hybrid mismatches, double non-taxation, hybrid financial instruments, hybrid entities, fundamental freedoms, EU law, non-discrimination principle, international taxation, BEPS, aggressive tax planning, anti-avoidance rules, Anti-Tax Avoidance Directive, corporate income tax.

Fecha de recepción: 1-07-2021/Fecha de aceptación: 24-09-2021/ Fecha de revisión: 31-03-2022

Cómo referenciar: Zubimendi Cavia, A. (2022). Las nuevas normas anti-híbridos introducidas por el Real Decreto-ley 4/2021, de 9 de marzo: posibles problemas de compatibilidad con las libertades fundamentales de la Unión Europea. *Revista Técnica Tributaria* (136), 79- 142

SUMARIO

1. Introducción
 2. Los efectos de la ley extranjera en la ley nacional: las asimetrías híbridas como paradigma de la doble no imposición
 3. Reacciones supranacionales frente a las asimetrías híbridas: el Proyecto BEPS y la Directiva Anti-Elusión Fiscal
 4. Las reglas anti-híbridos y las libertades fundamentales de la Unión Europea
 - 4.1. Introducción
 - 4.2. Identificación de la libertad aplicable
 - 4.3. El concepto de restricción prohibida de las libertades comunitarias y la doble no imposición
 - 4.4. La comparabilidad: un debate ilusorio
 - 4.5. Posibles causas de justificación
 - 4.6. Conclusión
 5. Las normas anti-híbridos en el ordenamiento español
 - 5.1. Primeras reacciones en el ordenamiento español frente a las asimetrías híbridas
 - 5.2. La transposición de las normas anti-híbridos de la Directiva Anti-Elusión Fiscal: el Real Decreto-ley 4/2021
 6. Reflexiones finales: la interacción de las normas anti-híbridos españolas con la Directiva Anti-Elusión Fiscal en sus distintas etapas de implementación
- Bibliografía

Este trabajo ha obtenido un Accésit en la modalidad docente investigador de la XXIII Edición del Premio AEDAF 2021.

1. Introducción

El presente trabajo tiene un doble objetivo. El primero es presentar y explicar la implementación de las normas anti-híbridos en el ordenamiento español. En este sentido, muy recientemente han sido transpuestas en el ordenamiento español, a través del Real Decreto-ley 4/2021 sobre asimetrías híbridas¹, las normas anti-híbridos establecidas en la Directiva Anti-Elusión Fiscal (en adelante, Directiva ATAD, por sus siglas en inglés)². El segundo objetivo es analizar las normas anti-híbridos a la luz del Derecho primario de la Unión Europea, en la medida en que tales normas son aplicables únicamente en el contexto transfronterizo, por lo que se plantean numerosos interrogantes sobre la compatibilidad de dichas normas con el ejercicio de las libertades fundamentales.

La primera parte de este trabajo trata sobre las causas que dan origen a las asimetrías híbridas y sobre las consiguientes las reacciones que han tomado las organizaciones internacionales con el objeto de combatir dicho fenómeno. Así, la OCDE, a través del Proyecto sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios (Proyecto BEPS, por sus siglas en inglés), y la UE, a través de la Directiva Anti-Elusión Fiscal, han diseñado una serie de *normas vinculadas (linking rules)* a tal efecto. El núcleo del presente trabajo está dedicado a analizar la compatibilidad de dichas normas con las libertades fundamentales consagradas en el Derecho primario de la UE. Por último, se analiza específicamente la batería de normas anti-híbridos incorporadas en el ordenamiento español, a través del Real Decreto-ley 4/2021.

2. Los efectos de la ley extranjera en la ley nacional: las asimetrías híbridas como paradigma de la doble no imposición

El presupuesto de hecho de cualquier norma tributaria interna viene determinado por una serie de reglas de calificación que lo definen. Estas reglas de calificación pueden remitir únicamente a las definiciones (jurídico-privadas o de otras ramas del Derecho) del ordenamiento jurídico interno, o adicional-

1 Real Decreto-ley 4/2021, de 9 de marzo, por el que se modifican la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, y el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado mediante Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, en relación con las asimetrías híbridas (BOE número 59, de 10 de marzo de 2021).

2 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.

mente la calificación puede vincularse al régimen tributario en otro país³. El problema surge cuando el presupuesto de hecho de la norma tributaria que regula el régimen fiscal de un instrumento se remite exclusivamente a las definiciones del ordenamiento jurídico nacional, ya que la norma tributaria queda aislada del resto de sistema fiscal internacional, quedando a merced de sus propias definiciones, que no tienen por qué ir alineadas con las definiciones de otros ordenamientos tributarios⁴. Con el resultado de que cuando un instrumento jurídico tiene implicaciones transfronterizas el régimen fiscal aplicable en cada país puede ir completamente desalineado y generar resultados de doble imposición o doble no imposición que a nivel puramente interno no se producirían.

La necesidad de articular reglas que vinculen el presupuesto de hecho de una norma tributaria nacional con los efectos de la ley extranjera por lo general ha sido más intensa en el contexto de la doble imposición internacional. Fundamentalmente para mantener la competitividad de las empresas transfronterizas y fomentar así la internacionalización comercial. Por el contrario las normas tributarias nacionales de no sujeción, de exención o de deducción, en muchos casos, no estaban supeditadas, más allá de a un requisito de tributación nominal adecuado, a un nivel de tributación efectivo en el extranjero con respecto de las situaciones transfronterizas.

Así, muchas de estas normas nacionales de exención (o de no sujeción o de deducción), en la medida en que su presupuesto de hecho no está vinculado a los efectos de la ley extranjera, son susceptibles de producir resultados de doble

3 Cuando un instrumento no tiene implicaciones transfronterizas es evidente que las reglas de calificación que definen el presupuesto de hecho de una norma tributaria no van a incorporar el régimen fiscal aplicable en el extranjero. Así, la regla de calificación en el régimen de entidades en atribución de rentas se remite únicamente a las definiciones nacionales cuando la entidad es española. No obstante, cuando la entidad es extranjera la Dirección General de Tributos (en adelante, DGT) parece inferir que la calificación se hace depender esencialmente del régimen fiscal extranjero; véase al respecto la Resolución de la DGT de 6 de febrero de 2020 sobre la consideración como entidades en régimen de atribución de rentas a determinadas entidades constituidas en el extranjero (BOE núm. 38, de 13 de febrero de 2020, pp. 13738-13742) y, por todas, la Consulta de la DGT V3557-15. De la misma forma, la exención del artículo 21 de la LIS es aplicable a los pagos que sean definidos como dividendos en el ordenamiento interno. Sin embargo, cuando el dividendo es transfronterizo, se exige adicionalmente que dicho pago no haya sido deducible en la jurisdicción del pagador.

4 West (1996), p. 149, ha distinguido brillantemente entre «usos interpretativos de la ley extranjera» frente a los «usos fácticos de la ley extranjera». Así, toda calificación conforme a una ley extranjera a los efectos de aplicar una ley nacional supone una suerte de *uso interpretativo de la ley extranjera*; la cual, salvo evidencia clara de que las categorías jurídicas del país extranjero están alineadas con la política fiscal y los objetivos de la ley nacional, conviene no implementar. Por el contrario, el *uso fáctico de la ley extranjera* se da cuando las normas hacen depender sus consecuencias jurídico-tributarias nacionales de los efectos tributarios de la ley extranjera, es decir, de supuestos fácticos (en forma de consecuencias tributarias) acaecidos en otro país. El *uso fáctico de la ley extranjera* en ocasiones sí es recomendable para alinear los efectos tributarios conjuntos de varios países a la capacidad económica del contribuyente y a las políticas fiscales de competitividad de un país, y por tanto evitar situaciones de doble imposición y de doble no imposición. Y ello sin perjuicio de que el presupuesto de hecho de una norma vinculada deba ser interpretado conforme a las categorías jurídicas nacionales. El paradigma de tal situación es el caso *Biddle v. Commissioner*, 302 U.S. 573 (1938). En este caso, la Corte Suprema de los Estados Unidos acepta un uso fáctico de la ley extranjera (en este caso la aplicación de un crédito fiscal por el impuesto pagado en el extranjero) pero rechaza un uso interpretativo de la ley extranjera (ya que el término «pagado» que conforma el presupuesto de hecho de la norma americana sobre el crédito fiscal por impuestos pagados en el extranjero requería que fuera interpretado conforme a la legislación y usos americanos, y no conforme a la legislación extranjera). Para un análisis pormenorizado de este caso, véase West (1996), pp. 153-157.

no imposición cuando el contribuyente estructura sus operaciones transfronterizas mediante la utilización de vehículos o estructuras de naturaleza híbrida.

Los instrumentos o estructuras híbridas son instrumentos cuyos caracteres jurídico-privados no son binarios en el sentido de que presenten unívocamente naturaleza de capital o de deuda, en el caso de los instrumentos financieros, o caracteres de sociedades personalistas o capitalistas, en el caso del contrato de sociedad. A menudo los caracteres jurídicos típicos de uno y otro tipo se entremezclan, resultando en una naturaleza híbrida difícilmente encuadrable dentro de las categorías tributarias nacionales, las cuales por lo general sí son binarias. Por eso, el hecho de que las reglas de calificación tributaria actúen de forma autónoma o «aislada» respecto de otros ordenamientos provoca que un mismo instrumento híbrido, de naturaleza no unívoca, pueda ser calificado de manera diversa por dos ordenamientos nacionales distintos.

El potencial para la doble imposición y para la doble no imposición aumenta cuando los propios ordenamientos nacionales permiten al contribuyente optar por el régimen fiscal aplicable respecto de determinados instrumentos. Tal es el caso de los instrumentos híbridos *institucionales*⁵, que por razones de política fiscal (generalmente la neutralidad)⁶ permiten al contribuyente optar por el régimen tributario aplicable. Por ejemplo, el régimen *check-the-box* americano permite al contribuyente optar por aplicar el régimen de transparencia fiscal o el de opacidad con respecto a una entidad, ya sea nacional o extranjera.

Desde hace ya varias décadas se ha venido advirtiendo que la existencia de instrumentos híbridos presenta grandes oportunidades para la planificación fiscal en la medida en que su explotación puede generar resultados de «doble no imposición». Así, la utilización de un instrumento híbrido a nivel transfronterizo podría provocar que la renta transfronteriza que se deriva de dicho instrumento (o que es obtenida a través del mismo) no sea gravada en ningún país si el régimen fiscal aplicable a dicho instrumento en cada país es diferente y no está alineado al del resto⁷.

En España los supuestos más relevantes de asimetrías híbridas han derivado del régimen fiscal de los instrumentos financieros. En este sentido, el asunto relativo a los *juros* brasileños es un paradigma de tal fenómeno⁸. Los *Juros Sobre o Capital Próprio* son intereses sobre el patrimonio neto pagados (o acreditados) por las entidades brasileñas a sus accionistas. Se trata de una retribución que la entidad puede pagar a sus accionistas anualmente con cargo al

5 Concepto acuñado por Martínez Laguna (2016), p. 449, en relación a los instrumentos financieros, y como oposición a los instrumentos híbridos *contractuales*. El paradigma de los instrumentos financieros híbridos institucionales son los *juros* brasileños, pagos que no tienen caracteres de retribución de un instrumento de deuda, pero que se les permite aplicar el régimen fiscal propio de los instrumentos de deuda.

6 Generalmente es la neutralidad el argumento bajo el que se ampara el legislador para justificar los instrumentos híbridos institucionales. De tal manera que el régimen de los *juros* brasileños lo que pretende es equiparar el régimen fiscal de los instrumentos de capital y el de los instrumentos de deuda con el fin de eliminar la inclinación a la financiación vía deuda por razones puramente fiscales.

7 Sobre las posibilidades de planificación fiscal a través del uso de entidades híbridas en Alemania, véase Bünning (2003). En profundidad, sobre las implicaciones de la doble no imposición derivada del uso de instrumentos híbridos véase Ring (2002).

8 Sobre este asunto véase Martínez Laguna (2016), pp. 449 y ss., y Calderón Carrero (2012).

beneficio distribuible y que tiene la consideración de gasto fiscalmente deducible en la normativa tributaria brasileña⁹. La Audiencia Nacional, en su sentencia de 27 de febrero de 2014¹⁰, consideró que la calificación de los juros a los efectos de la aplicación de la exención del artículo 21 del antiguo TRLIS¹¹ era la de dividendos, y por tanto procedía la exención, sin que dicha norma de exención tuviera como requisito para su aplicación la no deducibilidad del pago¹².

3. Reacciones supranacionales frente a las asimetrías híbridas: el Proyecto BEPS y la Directiva Anti-Elusión Fiscal

El potencial del actual régimen fiscal internacional para provocar esas *asimetrías* (en forma de deducción sin inclusión o de deducción doble) derivadas de la utilización de instrumentos híbridos, ha hecho que las organizaciones internacionales hayan elaborado múltiples proyectos durante los últimos años al objeto de combatirlas. Aunque ya había países que habían implementado unilateralmente *normas vinculadas (linking rules)* a la ley extranjera para combatir las asimetrías híbridas¹³, la acción unilateral era problemática en la medida en que los dos países parte en una asimetría híbrida se atribuyeran la potestad para gravar la *renta sin Estado*, con el potencial riesgo de que la doble imposición se tornase en doble imposición¹⁴. Con lo cual se hacía necesario determinar qué país de los dos implicados en una asimetría era el que debía de aplicar con preferencia la norma anti-híbridos, lo que exigía un cierto compromiso internacional que solo podrían llevar a cabo desde la negociación y coordinación a través de las organizaciones internacionales¹⁵.

Han sido la OCDE y la Unión Europea quienes han asumido el liderazgo para diseñar normas efectivas para combatir las asimetrías híbridas¹⁶.

9 Artículo 9 de la Ley Federal 9.249, de 26 diciembre de 1995.

10 Sentencia de la Audiencia Nacional de 27 de febrero de 2014, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª (rec. 232/2011). Esta sentencia fue confirmada por el Tribunal Supremo en su sentencia de 16 marzo 2016 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª, rec. 1130/2014).

11 Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

12 Similar cuestión, aunque saldada favorablemente para los intereses de la Administración tributaria, fue la que se derivó del caso de las acciones preferentes australianas. En este caso, la Audiencia Nacional, en su sentencia de 18 de abril de 2013 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª, rec. 180/2010), señaló que el haz de derechos y obligaciones que emanan de este instrumento financiero determina que la naturaleza jurídica del dicho instrumento sea más próxima a la de un préstamo. Por tanto, en este caso, las propias reglas de calificación determinan que estemos ante un instrumento financiero con naturaleza de préstamo, no siendo aplicable por tanto la exención sobre dividendos del artículo 21 del TRLIS.

13 Véase al respecto OCDE (2012), pp. 15 y ss. En relación a las respuestas internas contra los instrumentos financieros híbridos véase Bundgaard (2017), pp. 224 y ss. Véase Bärsch y Spengel (2013) en relación a las medidas anti-híbridos alemanas, y Bundgaard (2013a) en relación a las medidas anti-híbridos danesas.

14 Estos problemas de circularidad en la aplicación de las normas anti-híbridos son meticulosamente analizados por Dziurdz (2013).

15 OCDE (2012), párr. 69. Así, en el informe final de la Acción 2 de BEPS se diseña una norma primaria, aplicada por la jurisdicción a la que se da preferencia, y una norma secundaria o defensiva, aplicada en defecto de aquella por la otra jurisdicción implicada en la asimetría híbrida.

16 De Boer y Marres (2015), pp. 14-15.

Desde la Unión Europea el Grupo Código de Conducta sobre Fiscalidad Empresarial emitió un informe al Consejo ECOFIN donde ya se hacía eco de los instrumentos financieros híbridos, recomendando denegar la exención sobre dividendos a la jurisdicción del beneficiario cuando el pago hubiera sido deducible en la jurisdicción del pagador¹⁷, lo que condujo a modificar en 2014 el artículo 4.1 de la Directiva Matriz-Filial para incluir una cláusula por la cual la exención sobre dividendos quedaba supeditada a la no deducibilidad de dicho pago¹⁸. Asimismo, la Comisión Europea publicó en 2012 los resultados de una consulta pública relativa situaciones de doble no imposición y posibles soluciones¹⁹. Posteriormente, en el marco del «Plan de acción para reforzar la lucha contra el fraude fiscal y la evasión fiscal» de 2012²⁰, la Comisión adoptó las primeras recomendaciones dirigidas a los Estados Miembros para que estos implementasen medidas para combatir las asimetrías híbridas²¹.

En el marco de la OCDE, en 2012 se emitió el primer informe dedicado exclusivamente al fenómeno de las asimetrías híbridas en el que se planteaban las primeras alternativas²². En concreto, se proponían las siguientes alternativas²³: i) la vía de la armonización, aunque rápidamente descartada por la dificultad de consenso políticos;

ii) la utilización de medidas generales anti-abuso (GAAR, por sus siglas en inglés) también descartada debido a que las asimetrías híbridas no son necesariamente resultados de un comportamiento elusivo del contribuyente; iii) la utilización de medidas especiales anti-abuso (SAAR, por sus siglas en inglés) tradicionales, que en muchos casos pueden ser efectivas para cubrir las asimetrías híbridas pero en otros no; o iv) la implementación de normas específicas para combatir las asimetrías híbridas que vinculen los efectos de una norma tributaria a la tributación del otro Estado, denominadas «normas vinculadas» (*linking rules*).

Fruto de todos estos trabajos preliminares, la OCDE y la Unión finalmente se decantaron por la utilización de las normas vinculadas (*linking rules*), lo que exigía un alto grado de compromiso internacional por cuanto que exigía determinar qué país de entre los implicados en una asimetría híbrida era el competente para aplicar la regla anti-híbridos con preferencia sobre el resto. El esfuerzo de diseño en detalle se llevó a cabo sobre todo a través de la Acción 2 del Proyecto

17 Informe del Grupo Código de Conducta sobre Fiscalidad Empresarial, de 25 de mayo de 2010 (doc. 10033/10 FIS 47), párr. 31.

18 Directiva 2014/86/UE del Consejo, de 8 de julio de 2014, por la que se modifica la Directiva 2011/96/UE, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes.

19 Comisión Europea, *Summary report of the responses received on the public consultation on factual examples and possible ways to tackle double non-taxation cases* (Bruselas, 5 de julio de 2012, TAXUD D1 D(2012).

20 Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo, de 6 de diciembre de 2012: «Plan de acción para reforzar la lucha contra el fraude fiscal y la evasión fiscal», COM(2012) 722 final.

21 Recomendación de la Comisión, de 6 de diciembre de 2012, sobre planificación fiscal agresiva (2012/772/UE).

22 OCDE (2012).

23 OCDE (2012), pp. 13-14.

BEPS²⁴, en el cual se identificaron las asimetrías híbridas más frecuentes, se definió detalladamente el presupuesto de hecho de las reglas anti-híbridos, tanto su alcance objetivo como su alcance subjetivo, y se determinó qué país era el competente para aplicar las reglas anti-híbridos. La Unión Europea se hizo eco de este proyecto e incluyó en su Directiva Fiscal Anti-abuso las mismas reglas desarrolladas en el marco de la Acción 2 del Proyecto BEPS²⁵.

En la Acción 2 y la Directiva ATAD se desarrollan normas tendentes a combatir las principales asimetrías híbridas (en forma de deducción sin inclusión o de deducción doble), como son las asimetrías derivadas de la utilización de instrumentos financieros híbridos, de entidades híbridas (inversas)²⁶, de establecimientos permanentes híbridos y de entidades con doble residencia.

Con carácter general, tanto en la Acción 2 del Proyecto BEPS como en la Directiva ATAD, se establecen, para cada tipo de asimetría híbrida, una regla anti-híbridos primaria y una regla anti-híbridos secundaria. La regla primaria es aplicable con preferencia sobre la regla secundaria, la cual solo será aplicable cuando la jurisdicción a la que corresponde aplicar la regla primaria no la hubiese aplicado (por ausencia de implementación o por considerar que no es aplicable). Por ejemplo, en las asimetrías híbridas con forma de deducción sin inclusión (pagos que son deducibles en la jurisdicción del pagador y no son gravados en la jurisdicción del beneficiario) derivadas del uso de instrumentos financieros híbridos, la regla primaria establece que la jurisdicción del pagador debe denegar la deducción y la regla secundaria establece que la jurisdicción del beneficiario debe gravar el pago cuando la jurisdicción del pagador no haya implementado la regla primaria. Además, en la Acción 2 del Proyecto BEPS y en la Directiva ATAD también se prevén una serie de reglas anti-híbridos «especiales» aplicables a determinadas asimetrías híbridas con preferencia sobre las reglas anti-híbridos «ordinarias» (la primaria y la secundaria). Así, la aplicación de la regla anti-híbridos del artículo 4.1(a) de la Directiva Matriz-Filial (en virtud

24 Véase el informe final de la Acción 2 de BEPS, OCDE (2015). Posteriormente, dentro también del marco de la Acción 2 de BEPS, la OCDE emitió un informe adicional proponiendo medidas en relación a las asimetrías híbridas derivadas del uso de establecimientos permanentes, en OCDE (2017).

25 Las normas anti-híbridos vienen reguladas en los artículos 9, 9 bis y 9 ter de la Directiva ATAD. No obstante, la redacción original de la Directiva ATAD adolecía de cierta simplicidad en cuanto a la estructura de sus normas. Además, no regulaba todos los tipos de asimetrías híbridas cubiertos por las Acción 2 de BEPS (como las asimetrías derivadas de la doble residencia o de los establecimientos permanentes híbridos, o las asimetrías híbridas importadas) y solo aplicaba a las asimetrías híbridas entre Estados Miembros, pero no entre un Estado Miembro y un tercer estado. De hecho, en el propio Preámbulo (párrafo 13) de la Directiva ATAD se reconocía que «aún es necesario adoptar normas vinculantes». De tal forma que la Directiva ATAD fue modificada por la Directiva (UE) 2017/952 del Consejo (en adelante, Directiva ATAD II), de 29 de mayo de 2017, para adaptarla en detalle a los estándares de la Acción 2 del Proyecto BEPS e incluir normas anti-híbridos frente a las asimetrías híbridas producidas entre un Estado miembro y un país tercero.

26 *Entidades híbridas* son aquellas que son calificadas como fiscalmente opacas (sujetas al impuesto sobre sociedades) en su jurisdicción de establecimiento y fiscalmente transparentes (en régimen de atribución de rentas) en la jurisdicción de sus socios, de manera que un pago realizado por una entidad híbrida puede dar lugar a una deducción doble (en la jurisdicción de la entidad híbrida y en la jurisdicción de los socios). Asimismo, un pago de una entidad híbrida a sus socios puede dar lugar a una deducción sin inclusión en la medida en que el pago es deducible en la jurisdicción de la entidad híbrida y se considera un pago *ignorado* en la jurisdicción de los socios. Por el contrario, una *entidad híbrida inversa* es aquella que es considerada fiscalmente transparente en su jurisdicción de establecimiento y fiscalmente opaca en la jurisdicción de sus socios, de manera que los pagos que recibe una entidad híbrida inversa no tributan en ninguna jurisdicción.

de la cual la exención sobre dividendos no es aplicable cuando los dividendos sean deducibles para el pagador) opera como regla anti-híbridos «especial» con preferencia sobre las reglas anti-híbridos ordinarias, por lo que la jurisdicción del pagador del dividendo no tendría que aplicar la regla anti-híbridos primaria.

4. Las reglas anti-híbridos y las libertades fundamentales de la Unión Europea

4.1. Introducción

La Directiva ATAD ha establecido varias medidas anti-abuso, entre ellas las normas anti-híbridos, que se aplican de manera automática sin necesidad de que concurra una conducta abusiva por parte del contribuyente. La aplicación automática de las normas anti-híbridos ha suscitado el debate sobre si dichas medidas pueden ser contrarias a las libertades del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (en adelante, TFUE).

Las normas anti-híbridos tienen una naturaleza *de minimis*, y por tanto son susceptibles de interpretarse a la luz de las libertades fundamentales cuando los Estados Miembros las implementan con un alcance superior al cubierto por la Directiva ATAD. Sin embargo, cuando los Estados Miembros transponen únicamente el alcance mínimo obligatorio que prescribe la Directiva ATAD (sobre todo teniendo en cuenta al alto de grado de detalle que establece el artículo 9 de la Directiva ATAD relativo a las normas anti-híbridos, que hace prácticamente innecesario una implementación nacional extensiva de tales medidas), una eventual ilegalidad de determinadas medidas de la Directiva ATAD se enfrenta con ciertas dificultades para acceder a la tutela del Tribunal de Luxemburgo²⁷. Una es la presunción de legalidad de los actos de la Unión Europea, que hace inviable enjuiciar la Directiva ATAD por los tribunales nacionales²⁸. Además, el principio *Tedeschi* establece una suerte de presunción de validez con respecto a los actos armonizadores de la UE que, sobre la base de justificaciones legítimas previstas en el TFUE, deroguen las libertades comunitarias²⁹.

Así, en la medida en que las normas de la Directiva ATAD sirvan al objetivo de asegurar el mercado interior y evitar situaciones de doble no imposición que socaven el marco de competencia igualitario (*level-playing field*), es muy probable que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, TJUE) vea en dichas finalidades suficiente justificación como para validar dichas medidas. No obstante, estas dificultades no nos eximen del deber de analizar un análisis de fondo sobre el encaje de estas normas en las libertades fundamentales.

27 Ginevra (2017), p. 123.

28 SSTJUE de 15 de junio de 1994, C-137/92 P (Comisión contra BASF y otros), párr. 48, y de 8 de julio de 1999, C-245/92 P (*Chemie Linz contra Comisión*), párr. 93.

29 STJUE de 5 de octubre de 1977, C-5/77 (*Tedeschi contra Denkavit*), párrs. 33-35.

4.2. Identificación de la libertad aplicable

Las dos libertades susceptibles de ser afectadas por las medidas anti-híbridos son la libertad de establecimiento (arts. 49-55 TFUE) y la libre circulación de capitales (arts. 63-66 TFUE).

Es importante advertir que el TJUE ha admitido que una misma medida nacional puede afectar, dependiendo de las circunstancias fácticas concretas del contribuyente, a una sola o ambas libertades. Así, en una misma situación fáctica, la libertad de establecimiento y la libre circulación de capitales muchas veces se solapan ya que determinadas medidas anti-abuso suelen afectar a los pagos financieros en el seno de grupos empresariales. Es doctrina consolidada del TJUE que se ve afectada la libertad de establecimiento cuando una medida se aplica a aquellos casos en que una entidad ejerza una «influencia determinante»³⁰ sobre otra, sin perjuicio de que dicha medida también pueda afectar a la libre circulación de capitales³¹.

Esta postura tiene poca repercusión práctica en respecto de aquellas medidas discriminatorias que solo afecten a situaciones intracomunitarias, donde ambas libertades ofrecen protección; pero tiene una gran repercusión cuando dichas medidas afectan a situaciones entre un Estado Miembro y terceros países, ya que la libre circulación de capitales tiene una protección territorial más amplia que la del resto de libertades, estando prohibidas también las medidas nacionales que restrinjan la libre circulación de capitales entre un Estado Miembro y un país extracomunitario. Así, cuando el TJUE ha enjuiciado medidas que

30 Para determinar si la libertad de establecimiento se ve afectada, el TJUE ha establecido el *test de la influencia determinante*, de manera que lo relevante no es que la medida potencialmente restrictiva afecte a situaciones de mayorías accionariales ni a un umbral determinado de control sobre el establecimiento, sino que lo relevante es que la medida afecte a aquellas situaciones en las que haya una influencia determinante en las decisiones y actividades del establecimiento. Ya se avanzaron estas conclusiones en la sentencia del TJUE de 13 de marzo de 2007, C-524/04 (*Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*), párr. 27, pero es en la sentencia del TJUE de 10 de mayo de 2007, C-492/04 (*Lasertec*), párrs. 22 y 23, donde se consolida esta postura. En concreto, el TJUE ha considerado que afectan a la libertad de establecimiento aquellas medidas que se apliquen a participaciones que garanticen al socio el control de una sociedad, en STJUE de 12 de septiembre de 2006, C-196/04 (*Cadbury Schweppes*), párr. 32. Igualmente, el TJUE ha considerado que afectan a la libertad de establecimiento aquellas medidas nacionales que se apliquen a participaciones superiores a un 25% o, en todo caso, cuando exista una «influencia dominante» en la sociedad; véase el Auto del TJUE del 10 de mayo del 2007, C-492/04 (*Lasertec*), párrs. 21-22. Por el contrario, el TJUE ha considerado que no queda afectada la libertad de establecimiento, sino solo la libre circulación de capitales, cuando la medida nacional se aplique a participaciones superiores al 10% que no confieran una «influencia real» en las decisiones de la sociedad; en STJUE de 12 de diciembre de 2006, C-446/04 (*Test Claimants in the FII Group Litigation*), párr. 58.

31 En la sentencia del TJUE de 13 de marzo de 2007, C-524/04 (*Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*), párr. 101, se establece que «una legislación (...) que sólo tiene por objeto las relaciones en el seno de un grupo de sociedades, afecta principalmente a la libertad de establecimiento. Suponiendo que tal legislación tenga efectos restrictivos sobre la libre prestación de servicios y sobre la libre circulación de capitales, tales efectos serían la consecuencia inevitable de un eventual obstáculo a la libertad de establecimiento y no justificarían un examen de dicha legislación a la luz de los artículos 49 CE y 56 CE». Por el contrario, el TJUE se ha mostrado inclinado a favorecer el predominio de la libre circulación de capitales sobre la libertad de establecimiento cuando la medida cuestionada está dirigida con carácter general a todo tipo de inversiones, haya o no influencia por parte de los accionistas. En este sentido véanse las sentencias del TJUE de 28 de septiembre de 2006, C-282/04 y C-283/04 (*Comisión contra Holanda*), párr. 43, y de 17 de septiembre de 2009, C-182/08 (*Glaxo*), párrs. 49-51.

afectaban a países terceros, ha sido de vital importancia dilucidar qué libertad quedaba afectada y, en caso de ser varias, si alguna de ellas predominaba³². En tales casos el TJUE ha mantenido la postura, a nuestro juicio con buen tino, de determinar cuál es la libertad afectada principalmente a la luz del propósito fundamental de la medida nacional. De tal forma que ha considerado que una medida nacional de carácter general dirigida a cualquier grado de participación en una sociedad afecta principalmente a la libre circulación de capitales, con independencia de que la medida también sea aplicable a situaciones de control accionarial e influencia determinante. En estos casos, el contribuyente puede invocar la libre circulación de capitales aunque la participación confiera control sobre la sociedad³³.

Por el contrario, cuando la medida nacional es aplicable únicamente a situaciones en las que la participación confiere una influencia determinante entonces la libertad afectada principalmente es la libertad de establecimiento, la cual no es invocable en situaciones transfronterizas entre un Estado Miembro y un tercer Estado³⁴. En estos casos el TJUE considera que los posibles efectos restrictivos sobre la libre circulación de capitales son una «consecuencia inevitable de un eventual obstáculo a la libertad de establecimiento y no justifican, en cualquier caso, un examen autónomo de la referida legislación»³⁵.

Una de las razones que llevó al TJUE a adoptar este enfoque del «propósito fundamental de la medida nacional» cuando se enjuician medidas nacionales aplicables a países terceros es, dado que el TFUE no amplía la protección de la libertad de establecimiento a las situaciones con países terceros, evitar que el contribuyente se aproveche indebidamente de la libre circulación de capitales en aquellos casos en los que la medida nacional impone verdaderas barreras de acceso al mercado³⁶ pero que de manera accesoria y contingente también supone una barrera a la libre circulación de capitales³⁷.

En el ámbito de las normas anti-híbridos esto tiene consecuencias indudables en la medida en que dichas medidas afectan también a las transacciones

32 Para una discusión sobre la posibilidad una aplicación paralela de todas las libertades afectadas o, por el contrario, una aplicación exclusiva de la libertad predominante, véase Strik (2014), pp. 36 y ss., y Cordewener et al. (2007), pp. 372-374.

33 STJUE de 13 de noviembre de 2012, C-35/11 (*Test Claimants in the FII Group Litigation*), párr. 99. En el mismo sentido, la STJUE de 11 de septiembre de 2014, C-47/12 (*Kronos International*), párrs. 51-52.

34 STJUE de 13 de marzo de 2007, C-524/04 (*Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*), párr. 98: «no está comprendida en el artículo 43 CE la aplicación de una legislación nacional como la controvertida en el litigio principal a una situación en la que una sociedad residente obtiene un préstamo de una sociedad residente en otro Estado miembro que no posee una participación de control en la sociedad prestataria y cuando estas dos sociedades están controladas, directa o indirectamente, por una sociedad vinculada común que reside en un tercer país». De la misma forma, en el Auto del TJUE del 10 de mayo del 2007, C-492/04 (*Lasertec*), párrs. 27-28, se reitera que la libertad de establecimiento no puede ser invocada «en una situación que implique a una sociedad de un país tercero».

35 STJUE de 12 de septiembre de 2006, C-196/04 (*Cadbury Schweppes*), párr. 33.

36 Importante es la sentencia del TJUE de 3 de octubre de 2006, C-452/04 (*Fidium Finanz*). En este caso, una entidad establecida en un país tercero, Suiza, pretendía realizar una actividad de prestación de servicios financieros en Alemania. La normativa regulatoria alemana supeditaba la autorización para realizar dicha actividad financiera en Alemania al cumplimiento de determinados requisitos regulatorios, lo que suponía para las empresas suizas una desventaja con respecto a las empresas alemanas. El TJUE aceptó que la normativa alemana afectaba tanto a la libre prestación de servicios

con países terceros³⁸. Las normas anti-híbridos se aplican a dos supuestos de hecho diferenciados, desde el punto de vista subjetivo: *i)* aquellas asimetrías híbridas entre partes vinculadas, y *ii)* aquellas asimetrías híbridas en las que medie un *mecanismo estructurado*, con independencia del grado de participación o vinculación.

En el primer supuesto, las normas anti-híbridos afectan fundamentalmente a la libertad de establecimiento en la medida en que se aplican a los pagos realizados entre entidades vinculadas o de un mismo grupo. Por ello, en estos casos el contribuyente solo podría invocar la libertad de establecimiento en las asimetrías híbridas intracomunitarias, pero no en las asimetrías híbridas con países terceros.

No obstante, cuando la norma anti-híbridos se aplique en virtud de un mecanismo estructurado o en virtud de una relación de vinculación en la que no haya una influencia determinante, el contribuyente podría invocar la protección de la libre circulación de capitales, tanto en asimetrías híbridas intracomunitarias como en asimetrías híbridas con países terceros. En aquellos casos en que, en una asimetría híbrida, se solapan la existencia de relación de vinculación y la existencia de un mecanismo estructurado, el contribuyente, por mucho que pudiera invocar la libre circulación de capitales para evitar la aplicación de la norma anti-híbridos en virtud de un mecanismo estructurado, seguiría estando sujeto a la medida anti-híbridos en virtud de la existencia de relación de vinculación.

4.3. El concepto de restricción prohibida de las libertades comunitarias y la doble no imposición

4.3.1. El elemento transfronterizo como factor de discriminación: el falso debate entre restricción y discriminación

La siguiente pregunta que hemos de hacernos es si las normas anti-híbridos pueden suponer una verdadera discriminación. Puede haber «discriminaciones» tributarias por multitud de razones. Pero la restricción a las libertades de circulación y establecimiento implican necesariamente que la discriminación tenga que ser por razón del ejercicio de dichas libertades. Es decir, la causa inmediata del trato fiscal discriminatorio debe ser la existencia de un elemento

y como a la libre circulación de capitales (párr. 43), aunque el propio Tribunal consideró que predominaba la libre prestación de servicios, de manera que los efectos restrictivos sobre la libre circulación de capitales eran una «consecuencia inevitable de la restricción impuesta en relación con la prestación de servicios» (párrs. 48 y 49). Por ello, el TJUE concluyó que la normativa alemana no era ilegal, sin perjuicio de que realmente suponía una restricción a la libre prestación de servicios, porque una empresa de un país tercero no puede invocar la libre prestación de servicios.

37 STJUE de 13 de noviembre de 2012, C-35/11 (*Test Claimants in the FII Group Litigation*), párr. 100. En el mismo sentido, la STJUE de 11 de septiembre de 2014, C-47/12 (*Kronos International*), párr. 53.

38 La Directiva ATAD fue modificada en 2017 con el objeto de extender las medidas anti-híbridos a las transacciones con terceros Estados, véase nota 25.

transfronterizo (que evidencie el ejercicio de alguna libertad de circulación) en el presupuesto de hecho de la norma³⁹.

El elemento discriminatorio puede manifestarse tanto en un elemento subjetivo del contribuyente como en un elemento objetivo. Pero en ambos casos, ya sea un elemento subjetivo u objetivo, el elemento debe ser *transfronterizo* para dar lugar a una restricción de las libertades comunitarias. Así, una medida tributaria es discriminatoria si establece un trato desfavorable por razón de la residencia del contribuyente. Pero también es discriminatoria aquella medida tributaria que establece un trato desfavorable hacia las inversiones transfronterizas de un contribuyente.

No obstante, el TJUE ha utilizado de manera un tanto confusa el concepto de «restricción» y el de «discriminación». El propio TJUE ha oscilado entre la aplicación de un análisis de discriminación y la aplicación de un análisis de restricción⁴⁰. Aunque esta distinción, en manos del TJUE, ha sido más terminológica que sustancial, ya que gran parte de los supuestos que el TJUE ha calificado de «restricciones» no son más que supuestos de discriminación, en los que hay un trato desfavorable a una situación transfronteriza con respecto de una situación interna⁴¹. Con lo cual, de la doctrina del TJUE se infiere que la diferencia entre ambos conceptos radica en que en la restricción la diferencia de trato es por razones objetivas (la naturaleza transfronteriza de una inversión, un pago o un servicio) y en la discriminación el trato desfavorable es por razón de la residencia/nacionalidad del propio contribuyente⁴². Así, de la práctica del TJUE se ha derivado que, con independencia del tipo de análisis, el resultado por lo general es similar, ya sea por la vía del análisis de comparabilidad (en caso de utilizar un análisis de discriminación) o bien por la vía de la justificación (en caso de utilizar un análisis de restricción)⁴³.

Haciéndose eco de la terminología usada por el TJUE, algunos autores han distinguido las «restricciones no discriminatorias» de las «discriminaciones» bajo el argumento de que solo una discriminación por causas subjetivas, como

39 Esto implica que el principio de no discriminación que se deriva de las libertades comunitarias no comprenda aquellas situaciones de «discriminación inversa», en Bammens (2012), p. 530. La discriminación inversa es el trato desfavorable dado a una situación interna con respecto de una situación transfronteriza. Este tipo de discriminaciones no son causadas por el ejercicio de una libertad comunitaria, ya que no hay un elemento transfronterizo, sino que se dan en situaciones puramente internas. No obstante, en algunos casos este tipo de discriminaciones podrían quedar prohibidas de manera indirecta a través del régimen de ayudas de Estado prohibidas del TFUE.

40 Véase Bammens (2012), pp. 534 y ss.

41 Bammens (2012), p. 535.

42 Las mal llamadas «restricciones no discriminatorias» son situaciones en las que no hay discriminación por razón subjetiva (la residencia del contribuyente) sino por razones objetivas (como es la naturaleza transfronteriza de un pago o de una inversión); véase Dahlberg (2005), pp. 107 y ss. Para Bammens (2012), p. 542 y ss., este tipo de restricciones son en realidad discriminaciones encubiertas, ya que el TJUE aplica realmente el mismo análisis de comparabilidad con respecto a situaciones internas que el que realiza con las discriminaciones, por lo que la mera referencia por el TJUE a una «restricción» o una «discriminación» se trata únicamente de una cuestión de lenguaje, Bammens (2012), pp. 537 y 538.

43 Véase Lazarov (2020), pp. 77-78. De hecho, la utilización del análisis de comparabilidad y la de la justificación es un tanto confusa por el TJUE, ya que en muchas situaciones el TJUE utiliza ambos análisis de manera intercambiable en todos aquellos casos en que la medida discutida tiene una finalidad objetiva al margen de la mera residencia/nacionalidad de los sujetos intervinientes en una

es la residencia del contribuyente, puede ser una discriminación⁴⁴; de manera que el trato desfavorable de determinadas situaciones por razones objetivas es simplemente una restricción. No obstante, como acertadamente apunta Bammens, estas restricciones encubren verdaderas discriminaciones. Como se ha evidenciado, la mayor parte de las llamadas restricciones no discriminatorias son en realidad discriminaciones sobre las personas que ejercen alguna de las libertades del TFUE con respecto de aquellas que no ejercen dichas libertades⁴⁵.

Por tanto, en nuestra opinión, las únicas y verdaderas *restricciones no discriminatorias* son aquellas en las que se da un trato legal idéntico a situaciones que *de facto* son diferentes, generándose una restricción a las libertades en forma de riesgos y obstáculos adicionales⁴⁶. El problema de este tipo de situaciones, como apunta Marchgraber, es que el TJUE tendría que decidir «cómo de diferente» tratan los Estados Miembros una situación diferente⁴⁷. Lo que en nuestra opinión supondría dejar en manos de un tribunal el escoger los parámetros equidad vertical (decidir qué elemento fáctico hace diferente dos situa-

situación transfronteriza. No existen criterios claros en cuanto al análisis de comparabilidad que los distingan del análisis de justificación, tal y como sugiere la Abogada General Kokott en la Opinión de 13 de marzo de 2014, C-48/13 (*Nordea Bank*), párrs. 21-28. De hecho, la propia Abogada General plantea la posibilidad de renunciar al análisis de comparabilidad y centrar en enfoque de la discriminación en el *test* de justificación. Sobre todo porque el *test* de justificación permite un análisis sobre la proporcionalidad de la medida que el análisis de comparabilidad no permite, de manera que un análisis de comparabilidad puede llegar a declarar como legal una medida desfavorable desproporcionada (por estar dirigida a situaciones objetivamente no comparables) que de otro modo sería una discriminación justificada pero desproporcionada en caso de obviar el análisis de comparabilidad (párrafo 27 de la referida Opinión). Véase al respecto los casos relativos a los regímenes de consolidación fiscal (jurisprudencia *Marks & Spencer*), donde se ha declarado que una sociedad matriz con una filial extranjera está en una situación comparable respecto a una matriz con una filial nacional, de manera las medidas nacionales que deniegan la posibilidad de compensar las pérdidas de las filiales extranjeras son discriminatorias (por tratarse de una situación comparable a la de una relación matriz-filial puramente interna) pero justificadas siempre y cuando la medida fuera proporcionada. En estos casos, un análisis de comparabilidad estricto que determinase que no estamos ante situaciones comparables (por tratarse de situaciones en las cuales el Estado Miembro no grava las rentas obtenidas en el extranjero, como por ejemplo en el caso *Schumacker*), determinaría ineludiblemente que este tipo de medidas fueran legales en cualquier caso, por muy desproporcionadas que fueran. En teoría una restricción no discriminatoria no se somete a un análisis de comparabilidad ya que una restricción lo es con carácter absoluto, con independencia de la tributación interna, siendo enjuiciada su legalidad a la luz del *test* de justificación. Mientras que una medida discriminatoria sí es sometida a un análisis de comparabilidad para determinar los *pares* con respecto a los que se produce la diferencia de trato. En este sentido, véase Bammens (2012), p. 536.

44 Se ha distinguido entre «discriminación» (diferente tratamiento de situaciones comparables) y «restricción» (impedimento a las libertades de establecimiento o circulación de capitales), en Bundgaard (2013b), p. 549.

45 Bammens (2012), p. 545. Este autor evidencia acertadamente que un obstáculo por razón del ejercicio de las libertades comunitarias supone en esencia una discriminación, de la misma manera que también supone una discriminación cualquier obstáculo por razón de residencia o nacionalidad. La diferencia estriba en la naturaleza objetiva de la primera (la discriminación se ejerce sobre situaciones objetivas, como es el establecimiento o inversión en otro Estado Miembro) frente a la naturaleza subjetiva de la segunda (la discriminación se ejerce sobre una condición subjetiva del contribuyente: la nacionalidad o la residencia). El denominador común en todos los casos es que la causa directa de la discriminación es la existencia de un elemento transfronterizo: el ejercicio de las libertades de establecimiento o circulación en otro Estado Miembro. En el mismo sentido, véase Vilhena de Moraes (2015), pp. 228-230 y ss.

46 Bammens (2012), pp. 552 y ss. Para este autor el caso *Futura* (sentencia del TJUE de 15 de mayo de 1997, C-250/95) es uno de los pocos ejemplos de restricción no discriminatoria en el ámbito de los impuestos directos.

47 Marchgraber (2018), p. 114.

ciones jurídicamente idénticas, como puede ser la capacidad económica) y el decidir cuán diferente debe ser la medida adoptada para cumplir con esa equidad vertical. En muchos casos la solución es sencilla para el Tribunal cuando hay una carga doble que busca proteger un mismo interés jurídico⁴⁸ (dos Estados Miembros establecen sendos requerimientos legales sobre una misma situación, generándose un obstáculo cuando la situación es transfronteriza al haber una doble carga) y los principios generales del Derecho de la UE establecen qué Estado Miembro es el que debe renunciar a su potestad reguladora. Es decir, en estos casos el Tribunal solo debe aplicar medidas *negativas*: dejar sin efecto un requerimiento legal del propio Estado Miembro cuando este suponga una carga adicional a una previa soportada en el Estado de origen (a través del principio general de reconocimiento mutuo).

Pero en otros casos el Tribunal podría verse forzado a adoptar medidas de carácter positivo, teniendo que decidir qué Estado Miembro tiene mejor derecho para imponer sus requerimientos legales (sus cargas fiscales)⁴⁹ y en qué medida anula esas restricciones (ya que no es lo mismo una deducción del impuesto extranjero en la base imponible, un crédito fiscal por impuestos extranjeros o una exención). Esto podría suponer una clara invasión por parte del Tribunal en la función legislativa⁵⁰.

Por tanto, solamente en el Derecho tributario formal ha podido aplicarse un concepto de restricción no discriminatoria prohibida, susceptible por tanto de ser corregida por los tribunales. Mientras que en el Derecho tributario material o sustantivo las restricciones no discriminatorias no parecen estar prohibidas conforme al TJUE⁵¹.

48 Algunos autores como Kofler y Mason (2007), pp. 70-72, han apelado al principio de reconocimiento mutuo para deshacer la doble imposición internacional desde el Derecho de la UE. El principio de reconocimiento mutuo descansa sobre la existencia de un doble requerimiento legal en sendos Estados Miembros y cuya finalidad es proteger un mismo interés jurídico, de manera que ambos requerimientos legales se solapan entre sí. No obstante, el hecho de que un Estado Miembro grave una renta que también es gravada en otro Estado Miembro no supone que haya un doble requerimiento tendente a proteger un mismo interés jurídico. La finalidad intrínseca de los impuestos directos es la recaudatoria. Por tanto, el hecho de que cada país necesite financiarse autónomamente excluye necesariamente que la tributación de un país pueda proteger también, además de su interés jurídico (la financiación de sus gastos públicos), el interés jurídico de otro país distinto. Por lo que eliminar la doble imposición internacional no preserva el interés jurídico (la financiación de los gastos públicos) de ambos países, sino solo del que conserva su potestad tributaria.

49 La discriminación no es un concepto que se verifica por un resultado agregado, sino que se verifica «país por país». Por tanto, la doble imposición internacional no puede ser una discriminación prohibida salvo que hubiera principios de Derecho de la UE que identificasen qué país es el que tiene mejor derecho para gravar.

50 Para Lang (2008), p. 72, el enfoque agregado, aunque facilitase un mejor funcionamiento del mercado interno, implicaría el riesgo de que el TJUE tuviera que adoptar el rol de legislador.

51 Contrástense las sentencias del TJUE de 15 de mayo de 1997, C-250/95 (*Futura*) y de 14 de noviembre de 2006, C-513/04 (*Kerckhaert-Morres*). En ambos casos estamos ante una doble carga tributaria en una situación transfronteriza. En *Futura*, dicha doble carga, de carácter procesal o formal, es considerada una restricción, que posteriormente es sometida al *test* de justificación. Mientras que en *Kerckhaert-Morres* se trata de una doble carga de carácter material, que en ningún caso es considerada una restricción prohibida, sin perjuicio de que es considerada una distorsión o «cuasirestricción», véase nota 57.

4.3.2. La discriminación encubierta en las normas anti-híbridos

En principio el diferente trato fiscal debe afectar solamente a las situaciones transfronterizas, es decir, aquellas en las que se ejercitan las libertades comunitarias. Las normas anti-híbridos, teóricamente están ideadas para cubrir las asimetrías híbridas no solo derivadas de situaciones transfronterizas sino también de situaciones internas. Sin embargo, en la práctica es francamente difícil que surjan asimetrías híbridas en el contexto interno por cuanto que tanto el legislador como el intérprete del Derecho tributario es el mismo.

Por ello, el hecho de que las normas anti-híbridos se implementen en los Estados Miembros de manera que en teoría cubran asimetrías híbridas internas y transfronterizas no excluye el hecho de que, *de facto*, las normas híbridas cubran solo situaciones transfronterizas⁵².

Para algunos autores esto es signo inequívoco de la existencia de una discriminación encubierta⁵³. Argumento que compartimos. De otra manera muchos Estados Miembros podrían eludir la aplicación de las libertades fundamentales mediante el diseño de normas tributarias que *de iure* afectasen a situaciones transfronterizas e internas pero que *de facto* solo afectasen a situaciones transfronterizas. Lo cual sería claramente un fraude al principio de no discriminación del TFUE. Las libertades fundamentales tienen una doble vertiente: para el contribuyente suponen un derecho y para los Estados Miembros una obligación de no discriminación. Si el contribuyente no puede abusar de las libertades fundamentales en su beneficio (que es precisamente lo que intenta perseguir la Directiva ATAD), lo lógico es que los Estados Miembros tampoco puedan valerse de artificios legislativos para evitar la aplicación del principio de no discriminación.

Piénsese, por ejemplo, en la implementación de una norma de transparencia fiscal internacional que obligase a una entidad matriz a imputar las rentas de sus filiales extranjeras y nacionales. Aunque *de iure* fuera una norma aplicable a situaciones internas y transfronterizas, es inverosímil que pudiera aplicarse en la práctica respecto de las rentas de filiales nacionales ya que estas, por lo general, no van a estar sujetas a un tipo impositivo inferior al de la entidad matriz (cabe recordar que la sujeción a un tipo impositivo reducido es uno de los elementos del presupuesto de hecho de toda norma de transparencia fiscal internacional).

4.3.3. La discriminación y la norma extranjera: el enfoque «país por país»

Se ha distinguido con acierto entre el concepto de «disparidades» y «discriminación», conceptos que a menudo se entrelazan, ya que ambos pueden suponer obstáculos al mercado interior, pero que conviene distinguir para evitar

⁵² En el caso *Lankhorst-Hohorst* el TJUE consideró que una norma de subcapitalización aplicable a los intereses pagados a «un socio que carece de crédito fiscal» afectan casi exclusivamente a pagos realizados a entidades extranjeras. STJUE de 12 de diciembre de 2002, C-324/00 (*Lankhorst-Hohorst*), párr. 28.

⁵³ Vanden Berghe (2017), p. 78; y Rust (2015), p. 313.

confusiones dogmáticas en cuanto a la naturaleza de las restricciones prohibidas del TFUE⁵⁴.

El TJUE ha mantenido un concepto de restricción prohibida centrado en la discriminación, de manera que dicho concepto no filtre aquellas restricciones derivadas de las meras disparidades legislativas, inherentes al ejercicio de la soberanía por los Estados Miembros. En nuestra opinión una disparidad difícilmente puede constituir una restricción a las libertades comunitarias si dicha disparidad es a la vez una barrera de entrada para un Estado Miembro y una ventaja para otro⁵⁵. En nuestra opinión, no se debería confundir el debate de las neutralidades fiscales (un debate eminentemente económico) con el debate de las restricciones al ejercicio de las libertades fundamentales (un debate eminentemente jurídico).

No obstante, la doctrina ha distinguido un doble enfoque del concepto de discriminación. Por un lado, el **enfoque agregado** u *overall approach*, que toma en cuenta la situación agregada del contribuyente en distintos países, es decir, el tratamiento fiscal combinado del país de origen y el país de destino⁵⁶. Por otro lado, el **enfoque«país por país»** identifica las restricciones prohibidas como aquellas discriminaciones que se derivan del tratamiento fiscal de un Estado Miembro.

A la hora de identificar la discriminación, el TJUE ha seguido el enfoque«país por país», como se desprende de casos como *Denkavit* o *Amurta*, en relación a la eventual neutralización de una discriminación por otro Estado Miembro distinto al que establece la medida discriminatoria, o de casos como *Kerckhaert-Morres*, donde se trata la doble imposición como una «cuasirestricción» que deriva del ejercicio paralelo de potestades tributarias⁵⁷.

Tomar un enfoque agregado a la hora de identificar una discriminación prohibida supondría afirmar que una discriminación puede surgir de la acción paralela de dos Estados Miembros y a la vez la acción paralela de dos Estados Miem-

54 Sobre la distinción entre disparidades y discriminación, véase Douma (2011), pp. 150 y ss.

55 Si la tributación del Estado Miembro A es superior a la del Estado Miembro B, puede afectar negativamente a los flujos de inversión desde B a A. Sin embargo, esta disparidad no es verdaderamente una restricción al comercio y la circulación transfronteriza, sino simples diferencias que afectan a la decisión de los agentes privados a la hora de decidir desde qué país operan. De hecho, lo que para el país con tributos más altos supone un obstáculo de entrada, para el país con tributos más bajos supone correlativamente un incentivo de entrada, por lo que estrictamente no podemos hablar de barreras a las situaciones transfronterizas, ya que se la existencia de una barrera depende de la perspectiva del Estado Miembro (lo que para un Estado puede ser una barrera, para otro país con impuestos más bajos puede ser una ventaja). Así, para el TJUE esta ausencia de neutralidad fiscal en el espacio europeo no supone una restricción prohibida de las libertades fundamentales, sino una decisión de política fiscal de los Estados Miembros y el reconocimiento del principio de competencia fiscal internacional en el mercado interno.

56 Kofler (2011), p. 685; Lang (2008), p. 72.

57 De acuerdo al *test* de discriminación aplicado por el Abogado General Geelhoed, y asumido por el TJUE, no habrá discriminación cuando el desventajoso tratamiento fiscal que existe en el contexto transfronterizo con respecto al puramente interno es consecuencia de la interacción de legislaciones. A este tipo de desventajas les llama el Abogado General Geelhoed «cuasirestricciones», en Opinión del Abogado General Geelhoed de 23 de febrero de 2006, C-374/04 (*Class IV ACT*), párrs. 37-39. En el mismo sentido las Opiniones del Abogado General de 6 de abril de 2006, C-446/04 (*Test Claimants in the FII Group Litigation*), párrs. 38 y 39; de 6 de abril de 2006, C-513/04 (*Kerckhaert-Morres*), párrs. 18-19 y 38; de 27 de abril de 2006, C-170/05 (*Denkavit*), párr. 20; y de 29 de junio de 2006, C-524/04 (*Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*), párr. 40. Véase también Bundgaard (2013b), p. 550.

bro puede anular una discriminación de uno de ellos. Por el contrario, el enfoque «país por país» implica que la existencia de discriminación se produzca como consecuencia de la aplicación de la norma nacional a una situación transfronteriza en comparación con una interna. Si no hay discriminación es indiferente que, como consecuencia de la aplicación de la norma de otro Estado Miembro en el ejercicio paralelo de su soberanía fiscal, se produzca una carga tributaria agregada superior a la que se produciría en el contexto puramente interno.

La propia naturaleza del enfoque agregado hace inviable, en nuestra opinión, poder defender su validez. Toda norma de prohibición, como es el principio de no discriminación del TFUE, necesita de un destinatario. Así, una discriminación provocada por un Estado Miembro, por mucho que sea compensada por otra medida unilateral de otro Estado Miembro, quedaría al albur de este último Estado, es decir, la discriminación por un Estado Miembro dependería de la legislación de otro Estado Miembro (salvo que actúen colegiadamente a través de un convenio⁵⁸); o el hecho de que la doble imposición internacional derive del ejercicio paralelo de varias soberanías tributarias excluye necesariamente que haya un país que sea el responsable de la discriminación, salvo que encontrásemos un principio general de Derecho de la UE que nos permitiese distribuir las potestades tributarias entre los Estados Miembros. No obstante, el principio de reconocimiento mutuo, como principio general de Derecho de la UE, solo opera en el ámbito de las obligaciones tributarias formales, no de las materiales. Por tanto, si la acción paralela de dos Estados Miembros no puede constituir una discriminación prohibida, *a contrario sensu* el ejercicio paralelo de varias soberanías tributarias tampoco puede deshacer una discriminación.

Cuestión diferente, como veremos más adelante, es que el TJUE haya tenido en cuenta la tributación de la situación transfronteriza en otro Estado Miembro como elemento valorativo a la hora de determinar si la discriminación responde a la necesidad de alcanzar una igualdad vertical (es decir, la necesidad de tratar de manera diferente dos situaciones diferentes), ya sea por la vía de la comparabilidad o bien por la vía de la justificación.

Así, la consecuencia del enfoque «país por país» tiene una doble vertiente: i) la doble imposición internacional no es una restricción prohibida; y ii) una ventaja fiscal en un Estado Miembro no anula automáticamente una discriminación en otro Estado Miembro, lo cual tiene implicaciones en relación a las medidas anti-híbridos que sean susceptibles de ser discriminatorias, ya que su naturaleza discriminatoria no quedaría anulada por el hecho de que en el agregado transfronterizo su efecto fuera neutral.

4.3.4. Treaty-based overall approach

En los asuntos *Denkavit* y *Amurta* se establecieron las bases del enfoque global de origen convencional (*treaty-based overall approach*). Este enfoque deriva

⁵⁸ El TJUE ha reiterado numerosas veces que los convenios para evitar la doble imposición forman parte de los sistemas legales de ambos Estados contratantes. Sentencia del TJUE de 14 de diciembre de 2006, C-170/05 (*Denkavit Internationaal*), párr. 45.

del siguiente axioma: una discriminación deja de serlo cuando es neutralizada por el mismo Estado Miembro que la provocó. El corolario de esta proposición es que el Estado Miembro que crea una discriminación puede neutralizarla no solo a través de sus propias normas internas, sino también a través de convenios internacionales suscritos por él, ya que estos forman parte de su «marco jurídico»⁵⁹.

Una de las consecuencias que se derivan del asunto *Amurta* es que la existencia de un crédito fiscal íntegro o completo de origen interno (no convencional) en el Estado de residencia que permita reembolsar íntegramente al contribuyente el importe de la discriminación cometida por el Estado de fuente no neutraliza la discriminación ya que el origen de este crédito fiscal completo no es convencional y por lo tanto no forma parte del marco jurídico aplicable del Estado infractor⁶⁰.

Por tanto, la neutralización debe venir necesariamente de una medida establecida por el propio Estado infractor que comete la discriminación, bien a través de su normativa interna o bien a través de un convenio suscrito por él⁶¹.

Una de las cuestiones que se nos plantea es si el *treaty-based overall approach* podría aplicar en sentido inverso. Es decir, si sería posible que una medida discriminatoria establecida en un convenio para evitar la doble imposición (en adelante, CDI) fuera neutralizada por la normativa interna de uno de los Estados contratantes. Y abundando más, si sería posible una suerte de *directive-based overall approach* por el cual una medida discriminatoria establecida en una directiva comunitaria (por ejemplo, las medidas anti-híbridos de la Directiva ATAD) fuera neutralizada por una norma interna de un Estado Miembro. Así, una cláusula convencional de *limitación de beneficios* (LOB, por sus siglas en inglés) que opere de manera automática, y no sobre la base de una demostración de abuso, podría ser discriminatoria en la medida en que limite el acceso a los beneficios del CDI a las entidades residentes controladas por accionariado extranjero (de manera que las empresas residentes en el Estado Miembro contratante que estén controladas por accionistas residentes en otro Estado Miem-

59 En la STJUE de 14 de diciembre de 2006, C-170/05 (*Denkavit Internationaal*), párr. 45, se establece que el convenio franco-neerlandés forma parte del «marco jurídico aplicable» a la hora de dirimir si ha existido discriminación por Francia. Véase también la STJUE de 8 de noviembre de 2007, C-379/05 (*Amurta*), párrs. 77 y 78. El *treaty-based overall approach* es perfectamente coherente con la jurisprudencia comunitaria que declara no contrarias a las libertades comunitarias aquellas *cuasirestricciones* que deriven de un ejercicio paralelo de potestades tributarias por dos Estados Miembros. Si una distorsión derivada de dicho ejercicio paralelo de soberanías tributarias es legal, a *contrario sensu*, el ejercicio paralelo de una potestad tributaria por un Estado Miembro tampoco podrá deshacer una discriminación generada por otro Estado Miembro.

60 Probablemente podríamos concluir que este enfoque podría generar consecuencias en sentido contrario. Es decir, ante una eventual armonización comunitaria del impuesto sobre sociedades, todas aquellas medidas que generasen una doble imposición internacional deberían ser discriminatorias en la medida en que derivan de un mismo marco jurídico, como es una directiva comunitaria.

61 Lo relevante no es el país en que se aplique la medida neutralizadora (incluso puede ser un país tercero), sino que la neutralización tenga fundamento legal en el propio Estado Miembro que la ha provocado, ya que es dicho país el que debe legalmente articular medidas para neutralizar la discriminación. Como bien señala el Abogado General Mengozzi, en su Opinión presentada el 7 de junio de 2007 con respecto al asunto *Amurta* (C-379/05), párr. 78, de admitir la neutralización de la discriminación mediante medidas unilaterales en el otro Estado «no existiría seguridad jurídica alguna sobre el respeto por parte de un Estado miembro de la prohibición de discriminación arbitraria».

bro se verían discriminadas de acceder a los beneficios del CDI)⁶². No obstante, si el Estado contratante de residencia previese, ya sea mediante el propio CDI o mediante una norma interna, un crédito fiscal que permitiese al contribuyente obtener un reembolso íntegro de la retención en fuente⁶³, la cláusula LOB debería ser válida en la medida en que tanto la medida discriminatoria como la medida neutralizadora pertenecen al mismo marco jurídico (el del Estado contratante de residencia).

Pero la cuestión más importante que nos ocupa en relación con el *treaty-based overall approach* es dirimir si cualquiera de los métodos establecidos en un convenio para mitigar la doble imposición (exención o crédito fiscal) sirven para neutralizar la discriminación.

En *Denkavit* una entidad matriz holandesa recibe dividendos de su filial francesa, dividendos que son sometidos a retención en fuente en Francia, mientras que los dividendos percibidos por sociedades matrices francesas quedan exentos de tributación en Francia. Ya que el convenio franco-holandés forma parte del marco jurídico aplicable al caso, se analiza si el crédito fiscal previsto en dicho convenio es susceptible de neutralizar la discriminación provocada por el Estado francés. De acuerdo al TJUE, esta discriminación no queda neutralizada ya que el crédito fiscal previsto en el convenio franco-holandés «no puede superar la cuota del impuesto neerlandés que se devenga normalmente sobre tales dividendos» y «las sociedades matrices neerlandesas están exentas, por disponer así el Reino de los Países Bajos, del impuesto sobre los dividendos de fuente extranjera, y por ende, de fuente francesa, de forma que no se concede reducción alguna en concepto de la retención en la fuente francesa»⁶⁴. La consecuencia indudable de esta sentencia es que el crédito fiscal ordinario o limitado no es susceptible de neutralizar plenamente la retención en fuente en la medida en que esta pudiera ser superior al impuesto devengado en el Estado de residencia⁶⁵.

62 En este sentido, el grupo de sentencias del TJUE denominadas *Open Skies* (por ejemplo, la sentencia del TJUE de 5 de noviembre de 2002, C-466/98, *Commission of the European Communities v. United Kingdom*) pone de manifiesto que puede ser un tercer país el que efectivamente aplica la discriminación siempre y cuando dicha discriminación tenga origen legal en un Estado Miembro (en este caso debido a un convenio internacional firmado entre un Estado Miembro y un país tercero por el cual los beneficios de dicho tratado aplicados en el país tercero quedan limitados a empresas del Estado Miembro que estén controladas por accionariado doméstico). Así, Traversa (2007), p. 160, considera que la jurisprudencia que se deriva de *open skies* podría ser aplicada a las cláusulas LOB establecidas mediante CDIs. En este sentido Véase también Debelva et al. (2015), pp. 136 y 137.

63 Esta medida neutralizadora además no causaría ninguna *doble no imposición* ya que el Estado de residencia debería gravar *suficientemente* la renta de fuente extranjera para poder obtener el reembolso del importe de la discriminación (el diferencial de la retención en fuente como consecuencia de la aplicación de la cláusula LOB). Como veremos un poco más adelante, el método de exención no constituye una medida susceptible de neutralizar una discriminación provocada por el Estado de fuente.

64 STJUE de 14 de diciembre de 2006, C-170/05 (*Denkavit Internationaal*), párr. 46.

65 Sobre el debate de si, en determinados casos, es posible una neutralización efectiva de la discriminación mediante un crédito fiscal ordinario, véanse Lang (2008), p.71, y Kofler (2011), p. 688. A favor de esta posibilidad, véanse la Opinión del Abogado General Mengozzi, de 7 de junio de 2007, en el asunto *Amurta* (C-379/05), párrs. 89-90, la STJUE de 17 de septiembre de 2015, asuntos acumulados C-10/14, C-14/14 y C-17/14 (*Miljoen*), párr. 90, y la Resolución del TEAC de 2 de noviembre de 2017 (n.º 00/8376/2015).

Además, en nuestra opinión, la neutralización de una discriminación tampoco es posible en aquellos casos en que el convenio prevea el método de exención.

Es cierto que la exención puede producir un efecto económico idéntico al de un crédito fiscal ordinario o limitado en la medida en que la plena compensación del impuesto extranjero depende del tipo de gravamen del Estado de residencia. Por lo que cabría aceptar *prima facie* que la exención neutraliza completamente la discriminación producida en el país de fuente en la medida en que el tipo de gravamen ordinario del país de residencia fuera mayor que la retención aplicada en el país de fuente. Adoptar esta conclusión no sería baladí en el contexto del presente trabajo ya que podría implicar que algunas de las normas anti-híbridos con efectos en el seno de una misma entidad⁶⁶ pudieran quedar *ipso facto* neutralizadas, total o parcialmente (dependiendo de los tipos impositivos de los Estados Miembros afectados), por la correlativa exención del otro Estado Miembro siempre y cuando la medida discriminatoria y su correlativa medida neutralizadora derivasen del mismo marco jurídico.

No obstante, esta conclusión debe quedar desechada ya que tanto las exenciones como las deducciones son medidas que persiguen la neutralidad en la importación de capitales (CIN, por sus siglas en inglés)⁶⁷. Es decir, se trata de medidas que aplican una tributación absoluta, sin que la tributación de otro Estado Miembro incida en la aplicación de dichas medidas⁶⁸. Así, un pago que esté exento para el perceptor estará exento con independencia de la tributación del pagador. De la misma manera, un pago deducible para el pagador generará un crédito fiscal cuya cuantía no será dependiente de la tributación del país del perceptor. En resumen, los aumentos impositivos en otro país suponen un coste financiero real para el contribuyente en cuya residencia se aplican medidas de CIN⁶⁹.

66 En el asunto *Cadbury Schweppes* (STJUE de 12 de septiembre de 2006, C-196/04, párr. 45) el TJUE no aplica un análisis económico de discriminación, ya que no admite dentro del comparador interno la tributación de sus entidades filiales. Esta valoración económica solo encuentra cabida cuando el comparador interno se imputa las rentas de sus entidades filiales conforme a un régimen de transparencia fiscal o de consolidación fiscal obligatoria. Por tanto, la identificación de una discriminación adopta un enfoque *jurídico* «entidad por entidad».

67 Kofler (2011), p. 689, apunta acertadamente que las retenciones en el país de fuente suponen un coste real para el contribuyente si su país de residencia aplica el método de exención.

68 En el ámbito de la Acción 2 del Proyecto BEPS y la Directiva ATAD las medidas contra la doble no imposición, aunque pudieran ser discriminatorias, se fundamentan precisamente en la ausencia de imposición en otro Estado, por lo que difícilmente habrá neutralización de una medida discriminatoria si en el otro Estado no se grava la renta (ya sea mediante técnicas de exención o mediante técnicas de deducción en base).

69 Cabría pensar que las normas anti-híbridos, al hacer depender recíprocamente la aplicación de una exención/deducción de la efectiva tributación en el otro Estado Miembro, realmente no suponen un coste para el contribuyente. No obstante, hay que tener presente que en las asimetrías híbridas intracomunitarias todos los Estados Miembros están sujetos a la regla primaria, por lo que no cabe una regla secundaria, y por tanto la exención/deducción del Estado Miembro que no es competente para aplicar la regla primaria no queda supeditada a la efectiva tributación del otro Estado Miembro. En cuanto a las asimetrías híbridas producidas entre Estados Miembros con países terceros, los países terceros, aunque tuviesen obligación por CDI de otorgar una exención/deducción, no quedan sujetos a la Directiva ATAD y por tanto no tienen ninguna obligación de supeditar la aplicación de dichos beneficios fiscales a la efectiva tributación del Estado Miembro (es decir, de aplicar la regla secundaria). Por lo que la aplicación de la norma anti-híbridos por cualquier Estado Miembro sigue siendo en todo caso un coste financiero real para el contribuyente, ya sea en el contexto de asimetrías híbridas intracomunitarias o con países terceros.

Por ello, a la hora de definir el concepto de discriminación, previo a un eventual análisis de justificación, es importante distinguir entre aquellas medidas discriminatorias cuya finalidad es compensar *previas* ventajas fiscales de otro país, entre las que cabe incluir las normas anti-híbridos, y aquellas otras medidas discriminatorias que no buscan compensar ventajas previas de otro país, sino que por el contrario son las ventajas del otro país las que compensan *ex post* dichas medidas discriminatorias. Las primeras de ellas suponen un coste real para el contribuyente y por lo tanto son susceptibles de ser discriminatorias, por lo que deben de ser analizadas en sede del *test* de justificación. Las segundas son claramente medidas que no entran siquiera dentro del concepto de discriminación en la medida en que el propio marco jurídico del propio Estado Miembro infractor las neutraliza, de manera que no suponen un coste financiero real para el contribuyente. Creo que esta distinción es importante porque a menudo la literatura ha confundido ambos tipos de medidas a la hora de tratar el tradicional debate relativo al enfoque global o agregado *versus* el enfoque «país por país».

4.4. La comparabilidad: un debate ilusorio

El examen de comparabilidad y el examen de justificación en muchos casos ha sido utilizado por el TJUE de manera intercambiable. Así, en numerosas ocasiones el TJUE se ha valido del examen de comparabilidad para evitar, en nuestra opinión, la mayor transparencia del examen de justificación. Así, el análisis de justificación permite un ponderar los intereses jurídicos confrontados, las libertades fundamentales y los intereses jurídicos nacionales, a la luz de un *test* de proporcionalidad⁷⁰.

Multitud de casos han sido saldados por el TJUE con la mera declaración de este de que no existe un comparador interno, bajo el argumento de que el caso enjuiciado no es comparable a una situación puramente interna. En nuestra opinión, este enfoque es una verdadera paradoja ya que afirmar que una situación transfronteriza no es comparable a otra interna implica necesariamente haber identificado previamente un comparador interno. Por tanto, toda situación transfronteriza es comparable legalmente a otra interna, basta con aislar el atributo protegido (el elemento transfronterizo) y sus consecuencias legales o fácticas indisolublemente unidas a aquel. Cuestión distinta es que ambas situaciones comparadas, la situación transfronteriza y el comparador interno, sean diferentes en términos de otros intereses jurídicamente protegibles que a nivel doméstico exijan, y desde el punto de vista del Derecho de la UE justifiquen, un tratamiento fiscal diferente.

Así, en los casos en que el TJUE concluye que no hay comparabilidad entre una situación transfronteriza y una interna, el propio Tribunal suele realizar un análisis de comparabilidad mediante una doble fase⁷¹: un análisis previo o *ex ante* de mera *comparabilidad legal* cuyo objetivo es encontrar un comparador interno respecto del que se da la diferencia de trato; y un análisis posterior de

⁷⁰ Véase nota 43.

⁷¹ Lazarov (2020), p. 77-78.

comparabilidad fáctica en el que se incorporan los elementos inherentes o vinculados a la situación transfronteriza, para acabar concluyendo que dichos elementos desnaturalizan la comparabilidad de ambas situaciones, la interna y la transfronteriza, y por tanto no hay discriminación por no tratarse de situaciones comparables⁷².

En nuestra opinión, esta fase de *comparabilidad fáctica* es un claro examen de justificación, en el cual sí que se incorporan los elementos fácticos de una situación transfronteriza como posibles presupuestos de hecho de una justificación⁷³.

Por ello, en nuestra opinión el examen de comparabilidad debería limitarse a un simple y superficial examen de comparabilidad legal, de manera que los elementos fácticos que concurren en la situación transfronteriza sean posteriormente incluidos en el examen de justificación y proporcionalidad. Así, aislando simplemente el elemento transfronterizo (y sus consecuencias fácticas y legales inherentes) obtenemos el comparador interno. En este sentido, el comparador interno es un residente que no ejerce una libertad comunitaria.

En el contexto de los instrumentos híbridos, ya sean instrumentos financieros híbridos o entidades híbridas, la comparabilidad legal no debería suponer ningún problema cuando se enjuician las normas anti-híbridos aplicadas por el mismo país conforme a cuyo Derecho privado fue creado el instrumento o entidad. Así, la existencia de un trato desfavorable en una situación transfronteriza se determina a partir del régimen fiscal de su comparador interno.

Por ejemplo, si el país de establecimiento de una entidad híbrida aplica una norma anti-híbridos, su comparador interno será el mismo tipo jurídico-privado de entidad pero con inversores nacionales. La cuestión inversa ha suscitado más interés: cuando la norma anti-híbridos que se enjuicia es aplicada por un país distinto al país de constitución de dicho instrumento. Así, si un Estado Miembro aplica una medida anti-híbridos a los inversores en una entidad híbrida extranjera, el comparador interno será un inversor que participa en una entidad nacional con un régimen jurídico-privado análogo al de la entidad híbrida extran-

72 Entre este tipo de casos nos encontramos el asunto *Schumacker* (STJUE de 14 de febrero de 1995, C-279/93, párrs. 31-37), en donde el TJUE estableció que un contribuyente no residente se encuentra en una situación comparable o no comparable a la de un residente en función del origen de su renta. En el asunto *Schempp* (STJUE de 12 de julio de 2005, C-403/03, párr. 35) la comparabilidad depende de la tributación en otro Estado Miembro. En el asunto *Class IV ACT* (STJUE de 12 de diciembre de 2006, C-374/04, párr. 91) se hace depender la comparabilidad de la existencia o no de un convenio.

73 En nuestra opinión la supuesta dicotomía entre comparabilidad legal y comparabilidad fáctica es falsa por cuanto que la comparabilidad legal es una consecuencia inevitable de aislar el elemento transfronterizo. Por tanto, la comparabilidad fáctica solo puede ser empleada en el ámbito de una igualdad *real*, es decir en un contexto en el que se identifique un parámetro de diferenciación que exija tratar de manera desigual dos situaciones fácticamente diferentes (y cuyo corolario es que dos situaciones fácticamente similares deberían ser tratadas de manera idéntica). Como ya hemos dicho, no es competencia del Derecho de la UE establecer parámetros de diferenciación, esto es cuestión puramente nacional; sino que la función del Derecho de la UE es ponderar estos intereses jurídicos o parámetros nacionales con el interés comunitario protegible: el principio de no discriminación. De manera que estos intereses jurídicos nacionales puedan justificar discriminaciones sobre quienes ejercen las libertades comunitarias.

jera⁷⁴. En el asunto *Columbus Container* la normativa fiscal alemana establecía que las rentas obtenidas por sociedades personalistas extranjeras debían imputarse fiscalmente a los socios alemanes. El TJUE determinó que no había discriminación ya que las sociedades personalistas alemanas también tributaban en régimen de transparencia fiscal⁷⁵. Además, acertadamente el propio TJUE acepta como válida, aunque de manera implícita, la doble imposición que se derivaría de la hipótesis de que la sociedad extranjera tributase en régimen de opacidad en su país de constitución⁷⁶. De lo que se deduce que accesoriamente el TJUE deniega el principio de reconocimiento mutuo de los regímenes fiscales extranjeros, ya que como bien dice la sentencia, las consecuencias fiscales combinadas de la situación transfronteriza derivan del ejercicio paralelo de la «autonomía fiscal» por ambos Estados Miembros. El hecho de que dos Estados Miembros apliquen un régimen fiscal diferente, con efectos desfavorables para la situación transfronteriza, sobre un mismo instrumento financiero o entidad es únicamente atribuible al ejercicio paralelo de la autonomía fiscal por sendos Estados; y esta conclusión no queda desnaturalizada por hecho de que estos efectos fiscales desfavorables para la situación transfronteriza tengan su causa en un conflicto de calificación⁷⁷.

En el asunto *Saint-Gobain* el TJUE vuelve a apreciar la comparabilidad legal entre una sociedad no residente que opera mediante un establecimiento permanente (en adelante, EP) y una sociedad residente⁷⁸. Al igual que en el asunto *Columbus Container*, el TJUE reconoce la comparabilidad entre una sociedad extranjera y una sociedad no residente de naturaleza jurídica análoga. Se ha sugerido la aplicación de un diferente enfoque en ambas sentencias bajo el argumento de que en el asunto *Saint-Gobain*, al contrario que en el asunto *Columbus Container*, se reconoce el *principio de neutralidad en la forma legal* en el sentido de que las empresas deben ser tratadas de manera fiscalmente neutral con independencia de si operan en un Estado Miembro a través de un establecimiento permanente o a través de una entidad filial⁷⁹. En nuestra opinión este principio no es más que un corolario o consecuencia accesorio de tener que reconocer el mismo régimen fiscal a una entidad no residente que

74 De la misma forma, si un Estado Miembro de residencia aplica una norma anti-híbridos al inversor en un instrumento financiero híbrido que está emitido en otro Estado Miembro, el comparador interno será un inversor titular de un instrumento financiero emitido en su mismo país que tenga un régimen jurídico-privado análogo al del instrumento financiero híbrido emitido en el extranjero. En la STJUE de 12 de diciembre de 2002, C-324/00 (*Lankhorst-Hohorst*), párr. 28, el TJUE estableció, con respecto a una norma anti-subcapitalización, que la comparación de un pago a una entidad no residente debe hacerse con respecto a una entidad nacional en régimen de Derecho privado y ánimo de lucro, y no con respecto a una entidad nacional en régimen de Derecho público.

75 STJUE de 6 de diciembre de 2007, C-298/05 (*Columbus Container*), párr. 40. Si, por el contrario, el contribuyente alemán hubiera establecido en el extranjero una sociedad con forma jurídica capitalista, en vez de personalista, entonces una eventual aplicación de una norma de transparencia fiscal en Alemania sí habría sido discriminatoria. Véase la STJUE de 12 de septiembre de 2006, C-196/04 (*Cadbury Schweppes*). Lo que sí es debatible es que el TJUE no apreciase en el asunto *Columbus* una discriminación horizontal, ya que la norma alemana hace depender la exención sobre los ingresos de fuente extranjera del nivel de tributación en el país extranjero; véase al respecto Calderón y Báez (2009), pp. 215-218.

76 STJUE de 6 de diciembre de 2007, C-298/05 (*Columbus Container*), párrs. 42 y 53.

77 De acuerdo a Bundgaard (2013b), p. 541, los conflictos de calificación son consecuencia de la aplicación simultánea de diferentes categorías tributarias que no distinguen por razón de residencia o nacionalidad (y que por tanto no son discriminatorias).

78 STJUE de 21 de septiembre de 1999, C-307/97 (*Saint-Gobain*), párrs. 48-49.

79 Véase Calderón y Báez (2009), p. 216.

tenga un régimen jurídico-privado análogo al de una entidad residente. Por ello, el asunto *Columbus Container* no puede ser visto como una conculcación del *principio de neutralidad en la forma legal*, sino como una consecuencia también accesoria de la incapacidad de las libertades fundamentales para lidiar con las distorsiones propias del ejercicio paralelo de la soberanía fiscal por varios Estados Miembros (y la aplicación paralela de regímenes y categorías fiscales autónomas y descoordinadas entre sí), incapacidad que solo puede ser solucionada por la vía de la armonización legal a través del Derecho secundario de la UE. En resumen, el *principio de neutralidad en la forma legal* no es un principio autónomo de Derecho de la UE sino una mera consecuencia inherente al examen de comparabilidad vertical (residentes vs. no residentes) cuando se enjuician medidas aplicadas por el Estado de destino⁸⁰.

¿Qué habría pasado en *Columbus Container* si la legislación alemana, en vez de calificar fiscalmente las entidades extranjeras conforme a los mismos criterios que las entidades alemanas de análoga naturaleza jurídico-privada, las hubiera calificado siguiendo la calificación fiscal del país de establecimiento?⁸¹ Tal es el criterio que actualmente sigue en España la Dirección General de Tributos con respecto a las entidades extranjeras⁸².

En este tipo de situaciones en que el país de los socios de una entidad extranjera califica a esta según el régimen fiscal del país de establecimiento, puede darse la situación de que el régimen fiscal aplicable en el país extranjero sea diferente al régimen aplicable a las entidades nacionales de análoga naturaleza, con posibles efectos discriminatorios:

a) que la entidad sea considerada opaca en su país de establecimiento y tenga pérdidas, las cuales no serán deducibles por los socios en su país de residencia, en cuyo caso habría una discriminación siguiendo los criterios del asunto *Nordea Bank*, sin perjuicio de que pudiera estar justificada por razones de coherencia al haber simetría en el tratamiento tributario de los ingresos y los gastos⁸³; o b) que la entidad sea considerada transparente en su país de establecimiento y tenga beneficios, los cuales serán imputables fiscalmente a los socios en su país de residencia, en cuyo caso habría una discriminación similar a la que se deriva del asunto *Cadbury*⁸⁴.

El punto común a ambas situaciones es que el inversor residente que invierte a través de una entidad extranjera está teniendo un trato fiscal desfavorable si lo comparamos con el que tendría de haber invertido en una entidad nacional que fuera de naturaleza jurídico-privada análoga a la de la entidad extranjera. Podríamos enmarcar este tipo de métodos de calificación fiscal dentro de las medidas compensatorias (en concreto dentro de las *linking rules* características de las normas anti-híbridos), por lo que su legalidad va a depender de que el TJUE

80 Véase Calderón y Báez (2009), p. 216. Por el contrario, cuando se enjuician medidas aplicadas por el Estado de origen, por lo general la medida enjuiciada que afecta desfavorablemente a una situación transfronteriza afecta a una entidad residente, por lo que su comparador interno será necesariamente otra entidad residente.

81 Véase Baete (2020), pp. 523-524.

82 Resolución de la DGT de 6 de febrero de 2020 y, por todas, Consulta de la DGT V3557-15.

83 STJUE de 17 de julio de 2014, C-48/13 (*Nordea Bank*), párr. 24.

84 STJUE de 12 de septiembre de 2006, C-196/04 (*Cadbury Schweppes*).

pueda apreciar algún tipo de justificación para este tipo de medidas⁸⁵. Cuestión que analizaremos en el siguiente apartado.

4.5. Posibles causas de justificación

No entraremos a analizar en esta sección las causas de justificación que el TJUE recurrentemente ha inadmitido, como es la pérdida de recaudación⁸⁶. Hay otras causas de justificación que el TJUE sí ha admitido, como es la de garantizar la eficacia de los controles fiscales, pero que dejaremos también al margen del análisis por no tener relación con el objeto de las normas anti-híbridos.

Por ello analizaremos como posibles causas de justificación aquellas que tienen que ver con el comportamiento del contribuyente (la necesidad de prevenir el abuso) y aquellas causas que tienen que ver con determinados objetivos de política fiscal: la coherencia interna del sistema fiscal y la neutralidad.

4.5.1. La necesidad de prevenir el abuso

Como ya hemos advertido en secciones anteriores, una de las características esenciales de las normas anti-híbridos es que aplican de manera automática cuando hay un resultado de doble no imposición, sin que dichas normas exijan un comportamiento elusivo.

En el asunto *Halifax* el TJUE reconoció el principio de prohibición de abuso en el marco del Derecho secundario de la UE (en concreto, en el marco del Impuesto sobre el Valor Añadido)⁸⁷. Este caso no trata propiamente de justificar, por razones de abuso, la aplicación de una norma nacional discriminatoria, sino del reconocimiento de que los Estados Miembros deben poder luchar contra el abuso de las normas comunitarias⁸⁸.

También en el ámbito del IVA, nos encontramos con el asunto *RBS Deutschland Holdings*⁸⁹. Probablemente sea el caso más revelador por tratarse de un caso de doble no imposición derivado de un conflicto de calificación. En este supuesto, una entidad alemana soporta cuotas de IVA en el Reino Unido cuya deducción es denegada por las autoridades de dicho país alegando que las ope-

85 De acuerdo a Fibbe y De Graaf (2005), p. 264, este tipo de discriminaciones deberían estar justificadas ya que persiguen objetivos de neutralidad compatibles con el mercado interno.

86 Bundgaard (2013c), p. 587.

87 STJUE de 21 de febrero de 2006, C-255/02 (*Halifax*), párr. 71.

88 Sobre la eficacia del principio de prohibición de abuso del Derecho de la UE véase Palao Taboada (2017), pp. 47 y ss. En el ámbito de la imposición indirecta, al tratarse de materia plenamente armonizada, el TJUE ha sido más enérgico en cuenta a la efectividad de dicho principio. Sin embargo, en el ámbito de la imposición directa el TJUE parece dar más discrecionalidad a los Estados Miembros en cuanto a su aplicabilidad. En este sentido véase la STJUE de 5 de julio de 2007, C-321/05 (*Kofoed*), párrs. 37 y ss. Aunque en nuestra opinión esta es una discusión un tanto improductiva por cuanto que es evidente que cualquier caso que llegue a instancias del TJUE se deberá precisamente a que un Estado Miembro ha pretendido aplicar tal principio para prevenir el abuso, correspondiéndole al TJUE apreciar, en aras de la seguridad jurídica, los límites que los Estados Miembros no pueden rebasar enarbolando la bandera de la prevención del abuso.

89 STJUE de 22 de diciembre de 2010, C-277/09 (*RBS Deutschland Holdings*).

raciones de *leasing* que desarrolla dicha entidad no están sujetas a IVA en ningún país debido a un conflicto de calificación: en Reino Unido dichas operaciones eran consideradas prestaciones de servicios realizadas en Alemania y, consecuentemente, no sujetas al IVA en el Reino Unido; y en Alemania esas prestaciones eran consideradas entregas de bienes, realizadas en el Reino Unido y consecuentemente no sujetas al IVA en Alemania. El TJUE no aprecia abuso de Derecho ya que «los sujetos pasivos son libres de elegir las estructuras organizativas y los modos de realizar las operaciones que estimen más apropiados para sus actividades económicas, también a efectos de limitar sus cargas fiscales»⁹⁰.

Es evidente que el reconocimiento del principio de prohibición de abuso del Derecho de la UE, al igual que debe ser reconocido como un instrumento en manos de los Estados Miembros para evitar que los contribuyentes abusen de aquellas parcelas armonizadas mediante el Derecho secundario, debe ser igualmente reconocido como un instrumento en manos de los Estados Miembros para evitar que los contribuyentes abusen de las libertades comunitarias.

En el asunto *Cadbury Schweppes* el TJUE estableció que una restricción a las libertades fundamentales «puede estar justificada cuando tenga por objeto específico los montajes puramente artificiales cuyo objetivo sea eludir la aplicación de la legislación del Estado miembro de que se trate»⁹¹.

En el asunto *Lankhorst-Hohorst*, el TJUE consideró que un préstamo entre empresas vinculadas no tiene necesariamente un objeto elusivo «ya que el préstamo se realizó efectivamente para reducir, en favor de la demandante en el litigio principal, la carga del importe de los intereses derivados de su crédito bancario»⁹². Por ello el TJUE consideró ilegal una norma nacional alemana de subcapitalización dirigida a préstamos entre partes vinculadas y bajo determinados umbrales de endeudamiento, sin que cupiese justificación alguna por razón de abuso. Esta jurisprudencia sobre las normas de subcapitalización fue posteriormente ampliada en el asunto *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, la cual estableció que una norma de subcapitalización dirigida a prevenir el abuso debería tener en cuenta evidencias tales como las condiciones particulares del préstamo (por ejemplo, si el interés pactado es un interés de mercado)⁹³.

Muy recientemente, el TJUE ha tenido oportunidad de pronunciarse, en el caso *Lexel*, sobre una medida nacional sueca que condicionaba la deducibilidad de los intereses pagados a una entidad vinculada a que el préstamo del que derivasen tales intereses no hubiera sido contraído con la finalidad de disfrutar de una «ventaja fiscal significativa»⁹⁴. Dicha «cláusula de excepción» era discriminatoria ya que no resultaba aplicable a las transferencias financieras entre entidades de un mismo grupo cuando el beneficiario de la transferencia financiera estuviera «sujeto a tributación en Suecia por la actividad económica rela-

90 STJUE de 22 de diciembre de 2010, C-277/09 (*RBS Deutschland Holdings*), párr. 53.

91 STJUE de 12 de septiembre de 2006, C-196/04 (*Cadbury Schweppes*), párr. 51.

92 STJUE de 12 de diciembre de 2002, C-324/00 (*Lankhorst-Hohorst*), párr. 38.

93 STJUE de 13 de marzo del 2007, C-524/04 (*Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*), párr. 81.

94 STJUE de 20 de enero de 2021, C-484/19 (*Lexel*), párr. 37.

cionada con dicha transferencia financiera»⁹⁵. En este caso, el TJUE considera que la medida discriminatoria no puede quedar justificada por la necesidad de combatir el fraude y la evasión fiscal ya que dicha cláusula de excepción era aplicable también a situaciones en las que, sin ser verdaderamente abusivas o artificiosas, el contribuyente obtenía una «ventaja fiscal significativa»:

«53. El objetivo específico de la cláusula de excepción no es luchar contra los montajes puramente artificiales y la aplicación de esa cláusula no se limita a tales montajes. (...) también pueden quedar comprendidas en el ámbito de aplicación de la cláusula de excepción las transacciones celebradas en condiciones de plena competencia, es decir, en condiciones análogas a las que se aplicarían entre sociedades independientes.

54. En otras palabras, el aspecto ficticio de la transacción no constituye un requisito determinante para denegar el derecho a deducción, ya que la intención de la sociedad de que se trate de contraer una deuda, principalmente por motivos fiscales, es suficiente para justificar la denegación del derecho a deducir. La calificación de una transacción como de carácter principalmente fiscal se produce cuando se exceda un determinado porcentaje, a saber, el 75 %, del objetivo de la transacción.»⁹⁶

En resumen, no parece que las normas anti-híbridos puedan tener por objeto prevenir el abuso, ya que estas se aplican de manera automática sobre la base de presunciones *iuris et de iure*, bastando que exista, o bien una relación de vinculación entre las partes de la asimetría híbrida, o bien un mecanismo estructurado. En concreto, al igual que la «ventaja fiscal significativa» de la «regla de excepción» del caso *Lexel* no requería la existencia de un montaje puramente artificial, la existencia de un mecanismo estructurado tampoco implica necesariamente la existencia de un montaje puramente artificial, sino que basta con que «la asimetría en resultados se tarifique en las condiciones del mecanismo»⁹⁷. Por otra parte, la mera relación de vinculación tampoco es una evidencia que pueda acreditar fehacientemente la existencia de un montaje artificial⁹⁸.

Probablemente, el único caso donde podría admitirse este motivo de justificación no es propiamente en las normas anti-híbridos ordinarias, sino en otras normas anti-abuso que pueden servir de manera accesoria para prevenir asimetrías híbridas. Tal es el caso de las normas de transparencia fiscal internacional, las cuales pueden ser utilizadas de manera efectiva para prevenir resultados de deducción sin inclusión derivados de la utilización de entidades híbridas inversas (o incluso de instrumentos financieros híbridos). En determinados casos, este tipo de entidades pueden estar vacías de toda sustancia en su país de constitución, de manera que solamente sirvan para canalizar el cobro de rentas pasivas sin tributación alguna. En este tipo de supuestos, las normas de transparencia fiscal internacional obligarían a imputar al inversor las rentas obtenidas por la entidad híbrida inversa.

95 STJUE de 20 de enero de 2021, C-484/19 (*Lexel*), párr. 38.

96 STJUE de 20 de enero de 2021, C-484/19 (*Lexel*), párrs. 53-54.

97 Artículo 2.11 de la Directiva ATAD.

98 STJUE de 13 de marzo del 2007, C-524/04 (*Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*), párr. 73.

4.5.2. Coherencia interna vs. neutralidad

Las normas anti-híbridos no son más que medidas compensatorias, cuya finalidad es revertir una ventaja fiscal otorgada por otro sistema fiscal, ventaja que no se habría producido de tratarse de una situación interna equivalente. Como ya hemos avanzado, este tipo de medidas son potencialmente discriminatorias en la medida en que suelen ser discriminaciones encubiertas, que solo afectan a situaciones transfronterizas, en las que se ejercitan las libertades comunitarias.

El debate entorno a este tipo de medidas ha girado en torno a si los efectos tributarios de otro país deben tomarse en cuenta a la hora de valorar la discriminación. Es decir, si la ley extranjera debe valorarse a la hora de determinar la eventual ilegalidad de una discriminación. Como ya hemos dicho, no se deben confundir estas medidas con aquellas discriminaciones que son neutralizadas por créditos fiscales otorgados bajo el mismo marco jurídico, en cuyo caso deben quedar excluidas del mismo concepto de discriminación. Lo que ahora se analizará es la situación inversa, verdaderas discriminaciones cuya finalidad es anular previas ventajas fiscales otorgadas por otros países.

4.5.2.1. Coherencia

Una de las primeras sentencias que se asocian a este tipo de medidas compensatorias la encontramos en el asunto *Bachmann*⁹⁹. En *Bachmann* se enjuicia la negativa del Estado belga a deducir las primas de seguro abonadas en otro Estado Miembro (Alemania), utilizado como justificación la *coherencia del sistema fiscal interno*. Este tipo de medidas busca evitar el riesgo de que el contribuyente eluda las eventuales obligaciones fiscales futuras vinculadas a una ventaja fiscal presente, para lo cual se le deniega dicha ventaja. Así, la no deducibilidad de las primas de seguro pagadas en otro Estado Miembro requiere que las eventuales indemnizaciones asociadas a dichas primas queden igualmente exentas al objeto de que los gastos e ingresos asociados a estos reciban en el propio Estado Miembro un trato fiscal simétrico.

La justificación de coherencia iniciada con la jurisprudencia *Bachmann* ha venido exigiendo un vínculo directo entre una previa ventaja fiscal (la deducción de la prima) y una posterior desventaja fiscal (la tributación de la indemnización del seguro). En la medida en que la justificación de coherencia se predica respecto del régimen fiscal *interno*, el vínculo directo implica necesariamente que ambas, ventaja previa y posterior desventaja, se den con respecto al mismo impuesto (y por tanto con respecto al mismo sistema fiscal, del mismo país) y con respecto al mismo contribuyente. Así, la medida discriminatoria preservará la coherencia interna en las operaciones transfronterizas solo si el trato fiscal del ingreso asociado está exento, de manera que en este tipo de situaciones transfronterizas no se permita el diferimiento, pero tampoco se obligue a una posterior tributación: la dinámica general de deducción-tributación relativa a

99 STJUE de 28 de enero de 1992, C-204/90 (*Bachmann*), párrs. 21-27.

los gastos e ingresos con vínculo directo se sustituye por una dinámica de no deducción-exención en relación a situaciones transfronterizas.

En el asunto *Bachmann* no se enjuicia una medida que tenga por objeto compensar una ventaja fiscal otorgada por otro país, sino que por el contrario se enmarca como una medida de coherencia dentro de un mismo sistema fiscal que no puede entenderse sin la fiscalidad de su correlato: exención de los eventuales ingresos asociados a dichas primas (las indemnizaciones o pensiones pagadas por el seguro). De hecho, la propia norma belga es indiferente a los efectos fiscales de la norma extranjera: no tiene en cuenta si las primas pagadas en Alemania son deducibles o no en dicho país, o si las eventuales indemnizaciones están exentas o no en Alemania. Por tanto, se trata más de una justificación cuyo objetivo es proteger los intereses del Estado belga, con independencia de la tributación global del contribuyente.

Por tanto, ni siquiera procedería enmarcar la medida enjuiciada en *Bachmann* como una discriminación cuyo objetivo sea compensar una ventaja fiscal concedida *ex ante*, sino que discriminación y ventaja están emparejadas mutuamente, de manera que ambas se fundamentan mutuamente: ¿qué es primero (no en un sentido temporal), la exención por las indemnizaciones o la no deducibilidad de las primas? Por tanto, hay una dependencia mutua entre discriminación y beneficio fiscal: la ventaja depende de la discriminación y la discriminación de la ventaja, lo cual no ocurre en supuestos como los enjuiciados en los asuntos *Eurowings* o *Schempp*.

Por tanto, no creemos que sea correcto identificar la medida enjuiciada en el asunto *Bachmann* como una medida compensatoria ya que no compensa una ventaja *ex ante*, sino que el objetivo es preservar la coherencia del sistema fiscal interno: proteger la base imponible del propio Estado *territorializando* los ingresos y gastos correlacionados, de manera que ambos tengan un trato simétrico o coherente con independencia de su fuente.

Por el contrario, las auténticas medidas compensatorias tienen la finalidad de anular ventajas fiscales concedidas en un país extranjero. Se trata de normas tributarias que hacen depender sus efectos, de manera expresa o tácita, de la ley tributaria extranjera. Por tanto, su legitimidad se encuentra en preservar la neutralidad de las situaciones transfronterizas (proteger la base imponible del propio Estado en base a criterios de neutralidad y equidad del contribuyente)¹⁰⁰. Sin embargo, en el asunto *Eurowings* se deniega como justificación la neutralidad, la cual sin embargo sí parece reconocerse en el asunto *Schempp*. Sin embargo, a partir del asunto *Marks & Spencer* el TJUE parece fusionar ambos objetivos, coherencia y neutralidad, en una sola justificación.

100 Cordewener et al. (2009), pp. 1956-1957 y 1999, dividen las finalidades legítimas de una medida discriminatoria entre aquellas que persiguen una «*inter-jurisdictional equity*» y aquellas otras que buscan una «*taxpayer equity*». Para estos autores la coherencia del sistema fiscal solo debería ser válida como justificación cuando su finalidad no es meramente recaudatoria, sino preservar la equidad a la hora de gravar la capacidad económica del contribuyente (p. 1974). No obstante, no compartimos esta postura ya que en casos como *Bachmann* la norma enjuiciada no tiene en cuenta la tributación extranjera, por lo que necesariamente no se va a tener en cuenta la capacidad económica global del contribuyente, lo que a su vez implicará necesariamente que la coherencia del sistema

4.5.2.2. Neutralidad: las normas anti-híbridos como paradigma de medidas compensatorias

Las normas analizadas en este apartado, al contrario que en el asunto *Bachmann*, sí se enmarcan dentro de las medidas compensatorias, las cuales tienen por objeto preservar la neutralidad de las situaciones transfronterizas con respecto a las situaciones internas.

4.5.2.2.1. Las normas anti-híbridos con carácter general

4.5.2.2.1.1. Doctrina del TJUE en el ámbito de las medidas compensatorias

El TJUE por lo general no ha venido reconociendo la neutralidad como justificación en su jurisprudencia. Unas veces ha rechazado como justificación autónoma «el objetivo de evitar la doble imputación de las pérdidas»¹⁰¹, y otras ha rechazado como justificación el hecho de que la inversión transfronteriza esté sometida en otro país a una «carga fiscal menor»¹⁰². Pero lo que subyace detrás de todas estas justificaciones rechazadas por el TJUE es una medida compensatoria cuya finalidad es mantener una neutralidad en las situaciones transfronterizas: en unos casos lo que busca la norma simplemente es revertir una tributación general menor en el otro Estado, en otros revertir una ventaja fiscal unilateral y en otros busca eliminar situaciones de doble no imposición bilateral.

En el asunto *Eurowings* se enjuicia una norma tributaria alemana que en las situaciones transfronterizas anuda sus efectos a la tributación extranjera. En este caso, en el ámbito del Impuesto sobre Actividades Económicas alemán, se impone un gravamen especial compensatorio a un arrendatario alemán cuando el arrendador es irlandés, debido a que este último no está sujeto a un impuesto análogo en su país. El TJUE establece que en este caso no existe el vínculo directo que se exigía en el asunto *Bachmann*, es decir, la ventaja (la ausencia de tributación sobre el arrendador) y la discriminación (el gravamen especial sobre arrendatario) no se producen sobre el mismo contribuyente y respecto al mismo impuesto¹⁰³. Por tanto, no puede prosperar la justificación de coherencia del sistema fiscal. Esta postura no puede sorprendernos por cuanto que, en nuestra opinión, es evidente que la norma no persigue un objetivo de coherencia del sistema fiscal interno.

fiscal interno nunca pueda tener en cuenta la capacidad económica del contribuyente. Cuestión distinta es si la inherente finalidad recaudatoria de todo ejercicio del poder tributario está fundada en criterios de territorialidad que puedan legitimar un resultado discriminatorio de tal ejercicio. De hecho, cualquier medida discriminatoria, aunque este justificada (ya sea por razones de coherencia o incluso de neutralidad), va a estar fundada en última instancia en una finalidad recaudatoria. Una cosa es la finalidad inherentemente recaudatoria del ejercicio del poder tributario, y otra muy distinta son los fundamentos que puedan legitimar dicho ejercicio.

101 En la STJUE de 6 de septiembre de 2012, C-18/11 (*Philips Electronics*), párr. 33, no se admitió como justificación autónoma el riesgo de doble imputación de pérdidas.

102 SSTJUE de 26 de octubre de 1999, C-294/97 (*Eurowings*), párrs. 43-44, y de 12 de septiembre de 2006, C-196/04 (*Cadbury Schweppes*), párr. 49.

103 STJUE de 26 de octubre de 1999, C-294/97 (*Eurowings*), párrs. 20 y 42.

Sin embargo, en nuestra opinión es más interesante el hecho de que el TJUE deniega también como justificación el hecho de que el gravamen especial exigido en Alemania tenga la finalidad de compensar una «carga fiscal menor» producida en el Estado del arrendador (Irlanda)¹⁰⁴. Esta justificación, que se deniega por el TJUE en *Eurowings*, sí se enlaza claramente con la finalidad de neutralidad.

En el asunto *Philips Electronics*, el Reino Unido condiciona la posibilidad de incluir las pérdidas de un establecimiento permanente situado en dicho territorio dentro de un grupo de consolidación nacional a que dichas pérdidas no fueren deducibles en otro país. Por tanto, se enjuicia la validez de una *norma de vinculación (linking rule)* de naturaleza idéntica a las normas anti-híbridos. En este caso el TJUE descarta en primer lugar la justificación de coherencia ya que la medida discriminatoria enjuiciada no tiene como objetivo preservar una adecuada simetría entre los ingresos y gastos en el país de establecimiento¹⁰⁵, sino simplemente compensar una ventaja aplicada en otro Estado Miembro. El TJUE tampoco admite como justificación autónoma el riesgo de una doble imputación de pérdidas¹⁰⁶.

No obstante, hemos de señalar que en este caso el TJUE enjuicia la discriminación que supone que la *linking rule* únicamente se aplique a las pérdidas originadas en un establecimiento permanente de titularidad extranjera y no se aplique a las pérdidas de sociedades residentes (no hay que olvidar que las pérdidas de sociedades residentes también son susceptibles de ser imputadas en el extranjero: mediante de un régimen de consolidación internacional, mediante la utilización de entidades híbridas o mediante entidades con doble residencia)¹⁰⁷. Es evidente que aquí no hay ninguna discriminación encubierta, ya que la *linking rule* se aplica expresamente a establecimientos permanentes de titularidad extranjera y no a sociedades residentes. Esta circunstancia nos hace preguntarnos si el TJUE toma la decisión de no admitir como justificación el riesgo de doble imputación de pérdidas porque: a) considere que la aplicación de la *linking rule* es discriminatoria en la medida en que no se aplica también a las pérdidas de sociedades residentes que pertenezcan a grupos internacionales (y que por tanto exista riesgo de doble imputación de pérdidas), de manera que implícitamente el TJUE considere válido el principio de neutralidad como justificación pero no considere válida una aplicación discriminatoria de este (es decir que las *linking rules*, tendentes a asegurar la neutralidad transfronteriza, se apliquen solamente a unos casos y no a otros); b) o bien porque considere que la neutralidad no es válida como justificación en ningún caso.

En nuestra opinión, la neutralidad no es válida en ningún caso. En primer lugar, porque la propia sentencia no llega en ningún caso a admitir como justificación autónoma el riesgo de doble imputación de pérdidas¹⁰⁸. Y, en segundo lugar, porque si la *linking rule* se aplicase también a su comparador interno (una sociedad residente perteneciente a un grupo de consolidación fiscal interna-

104 STJUE de 26 de octubre de 1999, C-294/97 (*Eurowings*), párrs. 43-45.

105 STJUE de 6 de septiembre de 2012, C-18/11 (*Philips Electronics*), párrs. 23-27.

106 STJUE de 6 de septiembre de 2012, C-18/11 (*Philips Electronics*), párrs. 28-33.

107 STJUE de 6 de septiembre de 2012, C-18/11 (*Philips Electronics*), párrs. 14-16 y 19-20.

108 STJUE de 6 de septiembre de 2012, C-18/11 (*Philips Electronics*), párr. 33.

cional), entonces el propio comparador interno sería discriminado con respecto a un grupo de empresas puramente doméstico en la medida en que perteneciese a un grupo multinacional, susceptible de una doble imputación de pérdidas y por tanto susceptible de desencadenar la *linking rule*. Es decir, el comparador interno de un grupo de sociedades multinacional forzosamente tendría que valer para un establecimiento permanente perteneciente a una sociedad extranjera¹⁰⁹.

La mayor excepción a esta consolidada doctrina sobre la neutralidad es el asunto *Schempp*, donde sí parece reconocerse como legítima esta finalidad de neutralidad (enfoque global u *overall approach*). Realmente no es una excepción en sentido estricto ya que en el asunto *Schempp* el TJUE emplea un camino distinto al del análisis de justificación: utilizando el análisis de comparabilidad y, además, de manera muy sucinta y poco motivada¹¹⁰. En este caso, un contribuyente residente en Alemania paga una pensión alimenticia a su exesposa residente en Austria, país que no sujeta dicha pensión a tributación. La norma alemana establecía al respecto que la deducibilidad de tales pensiones, en caso de que el perceptor no estuviera sujeto al impuesto sobre la renta por razón personal en Alemania, quedaba condicionada a la efectiva tributación de las mismas por el perceptor. De aquí se suscitan dos cuestiones. La primera es si es discriminatorio el hecho de que la norma alemana haga depender la deducibilidad de la pensión de la efectiva tributación del perceptor en caso de ser un no residente alemán, mientras que dicha tributación efectiva no es necesaria si el perceptor es residente alemán. Esta cuestión no se enjuicia en la sentencia ya que el TJUE advierte que se trata de un caso en el que la pensión está no sujeta al impuesto personal del perceptor, por lo que la efectividad de la tributación queda fuera del análisis¹¹¹. Lo que se enjuicia por el Tribunal es si es discriminatorio denegar la deducción cuando la pensión no está sujeta al impuesto del país de residencia del perceptor. El análisis es tremendamente confuso ya que, como apunta Lang, el TJUE quiere abrazar un enfoque global (*overall approach*) de manera disimu-

109 Es decir, si A (la situación transfronteriza discriminada en *Philips*: la existencia de un EP perteneciente a una sociedad no residente) es comparable a B (una sociedad residente perteneciente a un grupo multinacional), y B es comparable a C (una sociedad residente perteneciente a un grupo puramente nacional), C debería ser comparable a A, y por tanto debería poder utilizarse como su comparador interno.

110 Parece intuirse que la argumentación que sigue el TJUE se basa en que quien ejerce la libertad de circulación no es el señor Schempp, sino su exesposa, la cual no soporta los efectos económicos de dicha discriminación (ya que se trata de una pensión obligatoria), de manera que siguiendo esta lógica los efectos fiscales de la no deducibilidad de la pensión resultarían en una disparidad y no en una discriminación (STJUE de 12 de julio de 2005, C-403/03, *Schempp*, 21-23 y 44-45). No podemos compartir esta argumentación ya que en nuestra opinión es falso que el señor Schempp no ejerciese la libertad de circulación. Si la situación hubiera sido la contraria (que el señor Schempp hubiera sido el que formalmente ejerciese la libertad de circulación y fuera el que se trasladase de Austria a Alemania), ¿qué habría cambiado? Por tanto, la cuestión no radica en determinar quién ejerce formalmente la libertad de circulación, sino en el hecho de que ambos residen en países distintos, lo cual ya implica en abstracto un ejercicio las libertades comunitarias por ambos. En el caso *Eurowings* se establece que «el Tratado confiere derechos no sólo al propio prestador de servicios, sino también al destinatario de dichos servicios», STJUE de 26 de octubre de 1999, C-294/97, párr. 34.

111 STJUE de 12 de julio de 2005, C-403/03 (*Schempp*), párrs. 37-38.

lada sin tener que realizar abiertamente un examen de justificación¹¹². En nuestra opinión, el análisis de comparabilidad del que se vale el TJUE en *Schempp* adolece de una importante falta de motivación¹¹³.

En el asunto *Schempp* se enjuicia una medida compensatoria esencialmente similar a las tratadas en los asuntos *Eurowings* y *Philips Electronics*, y que por tanto debería haber sido examinada de acuerdo al análisis de justificación¹¹⁴. Probablemente, y de haber seguido los postulados del asunto *Eurowings*, este análisis debería haber concluido en un resultado de discriminación ilegal. Al igual que en *Eurowings*, la medida enjuiciada en *Schempp* no consiste en una medida tendente a asegurar la coherencia del sistema fiscal interno (no existe el vínculo directo), sino que se trata de una medida cuyo objetivo es asegurar la neutralidad de las situaciones transfronterizas, justificación que ya fue desestimada en el asunto *Eurowings*¹¹⁵.

De haber seguido un examen de justificación, la coherencia fiscal nunca podría haber servido de justificación por cuanto que no se daba el presupuesto de hecho para la aplicación de dicha justificación: el vínculo directo. Sin embargo, la norma enjuiciada en el caso *Schempp* sí cumplía con el presupuesto de hecho propio de la finalidad de neutralidad. Cuestión diferente es que el TJUE pudiera haber aceptado dicha justificación como válida¹¹⁶. En este sentido, parece difícil poder defender la validez de dicha medida si seguimos la jurisprudencia derivada de los asuntos *Eurowings* y *Philips Electronics*, donde reiteradamente el TJUE deniega como válidas todas aquellas justificaciones basadas en la neutralidad.

Como ya pusimos de manifiesto anteriormente, el examen de comparabilidad no puede ser utilizado para eludir el examen de justificación y proporcionalidad,

112 Lang (2006), p. 60. Como acertadamente señala Martínez Laguna (2019), sección 4.04[A][2][a][i], contrariamente a lo que alega el TJUE, no estamos ante una «disparidad» fruto de la falta de coordinación fiscal entre los Estados Miembros, sino precisamente es la disparidad la que es la causa de que Alemania estableciese una norma de coordinación, por lo que según este autor el TJUE debería haber confirmado la existencia de comparabilidad y haber considerado discriminatoria la norma alemana enjuiciada.

113 Aunque sin demasiado tino, probablemente lo que pretendió señalar el TJUE en el asunto *Schempp* era que cuando la definición de los requisitos que conforman el presupuesto de hecho de una norma nacional desfavorable (por ejemplo, que el pago esté «no sujeto» al impuesto personal de beneficiario) puedan depender en última instancia de las condiciones que establezca el ordenamiento extranjero, el eventual trato desfavorable de una situación transfronteriza se debe realmente a una «disparidad» y no propiamente a una discriminación (ya que el presupuesto de hecho de la norma desfavorable es susceptible de darse tanto en situaciones internas como en situaciones transfronterizas). No obstante y en nuestra opinión, tal interpretación abriría la puerta a validar las discriminaciones encubiertas cuyo objetivo real fuera anular los beneficios fiscales de otras jurisdicciones.

114 Si se trata de una discriminación encubierta, que encubre el elemento transfronterizo como elemento de discriminación, o si por el contrario se trata de una discriminación abierta o directa, es quizás en este caso una discusión un tanto bizantina. Es irrelevante si el factor de discriminación es la no sujeción de la pensión a cualquier impuesto personal (ya sea el impuesto alemán o el impuesto de otro país) o si por el contrario el factor de discriminación es la no sujeción a un impuesto personal extranjero, ya que en ambos casos la conclusión necesariamente debe ser la misma.

115 Véase nota 104.

116 No se debe confundir el cumplimiento del presupuesto de hecho de una legitimación con el hecho de que el TJUE no considere dicha legitimación válida como justificación. Es decir, una norma discriminatoria puede estar legitimada internamente por una determinada razón (se da el presupuesto de hecho que vincula a una norma con una determinada finalidad) pero el TJUE no acepta la validez de dicha legitimación como causa justificativa.

ya que de otro modo se estaría vaciando de contenido y desnaturalizando la finalidad del principio de no discriminación. Por ello creemos más consistente el enfoque seguido en casos como *Eurowings* o *Philips Electronics* que el seguido en el caso *Schempp*¹¹⁷. Por ello, siguiendo esta jurisprudencia del TJUE, creemos que las normas anti-híbridos son discriminatorias, sin que tal discriminación pueda quedar justificada por razones de neutralidad.

4.5.2.2.1.2. Propuesta interpretativa: macro-coherencia

No obstante, Rust señala que quizás pudiera reconocerse como válida una medida compensatoria que tuviera como objetivo combatir las asimetrías híbridas. De acuerdo con Rust, mientras que la mayoría de las medidas compensatorias examinadas por el TJUE, y que han sido declaradas discriminaciones ilegales, son normas que buscan combatir la baja tributación o las ventajas fiscales deliberadas de un país extranjero, la medida compensatoria enjuiciada en el asunto *Schempp* tiene como objetivo combatir la doble no imposición no deliberada¹¹⁸.

El problema de adoptar este enfoque es que dejaríamos en manos del TJUE la labor de tener que identificar cuándo la doble no imposición es fruto de la voluntad de algún Estado o cuándo es un resultado involuntario. Extremo que es una discusión estéril. Es prácticamente imposible discernir cuándo una exención sobre dividendos tiene por objeto eliminar la doble imposición económica y cuándo tiene por objeto incentivar fiscalmente la internacionalización de las empresas nacionales, y eso suponiendo que sea una cuestión binaria, ya que no necesariamente el legislador se tiene que decantar entre esos dos extremos.

Es evidente que si los dos países implicados en una asimetría híbrida han implementado normas anti-híbridos, para ambos países estamos ante resultados no deseados, de manera que sí podríamos aseverar que se trata de una doble no imposición involuntaria. No obstante, sigue habiendo riesgo de que el otro país extranjero derogue o modifique unilateralmente sus normas anti-híbridos para dejarlas total o parcialmente sin efecto, de manera que el carácter voluntario o no de la doble imposición, desde una perspectiva conjunta o bilateral, sigue quedando eventualmente en manos de un país distinto al que está aplicando la *linking rule*. Así, la legalidad de la norma anti-híbridos seguiría dependiendo en última instancia de la voluntad de otro país. Esta circunstancia puede ocurrir en las asimetrías híbridas que se den entre un Estado Miembro y un país tercero, y que nos hacen cuestionarnos su legalidad.

Sin embargo, la naturaleza vinculante de la Directiva ATAD sobre todos los Estados Miembros hace que esta problemática no se dé en las asimetrías híbridas *intracomunitarias*. Por lo que en estos casos cabría aceptar la validez las *linking rules* que combatan las asimetrías híbridas intracomunitarias, sobre

¹¹⁷ En el mismo sentido se manifiesta Parada (2017), pp. 566-572.

¹¹⁸ Rust (2015), p. 317.

todo habida cuenta de que la eliminación de la doble no imposición se realiza de manera consensuada por todos los Estados Miembros, de manera que se puede aseverar que la doble no imposición es completamente involuntaria en todos los Estados Miembros. Además, este objetivo de neutralidad subyacente a las *linking rules* es un principio programático del Derecho de la UE, el cual ha cristalizado en la Directiva ATAD como instrumento idóneo para asegurar un *marco de competencia igualitario* entre las empresas comunitarias y mejorar el funcionamiento del mercado interno.

Esto no significa que pueda aplicar como justificación autónoma la reciprocidad inherente a las medidas de la Directiva ATAD. No se debe confundir una medida discriminatoria (en la medida en que afecta desfavorablemente a determinadas situaciones transfronterizas) establecida en una norma internacional con la situación

inversa: una medida interna dirigida a situaciones transfronterizas de carácter general deviene en potencialmente discriminatoria en la medida en que un convenio internacional establezca un beneficio fiscal para un residente en un país concreto. Este segundo tipo de medidas sí han sido justificadas conforme al principio de reciprocidad de los convenios, el cual no exige una extensión unilateral de los beneficios de un convenio a situaciones no cubiertas por este¹¹⁹. No obstante, el primer tipo de medidas (aquellas discriminaciones establecidas en un convenio) implica un ejercicio de potestades tributarias que tiene que respetar en todo caso las libertades fundamentales. Así, algunos autores han apuntado que las cláusulas LOB de los CDIs no son normas de atribución de potestades tributarias, sino normas de «ejercicio de potestades tributarias»¹²⁰, naturaleza que es extensible a las normas de la Directiva ATAD.

Por tanto, lo que legitima las normas anti-híbridos de la Directiva ATAD no es propiamente la reciprocidad de las mismas, sino que en un contexto de reciprocidad como es la Directiva ATAD, persiguen un objetivo de neutralidad intrínseco al mercado común. En nuestra opinión, esta suma de reciprocidad y neutralidad transfronteriza que caracteriza a las normas anti-híbridos de la Directiva ATAD se asemeja bastante al enfoque de macro-coherencia que en su momento la sentencia *Wielockx* anticipó de una manera elemental y que la jurisprudencia posterior pareció desarrollar sin demasiado acierto, como veremos en la sección siguiente¹²¹.

119 STJUE de 5 de julio de 2005, C-376/03 (*D*), párr. 61.

120 De Broe (2008), pp. 1055-1056; Debelva et al. (2015), p. 136. Para estos autores, la naturaleza impositiva (y no atributiva) de las cláusulas LOB hace francamente difícil respaldar la decisión del TJUE en *Class IV ACT* (STJUE de 12 de diciembre de 2006, C-374/04), en la cual el TJUE se amparó en el principio de reciprocidad de los convenios para validar una cláusula LOB. De hecho, el problema que subyace a *Class IV ACT* es que el TJUE parece asumir que se trata de una situación de discriminación horizontal, situación que sí es justificable por el principio de reciprocidad (véase nota 119). No obstante, en nuestra opinión se trata de una clara situación de discriminación vertical ya que realmente se está comparando a dos residentes de un mismo Estado, uno en una situación transfronteriza (el contribuyente controlado por una entidad extranjera) y otro en una situación puramente interna (el contribuyente controlado por una entidad residente). En este sentido, Martins (2016), p. 279.

121 STJUE de 11 de agosto de 1995, C-80/94 (*Wielockx*).

4.5.2.2.2. La regla anti-híbridos secundaria en los resultados de deducción sin inclusión

En las asimetrías híbridas con resultado de deducción sin inclusión, la regla secundaria o defensiva plantea cuestiones específicas que las hace merecedoras de un análisis *ad hoc*¹²². La regla secundaria en este tipo de asimetrías exige a la jurisdicción del perceptor del pago que no exima de gravamen dicho pago cuando este es deducible en la jurisdicción del pagador. Por lo general se trata de supuestos relativos a instrumentos financieros en los que el perceptor califica el pago como dividendo exento conforme al régimen de exención matriz-filial.

En abstracto, y al margen de los requisitos adicionales en relación a la tributación efectiva que se harán un poco más adelante¹²³, este tipo de medidas sí parecen ser válidas conforme a la jurisprudencia del TJUE cuando la denegación de la exención no excluya la aplicación del método de imputación mediante un crédito fiscal indirecto por el impuesto subyacente pagado en el extranjero¹²⁴. Así, el TJUE ha establecido que «obligar al Estado miembro donde reside la sociedad beneficiaria de los dividendos a eximir del impuesto sobre sociedades los dividendos de origen extranjero afectaría a la competencia de dicho Estado miembro para gravar, respetando el principio de no discriminación, los beneficios así distribuidos al tipo establecido en su propia legislación»¹²⁵.

A tenor de esta jurisprudencia, un Estado Miembro puede aplicar el método de exención a los dividendos de fuente interna y el método del crédito fiscal indirecto a los dividendos de fuente extranjera por cuanto que para el TJUE ambos son métodos equivalentes¹²⁶. En concreto, la regla anti-híbridos secundaria (y la regla anti-híbridos especial del artículo 4.1(a) la Directiva Matriz-Filial) en la teoría no excluye la aplicación del método de imputación del crédito fiscal indirecto; cuestión distinta es que, como el método de imputación exige admitir un crédito fiscal indirecto por el impuesto efectivo pagado en el extranjero, este crédito fiscal sea 0 en los dividendos deducibles.

La citada jurisprudencia, en concreto el caso *FII Group (2)*, aclara que lo que puede romper la equivalencia entre ambos métodos, exención e imputación, es que el contribuyente demuestre que el nivel de tributación efectiva en el Estado Miembro que aplica ambos métodos (el de exención para los dividendos internos y el de imputación para los dividendos de fuente extranjera) es inferior al tipo

122 Las consideraciones hechas en esta sección con respecto a la regla secundaria son también aplicables a la regla anti-híbridos especial del artículo 4.1(a) de la Directiva Matriz-Filial.

123 STJUE de 13 de noviembre de 2012, C-35/11 (*Test Claimants in the FII Group Litigation*), párrs. 41-52.

124 Rust (2015), pp. 320-321.

125 STJUE de 13 de noviembre de 2012, C-35/11 (*Test Claimants in the FII Group Litigation*), párr. 40.

126 SSTJUE de 12 de diciembre 2006, C-446/04 (*Test Claimants in the FII Group Litigation*), párrs. 48 y 57; de 23 de abril de 2008, C-201/05 (*The Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation*), párrs. 38-39; y de 10 de febrero de 2011, asuntos acumulados C-436/08 y C-437/08 (*Haribo/Salinen*), párrs. 86-89. Para un estudio detallado sobre la equivalencia de ambos métodos, exención e imputación, véase De Groot (2016).

impositivo nominal¹²⁷, de forma que el método de exención traslada esta ventaja al accionista (en la medida en que el beneficio subyacente del que derivan los dividendos se ha beneficiado de ese diferencial) mientras que el método de imputación no permite al accionista aprovecharse de dicha ventaja ya que los dividendos tributarán al tipo nominal¹²⁸.

No obstante, si el método de imputación aplicado a los dividendos de fuente extranjera permitiese imputar un crédito fiscal calculado sobre el tipo impositivo nominal extranjero, y no sobre el impuesto efectivamente pagado, entonces para el TJUE sí que habría equivalencia con el método de exención¹²⁹.

Esta solución (aplicar el método de imputación sobre el tipo nominal extranjero) nos parece válida en un contexto en el que el diferencial entre el tipo efectivo y el tipo nominal del país extranjero del que deriva el dividendo fuera de una proporción similar al diferencial del Estado Miembro en cuestión. El problema es que en las asimetrías híbridas el diferencial entre el tipo efectivo y el tipo nominal del país extranjero que reparte el dividendo es del 100% (ya que el dividendo es deducible), por lo que aplicar un método de imputación calculado sobre el tipo nominal del país extranjero supondría vaciar de contenido la regla anti-híbridos y perpetuar la doble no imposición. Por ello, en nuestra opinión, si para el TJUE la equivalencia entre ambos métodos se rompe cuando el método de exención sobre dividendos internos traslada al accionista una ventaja (el diferencial entre la tributación efectiva y la nominal) que no traslada el método de imputación, entonces *a contrario sensu* sí debería haber equivalencia cuando el país extranjero del que procede el dividendo tiene un diferencial entre tributación efectiva y nominal muy superior (como es el caso en las asimetrías híbridas, de un 100%) al diferencial del Estado Miembro.

4.5.2.3. Coherencia y neutralidad: el overall approach de Marks & Spencer

En el asunto *Marks & Spencer* el TJUE valida un novedoso motivo de justificación: *el equilibrio en el reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros*. Este nuevo motivo de justificación esencialmente comprende una combinación de los principios de coherencia y de neutralidad¹³⁰. En este caso se enjuicia una norma británica que no permite a una entidad matriz británica deducir las pérdidas de sus filiales extranjeras, mientras que sí permite deducir

127 Sobre esta cuestión, véase De Groot (2016), p. 166. En el caso de España, el tipo efectivo del Impuesto sobre Sociedades se ha situado entorno a un 20-21% en los últimos años, teniendo en cuenta que el tipo nominal es del 25%.

128 STJUE de 13 de noviembre de 2012, C-35/11 (*Test Claimants in the FII Group Litigation*), párrs. 41-52.

129 STJUE de 13 de noviembre de 2012, C-35/11 (*Test Claimants in the FII Group Litigation*), párrs. 61-64.

130 STJUE de 13 de diciembre de 2005, C-446/03 (*Marks & Spencer*), párr. 51. Aunque la sentencia no habla expresamente de la coherencia del sistema fiscal avalada por *Bachmann*, sí emplea como justificación la necesidad preservar la simetría de ingresos y gastos: «los beneficios y las pérdidas constituyen, en materia tributaria, las dos caras de una misma moneda, que habrán de tratarse de modo simétrico en el marco de un mismo sistema fiscal», en párr. 43. Asimismo, el TJUE tampoco alude expresamente a la neutralidad, pero sí que dice que los Estados Miembros deben ser capaces de combatir «el riesgo de doble imputación de las pérdidas», en párr. 47.

las pérdidas de las filiales nacionales bajo un régimen de consolidación fiscal. Se trata de una norma de no deducibilidad incondicional, es decir, no vinculada a la tributación extranjera. Sin embargo, el TJUE no aplica la jurisprudencia clásica del asunto *Bachmann*, lo que justificaría la no deducibilidad de las pérdidas extranjeras en todo caso, sino que aplica un nuevo enfoque por el cual dicha discriminación está justificada salvo que las propias filiales extranjeras hayan agotado toda posibilidad de deducir sus pérdidas (las denominadas «pérdidas definitivas»).

No obstante, a nuestro juicio, coherencia y neutralidad son dos justificaciones cuya concurrencia en una norma es incompatible. Así, las cláusulas de sujeción efectiva (*subject-to-tax*) y las normas vinculadas (*linking rules*) buscan precisamente evitar situaciones de infraimposición o de doble no imposición de manera que solo se aplican en la medida en que en el otro país exista una tributación reducida o una ventaja fiscal, pero en ningún caso pueden asegurar la preservación de la coherencia del sistema fiscal interno ya que suelen alterar precisamente las reglas generales de coherencia que rigen para las situaciones internas. Por el contrario, las normas orientadas a la coherencia del sistema fiscal, como son las medidas de no deducibilidad incondicionadas (no están condicionadas a la tributación extranjera)¹³¹, pueden solamente evitar situaciones de doble no imposición pero pueden incurrir en riesgos de sobreimposición cuando el gasto no es deducido en ningún país.

A nuestro juicio, las medidas enjuiciadas en el asunto *Bachmann* y en el asunto *Marks & Spencer* no distan tanto entre sí. No obstante, algunos autores han considerado que en *Marks & Spencer* no cabe la justificación de coherencia alegando que no existe un vínculo directo entre la desventaja y la ventaja ya que ambos se dan en sede de contribuyentes distintos, la matriz y la filial extranjera¹³². Probablemente esta conclusión se deba a la errónea identificación por parte de alguna doctrina de lo que es «desventaja» y lo que es «ventaja» a los efectos de la aplicación del principio de coherencia del sistema fiscal. Así, si bien es cierto que la no deducibilidad por la matriz de las pérdidas de las filiales extranjeras suele venir acompañada de la más que probable deducción de dichas pérdidas por la propia filial extranjera, este resultado de *no deducción-deducción* tiene que ver con la neutralidad transfronteriza y no con la coherencia del sistema fiscal británico. Para analizar si se da el vínculo directo que requiere el requisito de coherencia, hay que mirar hacia el tratamiento de los *ingresos y gastos de la propia filial extranjera* en sede de la matriz británica y analizar, en relación a su com-

131 La coherencia como justificación no tiene en cuenta la tributación global de una situación transfronteriza, solo pretende asegurar una *coherente* territorialización de aquellos ingresos y gastos que estén correlacionados.

132 Véase Dahlberg (2005), p. 255; y Helminen (2011), pp. 132-133. La existencia de vínculo directo entre la ventaja y la desventaja exige que ambas se apliquen en sede del propio contribuyente discriminado, tal y como estableció la STJUE de 18 de septiembre de 2003, C-168/01 (*Bosal Holding*), párrs. 29-31. La norma enjuiciada establecía que los gastos incurridos por una entidad matriz en la gestión de sus participaciones eran deducibles únicamente si dichos gastos estaban relacionados con participaciones en entidades cuya actividad subyacente se desarrollase en los Países Bajos. Acertadamente, el TJUE consideró discriminatoria esta norma ya que no existe vínculo directo entre la tributación de la actividad de una entidad filial y el tratamiento fiscal de los gastos de su entidad matriz.

parador interno, si el trato fiscal tiene por objeto realmente preservar la coherencia del sistema fiscal interno. En nuestra opinión sí se da el vínculo directo, en la medida en que dichos gastos no son deducibles en Reino Unido y los ingresos a ellos asociados no están sujetos en este país¹³³.

Es probable que el novedoso enfoque combinado inaugurado en *Marks & Spencer* pueda trazar su origen al enfoque de macro-coherencia del asunto *Wielockx*¹³⁴. De acuerdo a *Wielockx*, la coherencia deja de ser motivo de justificación cuando la ventaja correlacionada con la discriminación (es decir, los ingresos relacionados a los gastos no deducibles) queda exenta en virtud de un convenio internacional. En estos casos, la coherencia «se desplaza a otra esfera, la de la reciprocidad de las normas aplicables en los Estados contratantes»¹³⁵. Así, «se presume que el Estado Miembro en cuestión disfruta de un correspondiente flujo de recaudación procedente de los contribuyentes en la situación inversa»¹³⁶. De acuerdo al enfoque de macro-coherencia podríamos concluir que el objetivo de preservación de la coherencia del sistema fiscal interno no puede justificar por sí solo y de manera incondicional la no deducibilidad de las pérdidas de fuente extranjera en la medida en que el Estado de residencia del inversor haya suscrito un convenio internacional que reparta los derechos tributarios sobre los correspondientes beneficios de fuente extranjera¹³⁷. Esta explicación parece plausible para explicar que la no deducibilidad de pérdidas no sea justificable en aras de mantener una simetría interna de ingresos y gastos, ya que la coherencia *intranacional* se sustituye por una coherencia *internacional*, sin importar en qué Estado contratante tributen los ingresos. El problema es que esta obligación sobre el Estado de residencia de admitir las pérdidas de fuente extranjera puede conducir a una doble imputación de pérdidas, lo que a nivel macro llevaría a romper la simetría de ingresos y gastos (los ingresos se incluyen una vez y los gastos se deducen dos veces). Razón por la cual parece razonable que el TJUE admitiese la no deducibilidad de las pérdidas extranjeras para evitar que se imputen doblemente, ya que en un contexto de mutua reciprocidad sí parece razonable que el TJUE acepte la neutralidad como motivo de justificación en la medida en que se trata de un objetivo propio de las instituciones comunitarias: evitar que determinados sectores gocen de ventajas fiscales que erosionen el marco de competencia igualitario y la libre competencia.

En general, las posteriores sentencias relativas a la deducibilidad de pérdidas extranjeras han seguido reconociendo con carácter general el enfoque

133 La cuestión de que la filial extranjera sea un contribuyente diferente a la matriz británica que sufre formalmente la discriminación es una pura cuestión semántica a los efectos de la coherencia. Es decir, la existencia de una finalidad de coherencia en la norma enjuiciada no debería depender de que los ingresos y gastos se califiquen como exentos (el contribuyente discriminado y el contribuyente que obtiene dichos ingresos/gastos de fuente extranjera son el mismo) o como no sujetos (el contribuyente discriminado y el contribuyente que obtiene dichos ingresos/gastos de fuente extranjera son distintos).

134 Schön (2015), p.288; Lang (2006), p. 57; Cordewener et al. (2009), pp. 1971-1972 y 1974.

135 STJUE de 11 de agosto de 1995, C-80/94 (*Wielockx*), párr. 24.

136 Schön (2015), p. 279.

137 Lang (2014), p. 538.

mixto de *Marks & Spencer*¹³⁸, si bien han sido matizados determinadas cuestiones como el concepto de «pérdidas definitivas»¹³⁹. Sin embargo, nos encontramos con dos sentencias que aparentemente sí parecen reconocer la validez del principio de coherencia de manera incondicional, *Nordea Bank* y *Timac Agro*. Ambas lo hacen vía análisis de comparabilidad, que como ya hemos dicho, prescinde del análisis de proporcionalidad, de manera que el TJUE considera que un establecimiento permanente extranjero no se encuentra en una situación comparable a un establecimiento permanente nacional cuando el país de residencia de la casa central no ejercita su potestad tributaria sobre los beneficios de dichos EPs extranjeros (método de exención)¹⁴⁰.

No obstante, la reflexión final en relación a las normas anti-híbridos no queda alterada por esta jurisprudencia un tanto voluble. Así, una medida discriminatoria justificada en base a objetivos de coherencia interna, tomen el nombre que tomen, se caracteriza por su tratamiento fiscal simétrico en una misma jurisdicción respecto de una ventaja fiscal con la que tiene un vínculo directo. Precisamente, la no deducibilidad de pérdidas de fuente extranjera por un Estado Miembro está justificada por el TJUE en base al objetivo de preservar un *reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados Miembros* cuando el mismo Estado Miembro deja igualmente exentos (o no sujetos) los ingresos vinculados con dichas pérdidas.

Por el contrario, las normas anti-híbridos tendentes a combatir los resultados de deducciones dobles son medidas compensatorias que buscan neutralizar una ventaja fiscal en otro país, de manera que en el propio Estado Miembro que aplica la *linking rule* queda desalineado el tratamiento fiscal de los ingresos y los gastos: la *linking rule* deniega la deducibilidad en un Estado Miembro de los gastos realizados por una entidad híbrida, mientras que por el contrario dicho Estado Miembro sí grava los ingresos de la entidad híbrida.

Así, tal y como se desprende de *Nordea Bank*¹⁴¹, la norma anti-híbridos aplicada por la jurisdicción del inversor en una entidad híbrida (regla primaria) no podría justificarse en base a objetivos de preservación de un *reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros*, ya que los beneficios de la entidad híbrida sí son imputados fiscalmente a los inversores en su jurisdicción de residencia. Y por tanto no hay un trato simétrico entre gastos e ingresos que justifique la no deducibilidad.

Igualmente, cuando la norma anti-híbridos es aplicada por la jurisdicción de la entidad híbrida (regla secundaria) los objetivos de coherencia tampoco

138 STJUE de 15 de mayo de 2008, C-414/06 (*Lidl Belgium*). En este caso se analiza la tributación de una entidad alemana en relación a las pérdidas originadas en sus establecimientos permanentes extranjeros. La entidad alemana aplica un sistema territorial o de exención en relación con los beneficios de sus establecimientos permanentes extranjeros, sistema que determina que las pérdidas originadas en dichos establecimientos tampoco fueran deducibles. La solución dada por el TJUE es similar a la del asunto *Marks & Spencer*. Más recientemente nos encontramos con la STJUE de 12 de junio de 2018, C-650/16 (*Bevola*). Véase Jiménez-Valladolid (2018), p. 269.

139 STJUE de 17 de diciembre de 2015, C-388/14 (*Timac Agro*), párrs. 54-55; STJUE de 23 de octubre de 2008, C-157/07 (*Krankenheilm*), párr. 47.

140 SSTJUE de 17 de julio de 2014, C-48/13 (*Nordea Bank*), párr. 24, y de 17 de diciembre de 2015, C-388/14 (*Timac Agro*), párrs. 64-65.

141 STJUE de 17 de julio de 2014, C-48/13 (*Nordea Bank*), párr. 24.

podrían justificar la aplicación de la norma anti-híbridos ya que los beneficios de la entidad híbrida se imputan fiscalmente a dicha entidad en su jurisdicción y por lo tanto no existe un trato simétrico entre ingresos y gastos que pudiera justificar tal medida¹⁴².

4.6. Conclusión

Las medidas anti-híbridos de la Directiva ATAD tienen el objetivo de revertir beneficios fiscales (deducción sin inclusión o deducción doble) que, en la práctica, solo se dan en situaciones transfronterizas, por lo que suponen una restricción al ejercicio de las libertades fundamentales.

El TJUE ha venido considerando que no es una justificación válida la finalidad de compensar beneficios fiscales otorgados en otro Estado en aras de preservar la neutralidad transfronteriza. Además, las medidas anti-híbridos no parece que puedan tener otro tipo de objetivos que el TJUE sí ha admitido como justificaciones válidas. Así, las medidas anti-híbridos no tienen como finalidad prevenir el abuso ya que se aplican sin necesidad de que exista un montaje puramente artificial, sino que basta para su aplicación que exista un resultado de doble no imposición. De la misma manera, las medidas anti-híbridos no tienen como objetivo preservar la coherencia del sistema fiscal interno, ya que precisamente las medidas anti-híbridos «derogan» en muchos casos la coherencia interna (la debida simetría entre ingresos y gastos) para asegurar la neutralidad transfronteriza.

No obstante, creemos que el hecho de que las medidas anti-híbridos se hayan acordado de manera consensuada entre los Estados Miembros, asegurando una reciprocidad entre todos ellos, a través de una directiva europea cuyo objetivo es asegurar objetivos intrínsecos del mercado interno, como es preservar un marco de competencia igualitario, debería servir como justificación válida en la medida en que permite superar los rigores y limitaciones del principio de no discriminación. Además, la presunción de legalidad que tienen los actos de la UE, como es una directiva, refuerza desde un punto de vista procesal la validez de estas medidas. No obstante, por faltar ese elemento de reciprocidad, tenemos serias dudas de que la aplicación de medidas anti-híbridos a las asimetrías híbridas producidas con terceros Estados pudiera estar válidamente justificada.

Sin embargo, no hay que olvidar dos cuestiones que pueden afectar a su validez. La primera es que estas medidas deben gozar de proporcionalidad en su

142 Haciendo una lectura analógica de la STJUE de 15 de mayo de 1997, C-250/95 (*Futura Participations*), párrs. 20-22, los gastos territorializados (que guarden una relación económica con los ingresos de la entidad) en la jurisdicción de la entidad híbrida deben ser deducibles en las mismas condiciones que si la entidad híbrida tuviera accionariado puramente doméstico. Si la regla secundaria se aplicase, en vez de a una entidad híbrida, a un EP (por generar una deducción doble en la jurisdicción del EP y en la jurisdicción de la casa central), entonces la respuesta es la misma ya que un EP de titularidad extranjera se encuentra en una situación comparable a la de una sociedad residente y por tanto, en la medida en que su jurisdicción de establecimiento le impute fiscalmente los beneficios de este, deberá también admitir la deducción de sus gastos; véanse al respecto las SSTJUE de 21 de septiembre de 1999, C-307/97 (*Saint-Gobain*), párrs. 48-49, y de 6 de septiembre de 2012, C-18/11 (*Philips Electronics*), párrs. 23-27.

aplicación, sin ir más allá del sus objetivos de preservar este marco de competencia igualitario.

En este sentido, por ejemplo, las normas anti-híbridos se aplican cuando la asimetría híbrida se produce como consecuencia de la utilización de un «mecanismo estructurado». La Directiva ATAD define como *mecanismo estructurado* aquel «mecanismo que implique una asimetría híbrida en la que la asimetría en resultados se tarifique en las condiciones del mecanismo o mecanismo diseñado para producir un resultado de asimetría híbrida, a menos que el contribuyente o una empresa asociada no pudiera haber esperado razonablemente conocer la asimetría híbrida y no compartiera el valor de la ventaja fiscal resultante de la asimetría híbrida»¹⁴³.

Como se puede observar, la norma anti-híbridos se aplica a un contribuyente sin necesidad de que este haya obtenido un beneficio fiscal, bastando simplemente con que «pudiera haber esperado razonablemente conocer la asimetría híbrida». Esta potencial aplicación de las medidas anti-híbridos a contribuyentes que no obtienen ventaja alguna de la asimetría híbrida nos parece desproporcionada en la medida en que va más allá del objetivo de las mismas.

Otro ejemplo lo encontramos en relación al requisito de causalidad del elemento híbrido en los instrumentos financieros híbridos. En concreto, el párrafo 16 del Preámbulo de la Directiva ATAD II establece que «no procede considerar que los pagos en virtud de un instrumento financiero dan lugar a una asimetría híbrida cuando la compensación fiscal otorgada en la jurisdicción del destinatario se deba únicamente al estatuto fiscal del destinatario o al hecho de que el instrumento esté sujeto a los términos de un régimen especial» (énfasis añadido).

Una lectura *a contrario sensu* de tal declaración nos conduce a la conclusión de que la Directiva ATAD parece ir en la misma línea de la Acción 2 de BEPS, que requiere la aplicación de la regla anti-híbridos incluso cuando la asimetría no se debe exclusivamente al elemento híbrido del instrumento, sino que también se debe al estatus tributario especial de la contraparte. En estos casos, creemos que esta interpretación podría contravenir el principio de proporcionalidad¹⁴⁴, tanto a los efectos del artículo 5 del Tratado de la Unión Europea como a los efectos de las libertades fundamentales del TFUE. Por lo cual, aunque el párrafo 16 del Preámbulo de la Directiva ATAD II establezca tal declaración, creemos que tal interpretación debería evitarse, tal y como dispone el párrafo 28 del Preámbulo de la Directiva ATAD II cuando establece que sus medidas solo se interpretarán conforme al informe de la Acción 2 de BEPS «en la medida en que sean coherentes con las disposiciones de la presente Directiva y del Derecho de la Unión».

En segundo lugar, no debemos olvidar que la Directiva ATAD es una regla de mínimos, tal y como establece su artículo 3. Por ello, los Estados Miembros pueden implementar un nivel de protección de sus bases imponibles más elevado que el derivado de la Directiva ATAD. En el momento en que un Estado Miembro

¹⁴³ Artículo 2.11 de la Directiva ATAD.

¹⁴⁴ Jiménez-Valladolid (2015), pp. 145 y 146.

establece en su legislación nacional unas medidas anti-híbridos con un alcance más amplio que el establecido en la Directiva ATAD, tal implementación extensiva ya no va a gozar de la presunción de legalidad de la que gozan las directivas de la UE. Por ello, tales medidas pueden ser enjuiciadas por los tribunales directamente a la luz del Derecho primario de la UE y en concreto de las libertades fundamentales.

5. Las normas anti-híbridos en el ordenamiento español

5.1. Primeras reacciones en el ordenamiento español frente a las asimetrías híbridas

Sin perjuicio de que los tribunales sí se habían pronunciado varias veces sobre los instrumentos financieros híbridos, el antiguo TRLIS no preveía medidas específicas para eliminar las asimetrías híbridas. Las primeras incorporaciones de reglas orientadas a combatir este tipo de estructuras se hicieron con la aprobación de la actual Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS) en 2014¹⁴⁵. En esta Ley se incorporaron, además de la regla anti-híbridos especial introducida por la Directiva Matriz-Filial, determinadas medidas muy generales al abrigo de la incipiente preocupación por las asimetrías híbridas de las que se hizo eco la OCDE en su proyecto BEPS y de determinadas recomendaciones de la UE.

En primer lugar, con la aprobación de la actual LIS en 2014 se incorporó la regla anti-híbridos especial aplicable a los dividendos establecida en el artículo 4.1(a) de la Directiva Matriz-Filial¹⁴⁶. Dicha regla anti-híbridos, incorporada en la norma de exención del artículo 21.1 de la LIS, establece que«[n]o se aplicará la exención prevista en este apartado, respecto del importe de aquellos dividendos o participaciones en beneficios cuya distribución genere un gasto fiscalmente deducible en la entidad pagadora». Esta regla alcanza a todos los«dividendos o participaciones en beneficios» que se califiquen como tal a los efectos de la exención. Así, la regla anti-híbridos no solo se aplica a los dividendos y participaciones en beneficios derivados de participaciones en un instrumento de capital en sentido mercantil, sino que también se aplica a los intereses derivados de préstamos participativos otorgados por entidades que formen parte del mismo grupo de sociedades.

En el mismo artículo 21 de la LIS se implementa también en su apartado 2 (subapartado 3º) una regla especial para los préstamos de valores, de manera que si una entidad es prestataria de unos valores, el dividendo procedente de estos valores durante el préstamo no podrá estar exento si en virtud del referido contrato de préstamo dicho importe debe ser entregado al prestamista refle-

¹⁴⁵ Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

¹⁴⁶ Esta regla es también el equivalente de la regla especial de la Recomendación 2.1 de la Acción 2 de BEPS, en OCDE (2015), p. 45.

jando un gasto deducible al efecto¹⁴⁷. Esta regla especial es también aplicable en relación al crédito fiscal indirecto derivado de dividendos de filiales extranjeras, tal y como se establece en el artículo 32.2.2º de la LIS, de manera que se evita un potencial doble aprovechamiento de un crédito fiscal (en España como jurisdicción del prestatario y en la jurisdicción del prestamista).

Por último, con la aprobación de la LIS en 2014 también se introdujo en el artículo 15.j la regla anti-híbridos primaria para combatir las asimetrías híbridas en forma de deducción sin inclusión:

«Los gastos correspondientes a operaciones realizadas con personas o entidades vinculadas que, como consecuencia de una calificación fiscal diferente en estas, no generen ingreso o generen un ingreso exento o sometido a un tipo de gravamen nominal inferior al 10 por ciento.»

Por su extrema simplicidad esta regla es susceptible de aplicar fundamentalmente a las asimetrías híbridas derivadas de la utilización de instrumentos financieros¹⁴⁸. Así, no parece cubrir asimetrías en las que el elemento híbrido sea la entidad o el establecimiento permanente.

Con respecto a la no aplicación de la norma cuando el pago esté sometido en la jurisdicción del beneficiario a un tipo nominal que sea igual o superior al 10%, se podrían generar determinadas contradicciones¹⁴⁹. En concreto, una exención parcial sobre un pago que determine una tributación efectiva inferior al 10% (por ejemplo, una exención de un 50% del pago recibido en una jurisdicción cuyo tipo nominal ordinario es del 15% originaría una tributación efectiva del 7,5%) debería obligar al pagador a limitar la deducibilidad del pago solo en la medida

147 Entendemos que esta regla especial también es aplicable al prestatario en los casos de préstamos estructurados como venta de valores con pacto de recompra, véase OCDE (2015), ejemplo 1.31. Véase también López Ribas (2018), p. 235.

148 En la Consulta de la DGT V0054-20 se analiza un pago de un arrendamiento por una entidad a otra entidad exenta, concluyendo la DGT que «en la medida en que se trata de una operación de arrendamiento para ambas partes no puede afirmarse que exista una diferente calificación fiscal y, en consecuencia, no procede analizar la aplicación del artículo 15.j de la LIS». En la Consulta V3117-15, la DGT establece lo siguiente: «Tampoco procederá de aplicación la letra j) del artículo 15 de la LIS, por cuanto, tal y como señala el consultante, los instrumentos financieros señalados, tanto las emisiones de perpetual securities como de dated securities tienen la consideración fiscal en Países Bajos de instrumentos de deuda. Igual calificación poseen los préstamos subordinados generando por tanto un ingreso financiero en dicho país y estando dicha renta sujeta y no exenta a tributación en Países Bajos, sometida a un tipo de gravamen del 25%. Por tanto, no existe distinta calificación fiscal en la entidad de Países Bajos, no resultando así de aplicación la referida letra j)».

149 Hay autores que se han planteado la cuestión de si la aplicación de la regla anti-híbridos del artículo 15.j de la LIS se aplicaría en cualquier conflicto de calificación en el que el perceptor tribute a un tipo nominal inferior al 10%, con independencia de si se trata de un tipo reducido o no. Para López Ribas (2014), p. 13, la regla anti-híbridos aplicaría siempre que el perceptor del pago esté sometido a un tipo de gravamen nominal inferior al 10%. Jiménez-Valladolid (2015), p. 145, niega esta posibilidad acudiendo al principio de proporcionalidad, ya que entonces la regla anti-híbridos gravaría supuestos en los que no hay ventaja fiscal alguna. En nuestra opinión, ni siquiera es necesario acudir a principios generales del Derecho ni de justicia financiera para dar una respuesta a este interrogante. En nuestra opinión, la propia redacción del referido artículo establece que para aplicar la regla anti-híbridos el tipo nominal inferior al 10% debe ser «consecuencia de una calificación fiscal diferente», de manera que si el tipo de gravamen general de la jurisdicción del perceptor es inferior al 10% no se cumplirá el nexo de causalidad entre la calificación fiscal diferente y la baja tributación. Por tanto, la norma anti-híbridos solo aplicará cuando el tipo nominal inferior al 10% sea un tipo reducido respecto del tipo nominal aplicable a las rentas ordinarias. Admitir lo contrario sería proclamar la irrelevancia de la calificación híbrida, que es precisamente la razón de ser de la regla anti-híbridos.

de la exención parcial (limitando solo la deducibilidad del 50% del pago); mientras que si la jurisdicción del perceptor tiene un tipo reducido del 7,5% obligaría al pagador a limitar íntegramente la deducibilidad del pago (el 100% del pago sería no deducible), resultado que nos parece claramente desproporcionado.

Otra de las cuestiones importantes a analizar es qué ocurre en aquellos casos en los que el perceptor sí grava el pago realizado por la entidad española, pero lo grava en un período impositivo posterior debido a un desajuste en las reglas de imputación temporal del pago en ambas jurisdicciones. La regla del artículo 15.j de la LIS no establece que el pago deba quedar exento en el mismo período impositivo en que el pagador deduce fiscalmente el gasto, por lo que probablemente la manera más razonable sea interpretar esta regla a la luz del informe de la Acción 2 de BEPS¹⁵⁰. De manera que el contribuyente podrá deducir el gasto siempre que demuestre a la Administración que la jurisdicción del perceptor gravará el pago dentro de un período razonable de tiempo¹⁵¹.

5.2. La transposición de las normas anti-híbridos de la Directiva Anti-Elusión Fiscal: el Real Decreto-ley 4/2021

Por su complejidad y por gozar de un plazo de implementación más holgado¹⁵², las medidas anti-híbridos de la Directiva ATAD han sido objeto de una implementación separada con respecto al resto de medidas adoptadas en la Directiva ATAD¹⁵³. Así, muy recientemente se ha aprobado la norma española

150 Jiménez-Valladolid (2015), p. 146, sugiere la posibilidad de alinear temporalmente la deducibilidad fiscal del gasto a la imputación temporal del ingreso por la jurisdicción del perceptor, de manera que se haga un ajuste positivo en el período impositivo en que el gasto es imputado contablemente y un posterior ajuste negativo en el período impositivo en el que la jurisdicción del perceptor haya imputado fiscalmente el correlativo ingreso. En nuestra opinión este posterior ajuste negativo, por no estar previsto expresamente en la norma anti-híbridos española, no sería posible a tenor de las normas de imputación temporal del artículo 11.3 de la LIS, que exige la inscripción contable del gasto como requisito de deducibilidad fiscal. Por tanto, solo cabría la opción de que el contribuyente alinease contablemente la imputación temporal del gasto a la imputación temporal del ingreso por el perceptor. De manera que el contribuyente español, ante aquellos casos en que el ingreso no vaya a ser imputado fiscalmente por el perceptor dentro de un período razonable de tiempo, debería esperar a contabilizar dicho gasto hasta que el perceptor impute el ingreso. Esta alternativa sería válida toda vez que el artículo 11.3 de la LIS permite la imputación contable y fiscal de gastos en periodos impositivos posteriores al de su devengo.

151 Para desactivar la asimetría, y por tanto inaplicar la regla anti-híbridos, el pagador debe demostrar que se espera que el perceptor impute fiscalmente el ingreso dentro de un período razonable de tiempo. No se considerará cumplido este requisito cuando, en el contexto de un pago entre entidades de un mismo grupo, quede al arbitrio del perceptor la imputación fiscal futura del pago. Véase OCDE (2015), pp. 34-35 y ejemplos 1.21 y 1.22.

152 No obstante, el plazo general de transposición de las medidas anti-híbridos recogidas en la Directiva ATAD finalizaba el 31 de diciembre de 2019 (habiendo debido aplicar dichas disposiciones a partir del 1 de enero de 2020). Excepto para la regla anti-híbridos especial recogida en el artículo 9 bis de la Directiva ATAD (relativa a las entidades híbridas inversas), cuyo plazo de transposición finaliza el 31 de diciembre de 2021, debiendo aplicarse a partir del 1 de enero de 2022.

153 Actualmente, el resto de medidas de la Directiva ATAD se encuentran en fase de aprobación a través del Proyecto (número 121/000033) de Ley 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 (Boletín Oficial de las Cortes Generales. Congreso de los Diputados, 23 de octubre de 2020).

de transposición de las medidas anti-híbridos de la Directiva ATAD mediante el Real Decreto-ley 4/2021, de 9 de marzo, sobre asimetrías híbridas. Este Real Decreto-ley introduce en la LIS un nuevo artículo 15 bis titulado «Asimetrías híbridas» y añade los apartados 6 y 7 al artículo 18 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (en adelante, TRLIRNR)¹⁵⁴, y despliega sus efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2020 y que no hayan concluido a su entrada en vigor.

5.2.1. El alcance las nuevas medias anti-híbridos: cuestiones controvertidas

Las reglas anti-híbridos del nuevo artículo 15 bis no serán aplicables «cuando la asimetría híbrida se deba a que el beneficiario esté exento del Impuesto, se produzca en el marco de una operación o transacción que se base en un instrumento o contrato financiero sujeto a un régimen tributario especial»¹⁵⁵. Tanto la Directiva ATAD como la Acción 2 de BEPS establecen que las reglas anti-híbridos relativas a los instrumentos financieros híbridos no se aplican cuando la asimetría «se deba únicamente al estatuto fiscal del destinatario o al hecho de que el instrumento esté sujeto a los términos de un régimen especial» (énfasis añadido)¹⁵⁶.

Esta sutil diferencia en la redacción nos hace pensar que las reglas anti-híbridos españolas no se aplican cuando la asimetría híbrida derivada de un conflicto en la calificación fiscal de un instrumento financiero se solape con la existencia en la otra jurisdicción de un régimen especial de exención sobre el contribuyente (es decir, se solapen asimetría híbrida y beneficio fiscal especial o deliberado), postura que además nos parece más apropiada y conforme con el principio de proporcionalidad y con la finalidad de las normas anti-híbridos.

En los casos de utilización de entidades híbridas y establecimientos permanentes híbridos, el Real Decreto-ley parece seguir el criterio original de la Acción 2 de BEPS por el cual la regla anti-híbridos se aplicaba de modo preventivo, sin necesidad de que hubiera doble no imposición efectiva (es decir, siempre que la deducción pudiera ser compensada potencialmente con una renta que no fuera de doble inclusión). Así, en la redacción del Real Decreto-ley se requiere la aplicación de la regla anti-híbridos siempre que el gasto «no se compense con ingresos que generen renta de doble inclusión», y ello con independencia de que se haya compensado o no con rentas que no sean de doble inclusión¹⁵⁷. En concreto, los gastos de un EP extranjero que no calificase para la exención del

154 Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

155 Apartado 13 del artículo 15 bis de la LIS.

156 Párrafo 16 del Preámbulo de la Directiva ATAD II. Véase también la Recomendación 1.3 del informe final de la Acción 2 de BEPS, en OCDE (2015), párr. 95.

157 Las *rentas de doble inclusión* se integran en la base imponible de la entidad híbrida (o EP híbrido) y en la base imponible de sus socios, por lo que anulan el efecto de la doble deducción. Por el contrario, cuando una deducción doble se compensa en la jurisdicción de la entidad híbrida con *rentas que no son de doble inclusión* (por ejemplo, rentas generadas por otras entidades con las que la entidad híbrida forma un grupo de consolidación) la doble no imposición es realmente efectiva. Hasta ese momento la doble no imposición es solo una expectativa.

artículo 22 de la LIS, pero sí para un crédito fiscal por el impuesto extranjero (artículo 31 de la LIS), no podrían deducirse en España hasta que dicho EP extranjero generase rentas de doble inclusión¹⁵⁸.

Para estos casos en que un contribuyente español aplicase la regla anti-híbridos sin que la deducción se hubiese compensado efectivamente en la otra jurisdicción, el Real Decreto-ley no establece una regla de reversión de la norma anti-híbridos para evitar los supuestos de «pérdidas definitivas», tal como sí hace la Acción 2 de BEPS¹⁵⁹, sino que la redacción del Real Decreto-ley incluso va más allá y aplica un plazo de caducidad de tres años al derecho a la compensación de dichos gastos con rentas de doble inclusión.

En concreto el Real Decreto-ley establece lo siguiente respecto de los gastos no deducidos fiscalmente por aplicación de la regla anti-híbridos:

«Los importes no deducidos conforme a lo establecido en el párrafo anterior podrán ser deducidos en los períodos impositivos que concluyan en los tres años siguientes a la conclusión del período impositivo en el que se devengaron tales gastos, en la medida en que se compensen con ingresos de la persona o entidad vinculada que generen renta de doble inclusión.»

Teniendo en cuenta que consideramos que la Directiva ATAD debe interpretarse de conformidad con el Derecho primario de la UE¹⁶⁰, entendemos que el ajuste de la regla anti-híbridos únicamente debería realizarse en la medida en que haya doble no imposición efectiva (que la deducción sobre la que se aplica la regla anti-híbridos en España haya sido efectivamente compensada en la otra jurisdicción con rentas que no sean de doble inclusión), tal y como propone el propio Preámbulo de la Directiva ATAD II¹⁶¹. De otro modo, es dudoso que anticipar la aplicación de la regla anti-híbridos a situaciones en los que aún no hay doble no imposición efectiva pudiera ser conforme al Derecho primario de la UE¹⁶².

Pero incluso de entenderse que la redacción de la Directiva ATAD permitiese aplicar el criterio inicial de la Acción 2 de BEPS (y aplicar la regla anti-híbridos de manera preventiva antes de que haya efectiva compensación de la deducción en la otra jurisdicción con rentas que no sean de doble inclusión), aún así entendemos que el Real Decreto-ley extiende el alcance de las reglas anti-híbridos más allá del contenido *de minimis* de la Directiva ATAD en la medida en que

158 Véase la letra d) del apartado 5 del nuevo artículo 15 bis de la LIS. Sin embargo, esta aplicación a nuestro entender desproporcionada de la norma anti-híbridos es improbable que se dé en el ámbito de las entidades híbridas ya que, cuando España es la jurisdicción del inversor en una entidad extranjera, la calificación fiscal de la entidad extranjera a los efectos de la norma española sigue la calificación fiscal del país de establecimiento, por lo que no sería necesario aplicar la regla anti-híbridos (véase al respecto la Resolución de la DGT de 6 de febrero de 2020 y, por todas, la Consulta de la DGT V3557-15).

159 OCDE (2015), Recomendación 6.1(d) y párr. 202. En estos casos, la aplicación de la regla anti-híbridos debe revertirse cuando el contribuyente demuestre que los gastos no deducidos en la jurisdicción que aplica la regla anti-híbridos se han convertido en «pérdidas definitivas» imposibles de compensar con rentas positivas en la otra jurisdicción (por ejemplo, por cese de actividad).

160 Párrafo 28 del Preámbulo de la Directiva ATAD II.

161 Párrafos 20 y 21 del Preámbulo de la Directiva ATAD II.

162 Véase al respecto la sección 4.5.2.3 del presente trabajo, y la STJUE de 17 de julio de 2014, C-48/13 (*Nordea Bank*), párr. 24.

dicho Real Decreto-ley no solo no permite la reversión de la regla anti-híbridos en los casos de «pérdidas definitivas»¹⁶³ sino que además fija un plazo de 3 años para que los efectos de la regla anti-híbridos se *consoliden*, impidiendo revertir dicha regla pasado dicho plazo aunque se generen rentas de doble inclusión.

En este punto, el problema es que las medidas incorporadas por el Real Decreto-ley que excedan del contenido mínimo de la Directiva ATAD no van a gozar de la presunción de validez propia de la que gozan las normas armonizadoras de la Unión Europea¹⁶⁴.

Otra de las cuestiones relevantes de este Real Decreto-ley es que amplía, con respecto a la Directiva ATAD, el alcance subjetivo de las reglas anti-híbridos aplicables a las asimetrías híbridas derivadas de la utilización de entidades híbridas (inversas) y EPs híbridos. En la Directiva ATAD estas reglas anti-híbridos solo son aplicables, además de en los casos de mecanismos estructurados, cuando las partes implicadas en una asimetría híbrida formen parte de un mismo grupo de control. En el Real Decreto-ley estas reglas anti-híbridos se aplican también cuando estas asimetrías híbridas tengan lugar entre partes que, sin pertenecer a un mismo grupo de control, estén vinculadas de acuerdo con los criterios del artículo 18 de la LIS. Esto supone que para aplicar cualquiera de las reglas anti-híbridos bastará con que se dé alguna de las circunstancias de vinculación del artículo 18 de la LIS, sin que por ello sea necesario que las partes implicadas formen parte de un mismo grupo de control. Esto puede suponer un problema en aquellas asimetrías híbridas que no deriven de relaciones socio-sociedad (como, por ejemplo, los pagos a una entidad híbrida inversa), ya que si las partes vinculadas no pertenecen a un mismo grupo de control no necesariamente una de las partes se va a beneficiar de la asimetría híbrida. Esta ampliación del alcance subjetivo de estas reglas podría colisionar con el principio de capacidad económica, e incluso con el Derecho primario de la UE, en la medida en que se den situaciones en las que el contribuyente sobre el que recae la aplicación de la regla anti-híbridos no se beneficie económicamente, ni directa ni indirectamente, de la asimetría híbrida.

5.2.2. La regla primaria

Como consecuencia de la incorporación en la LIS del nuevo artículo 15 bis por el Real Decreto-ley sobre asimetrías híbridas, queda derogada la regla anti-híbridos general recogida en el artículo 15.j de la LIS. La nueva regla anti-híbridos primaria aplicable a los pagos derivados de instrumentos financieros híbridos queda redactada de la siguiente manera:

163 Aunque la Directiva ATAD no habla de los supuestos de «pérdidas definitivas», en nuestra opinión debe seguirse el criterio de la Acción 2 de BEPS (permitiendo revertir la aplicación de la regla anti-híbridos en los supuestos de pérdidas definitivas) no solo porque es parte del contexto sino porque tal criterio alinea la regla anti-híbridos con el Derecho primario de la UE (párr. 28 del Preámbulo de la Directiva ATAD II). Precisamente la doctrina jurisprudencial de los asuntos *Marks & Spencer* y *Lidl* (véase al respecto la sección 4.5.2.3 del presente trabajo) consagra que es contrario a las libertades fundamentales del TFUE que el Estado de residencia de una entidad impida a esta deducir las pérdidas definitivas de un EP extranjero.

164 Véase nota 29 y texto que la acompaña.

«1. No serán fiscalmente deducibles los gastos correspondientes a operaciones realizadas con personas o entidades vinculadas residentes en otro país o territorio que, como consecuencia de una calificación fiscal diferente en estas del gasto o de la

operación, no generen un ingreso, generen un ingreso exento o sujeto a una reducción del tipo impositivo o a cualquier deducción o devolución de impuestos distinta de una deducción para evitar la doble imposición jurídica.

En caso de que el ingreso se genere en un período impositivo que se inicie dentro de los doce meses siguientes a la conclusión del período impositivo en el que se haya devengado el gasto para el contribuyente, dicho gasto será fiscalmente deducible en el período impositivo en el que el mencionado ingreso se integre en la base imponible del beneficiario.»¹⁶⁵

El apartado primero del artículo 15 bis de la LIS no supone un cambio sustancial al derogado artículo 15.j. Merece la pena subrayar que la nueva redacción, al contrario que su predecesor (el derogado artículo 15.j de la LIS), sí incluye dentro de su alcance aquellas asimetrías híbridas en las que la jurisdicción del beneficiario del pago aplique un tipo nominal reducido¹⁶⁶ o cualquier otra reducción impositiva sobre la tributación ordinaria.

Esta regla cederá cuando sea aplicable la regla especial relativa a los préstamos de valores de los artículos 21.2.3º y 32.2.2º de la LIS¹⁶⁷.

Se pretenden resolver algunos de los problemas de imputación temporal planteados en la redacción del derogado artículo 15.j, pero la redacción genera cierta confusión. En este sentido, la regla primaria parece aplicarse incluso en los casos en los que la asimetría híbrida se debe a un conflicto transitorio de imputación temporal.

La Directiva ATAD excluye de su alcance los conflictos de imputación temporal, de manera que establece que no hay asimetría híbrida cuando: a) la jurisdicción del beneficiario incluya el pago dentro del período impositivo que se inicie dentro de los doce meses siguientes a la conclusión del período impositivo en el que se haya devengado el gasto para el contribuyente; o b) cuando pueda preverse razonablemente que el pago será incluido por la jurisdicción del bene-

¹⁶⁵ Apartado primero del artículo 15 bis de la LIS.

¹⁶⁶ Véase nota 149. Si no se refiriese a una tributación reducida respecto de la ordinaria, la regla se aplicaría también a situaciones en las que no hay asimetría. Tanto en la Acción 2 de BEPS como en la Directiva ATAD la existencia de una asimetría híbrida viene determinada por una «no inclusión» del pago en la jurisdicción del beneficiario. La «no inclusión» no solo incluye los casos de exención, sino también los casos en que el pago tribute a un tipo inferior al ordinario, fuera cual fuera este. Así, en el párrafo 16 del Preámbulo de la Directiva ATAD II se establece que existe deducción sin inclusión cuando en la jurisdicción del beneficiario el pago dé derecho a «una exención del impuesto, una reducción del tipo impositivo o cualquier crédito o reembolso del impuesto».

¹⁶⁷ En la Exposición de Motivos del Real Decreto-ley se aclara que, siguiendo los criterios de la Directiva ATAD, no se aplica la regla anti-híbridos respecto del pago de un *dividendo fabricado* cuando la obtención del dividendo del que trae causa aquel se integre en la base imponible del pagador. Por tanto, en la medida en que los artículos 21.2.3º y 32.2.2º de la LIS obligan a integrar en la base imponible «los dividendos o participaciones en beneficios recibidos cuyo importe deba ser objeto de entrega a otra entidad con ocasión de un contrato que verse sobre los valores de los que aquellos proceden», la regla anti-híbridos primaria no se aplicará.

ficiario en un período fiscal futuro y las condiciones del pago sean las que puede preverse que se acuerden entre dos empresas independientes¹⁶⁸.

Sin embargo, de la redacción del apartado primero del artículo 15 bis parece inferirse que el pagador español debe denegar permanentemente (es decir, una diferencia permanente positiva) la deducibilidad de un pago cuando la jurisdicción del beneficiario lo haya gravado en un período impositivo que se inicie pasados los doce meses siguientes a la finalización del período impositivo en que se devengó dicho gasto para el contribuyente español. Así, más allá de este umbral de doce meses, no parece que el contribuyente pueda demostrar que, debido a un diferente criterio de imputación temporal en ambas jurisdicciones, el pago va a ser incluido con seguridad en un período futuro. Posibilidad que sí se contempla en la Directiva ATAD y en la Acción 2 de BEPS.

Esta lectura literal de la norma nos parece absolutamente desproporcionada ya que generaría supuestos de sobreimposición por conflictos de imputación temporal de carácter meramente transitorio. Por lo que entendemos que este umbral de doce meses debe operar como una suerte de *puerto seguro* que, en caso de no satisfacerse, en todo caso permita al contribuyente poder demostrar que el pago va a ser integrado en la base imponible del beneficiario extranjero en un período razonable, tal y como se establece en la Directiva ATAD¹⁶⁹.

No obstante, el contribuyente español podría evitar estas dudas interpretativas simplemente alineando temporalmente la contabilización del gasto a la tributación del ingreso en la jurisdicción del beneficiario¹⁷⁰.

El Real Decreto-ley también incluye la regla primaria para supuestos de deducción sin inclusión derivados de pagos *ignorados* entre una entidad híbrida y sus socios o de pagos realizados a una entidad híbrida inversa. En estos casos la regla primaria es aplicable cuando España sea la jurisdicción del pagador, denegando así la deducibilidad del pago.

Se incluye también la regla primaria relativa a los supuestos de deducciones dobles derivados de gastos incurridos por una entidad híbrida, regla que es aplicable cuando España sea la jurisdicción del inversor. Aunque es difícil que esta regla se llegue a aplicar en la práctica dado que el criterio seguido por la Dirección General de Tributos hace que no puedan surgir asimetrías híbridas cuando España es el país del inversor¹⁷¹.

Por último, también se incluyen las reglas primarias en relación a las asimetrías híbridas a través de establecimientos permanentes híbridos. Así, la regla primaria se aplica a los supuestos de deducción sin inclusión derivados de pagos

168 Letra a) del párrafo primero del artículo 2.9 de la Directiva ATAD. Véase el párrafo 22 del Preámbulo de la Directiva ATAD II. Esta regla pretende evitar que, en aquellos países donde el país del pagador utilice el criterio de devengo y el país del beneficiario el criterio de caja, pagador y beneficiario establezcan respecto de un pago términos contractuales artificiales (por motivos puramente fiscales) para explotar dichas diferencias; véase al respecto nota 151. Aunque es cierto que dichas técnicas pueden ser combatidas con medidas generales anti-abuso. Fuera de dichos casos, la mera existencia de diferencias de imputación temporal no da lugar a una asimetría híbrida.

169 De hecho, la propia Exposición de Motivos del Real Decreto-ley sobre asimetrías híbridas se hace eco del criterio seguido por la Directiva ATAD en cuanto al «plazo razonable» de imputación temporal.

170 Véase nota 150.

171 Véase nota 158 en relación a la Resolución de la DGT de 6 de febrero de 2020.

a EPs *no computados*¹⁷² y de conflictos en la atribución de los beneficios entre la casa central y sus EPs (por pagos procedentes de terceros o por pagos internos presumibles o estimados). En estos casos la regla primaria será aplicable cuando España sea la jurisdicción en la que se ha deducido fiscalmente el pago (ya sea real o presumible). También se incluyen los supuestos de deducciones dobles derivados de los gastos realizados por EPs híbridos, en cuyo caso la regla primaria será aplicable cuando España sea la jurisdicción de la casa central.

5.2.3. La regla secundaria

El Real Decreto-ley opta por ejercer la opción prevista en la Directiva ATAD y no implementar la regla secundaria respecto de las situaciones de deducción sin inclusión derivadas de pagos a entidades híbridas inversas, de pagos a EPs no computados y de conflictos en la atribución de pagos entre la casa central y sus EPs¹⁷³.

No obstante, la regla secundaria sí se incorpora en relación a los supuestos de deducciones dobles, tanto en situaciones que impliquen a una entidad híbrida como en las que impliquen a un EP híbrido. En este caso la regla secundaria se aplica cuando España sea la jurisdicción de establecimiento de la entidad híbrida o el EP híbrido que incurre en el gasto. Y también se incorpora la regla secundaria para los supuestos de deducción sin inclusión derivados de pagos internos ignorados entre una entidad híbrida y sus socios, regla que será aplicable cuando España sea la jurisdicción del socio (en cuyo caso se debe incluir el pago como renta imponible).

Por último, merece mención especial que el Real Decreto-ley no incorpora la regla anti-híbridos secundaria relativa a las situaciones de deducción sin inclusión derivadas de pagos procedentes de instrumentos financieros híbridos, aplicable en la jurisdicción del beneficiario. La razón alegada en la Exposición de Motivos del Real Decreto-ley es que es que esta regla secundaria es innecesaria toda vez que la regla anti-híbridos especial del artículo 21.1 de la LIS ya cubre los supuestos de obtención de dividendos que sean deducibles para quien los distribuye. Sin embargo, determinados supuestos de *transferencias híbridas* con resultado de deducción sin inclusión no quedan cubiertos por la regla anti-híbridos especial del artículo 21.1 de la LIS, lo que exigiría a nuestro juicio haber incorporado la regla anti-híbridos secundaria. Así, la regla anti-híbridos especial del artículo 21.1 de la LIS no aplicaría al prestamista que recibe dividendos procedentes de valores cedidos en préstamo, y por lo tanto sí tendría derecho a la

¹⁷² El artículo 2.9 de la Directiva ATAD define el «establecimiento permanente no computado» como «cualquier mecanismo que se considere que da lugar a un establecimiento permanente con arreglo a la legislación de la jurisdicción de su sede de dirección y que no se considere que da lugar a un establecimiento permanente con arreglo a la legislación de la otra jurisdicción». Así, cuando la jurisdicción de la casa central exime de tributación las rentas obtenidas a través de un establecimiento permanente no computado (que no es gravado en la jurisdicción de establecimiento por considerar dicha jurisdicción que no tiene presencia física suficiente como para ser sometido a gravamen) dichas rentas no tributan en ninguna jurisdicción.

¹⁷³ Artículo 9.4(a) de la Directiva ATAD.

exención del artículo 21.1 de la LIS en la medida en que dichos dividendos no fueran deducibles en sede de la entidad que los distribuye¹⁷⁴.

5.2.4. Reglas especiales

El Real Decreto-ley transpone, a través del apartado sexto del artículo 15 bis de la LIS, la regla especial del artículo 9.5 de la Directiva ATAD relativo a los pagos a EPs no computados. Así, la exención sobre los beneficios obtenidos a través de un EP extranjero (artículo 22 de la LIS) no será aplicable cuando dicho EP sea no computado en su jurisdicción de establecimiento. Sin embargo, al contrario que la Directiva ATAD, la regla española no excluye expresamente la aplicación de esta regla especial cuando un CDI suscrito entre España y un Estado no miembro de la UE prevea una exención sobre tales rentas. No obstante, tal omisión es irrelevante toda vez que una exención prevista por un CDI suscrito por España debe prevalecer sobre la norma interna española (ya que en este caso ni siquiera la norma comunitaria ampara la aplicación de la norma anti-híbridos cuando hay exención en un CDI suscrito con un país tercero).

Incluye también una regla especial para asimetrías híbridas importadas¹⁷⁵, que será aplicable cuando un contribuyente residente en España realice pagos que financien, directa o indirectamente, gastos deducibles en otra jurisdicción que den lugar a una asimetría híbrida. De acuerdo a esta regla especial, dichos pagos no serán deducibles para el contribuyente español. De manera que esta regla especial tiene como objetivo prevenir el traslado de bases imponibles a jurisdicciones en las que no existan normas anti-híbridos¹⁷⁶.

Asimismo, el Real Decreto-ley incorpora, a través del apartado octavo del artículo 15 bis de la LIS, la regla especial del artículo 9.6 de la Directiva ATAD relativa al doble aprovechamiento de un crédito fiscal en las transferencias híbridas, aquéllas en las que las ambas partes de la operación, cedente y el cesionario, se atribuyen conforme la legislación de su país el rendimiento de un instrumento financiero, de manera que ambas partes también se atribuyen el crédito fiscal por la retención en fuente pagada sobre el rendimiento de dicho instrumento financiero; y a la par una de las partes, la que es la prestataria en la operación, genera un gasto financiero deducible fiscalmente. Las transferencias híbridas se articulan básicamente a través de préstamos de valores o de préstamos estructurados como venta de valores con pacto de recompra. El pro-

174 Véase el artículo 21.2.3º de la LIS. En estos casos, podría seguir habiendo una potencial asimetría híbrida si el prestatario de los valores reside en una jurisdicción que no ha implementado normas anti-híbridos y, conforme a su legislación, se atribuye también el dividendo (que también es declarado exento) procedente de los valores cedidos en préstamo, a la par que se deduce fiscalmente el pago del *dividendo fabricado* al prestamista. Lo mismo pasaría en caso de aplicar el crédito fiscal indirecto del artículo 32.1 de la LIS, de manera que seguirían siendo posibles los casos de doble aprovechamiento de un crédito fiscal indirecto en los préstamos de valores cuando el prestamista resida en España y el prestatario en un país sin reglas anti-híbridos.

175 Apartado séptimo del artículo 15 bis de la LIS.

176 Aunque la operativa puede ser muy compleja, el mecanismo general es simple. Una entidad residente en un país con normas anti-híbridos traslada, en virtud de un pago fiscalmente deducible, sus bases imponibles a una jurisdicción en la que no existan reglas anti-híbridos al objeto de crear una asimetría híbrida con un tercer país en el que tampoco existan normas anti-híbridos, y así anular toda la base imponible.

blema de estas operaciones es que no permiten aplicar las reglas anti-híbridos ordinarias cuando el doble crédito fiscal es un crédito fiscal directo para eliminar la doble imposición jurídica (ya que en ese caso no hay un resultado de deducción sin inclusión)¹⁷⁷. En el Real Decreto-ley sobre asimetrías híbridas solo se incorpora esta regla en lo atinente a los créditos fiscales derivados de retenciones a cuenta del propio Impuesto sobre Sociedades, dejando fuera del ámbito de aplicación de esta regla a los créditos fiscales por retenciones de fuente extranjera bajo la asunción de que la LIS ya «dispone de preceptos»¹⁷⁸. Entendemos que esta decisión se basa en que las retenciones de fuente extranjera solo son deducibles en la medida en que no excedan de la parte de la cuota impositiva española atribuible a dichos rendimientos. De manera que el presuntario español, en la medida en que no obtiene renta neta positiva en estas operaciones, no podría deducir las retenciones de fuente extranjera¹⁷⁹. No así con las retenciones a cuenta del propio Impuesto sobre Sociedades. De hecho, muchas de estas operaciones pueden ser combatidas por la vía de la propia calificación¹⁸⁰ (ya sea por la vía del artículo 13 de la LGT o por la vía del artículo 16 de la LGT) o por la vía del artículo 15 de la LGT¹⁸¹. Por ejemplo, muchos préstamos de valores realmente son operaciones de simulación absoluta en la

177 De acuerdo al artículo 15 bis.1 de la LIS solo hay resultado de deducción sin inclusión cuando los pagos «no generen un ingreso, generen un ingreso exento o sujeto a una reducción del tipo impositivo o a cualquier deducción o devolución de impuestos distinta de una deducción para evitar la doble imposición jurídica» (énfasis añadido). Así, el hecho de que un pago goce de un crédito fiscal directo por el impuesto retenido en fuente no desnaturaliza su condición de pago «incluido como renta ordinaria», véase OCDE (2015), párr. 32.

178 Exposición de Motivos del Real Decreto-ley 4/2021, de 9 de marzo: «En relación con las asimetrías de transferencias híbridas generadas por una doble utilización de retenciones, la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, dispone de preceptos que impiden una parte de los efectos de dichas asimetrías por lo que solo resulta necesario transponer en el artículo 15 bis.8 el precepto regulado en el artículo 9.6 de la Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016, en lo atinente a las retenciones a cuenta del Impuesto sobre Sociedades, lo que se lleva a cabo en conexión con la recomendación contenida en el considerando 23 de la Directiva (UE) 2017/952 del Consejo, de 29 de mayo de 2017».

179 La STS de 14 de junio de 2013, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª (rec. 1256/2011), establece que «el propio art. 23 [del CDI] establece que la deducción de los impuestos soportados en Brasil tienen como límite lo que hubiera soportado como tributación de haber sido obtenida la renta en España, para cuya determinación, como señala el Abogado del Estado, se aplica la normativa española, la cual, conforme a los artículos 10 a 23 del Impuesto sobre Sociedades, considera a efectos fiscales como renta gravada la resultante de los ingresos menos gastos». En el mismo sentido la sentencia de la Audiencia Nacional de 26 de diciembre de 2013, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª (rec. 109/2011). El TEAC, por su parte, confirma en su resolución de 8 de octubre de 2019 (R.G. 5548/2018) que para determinar la base de la deducción, deben computarse tanto los ingresos por los intereses percibidos, como los gastos relacionados con los mismos (gastos financieros, servicios exteriores y diferencias de cambio). Véase también López Ribas (2018), p. 235, para quien el «método de imputación ordinaria para impuestos retenidos en el extranjero no parece que facilite el aprovechamiento de créditos sin integración de ingreso en la base imponible».

180 Aunque la base imponible del Impuesto sobre Sociedades se determina a partir del resultado contable, la determinación del elemento subjetivo del hecho imponible (la atribución de la renta) se debe hacer de acuerdo a criterios materiales de determinación de quién obtiene realmente la renta. No obstante, una interpretación adecuada de las normas contables debería llevarnos a similares resultados. Para un estudio en profundidad de estas cuestiones véase Báez Moreno (2009), pp. 71-73 y 156-170.

181 López Ribas (2018), p. 236, y párrafo 23 del Preámbulo de la Directiva ATAD II.

medida en la que las partes de la operación solo buscan los efectos fiscales de la misma¹⁸².

Para combatir los casos de doble residencia se incorpora, a través del apartado décimo del artículo 15 bis de la LIS, la regla especial del artículo 9 ter de la Directiva ATAD. En estos casos el Real Decreto-ley se aparta del criterio seguido para los casos de deducciones dobles derivados de entidades híbridas y EPs híbridos, y únicamente impone la obligación de aplicar la regla anti-híbridos en el momento y en la medida en que haya doble no imposición efectiva («en la parte que se compense con ingresos que no generen renta de doble inclusión» y «en el período impositivo en que esta se produzca»). No obstante, tal y como establece el artículo 9 ter de la Directiva ATAD, cuando la doble residencia se produzca con otro Estado Miembro y España sea el país de residencia de acuerdo con el CDI suscrito entre ambos, España no debe aplicar la norma anti-híbridos.

Por último, es reseñable señalar que el Real Decreto-ley elude incorporar el artículo 9 bis de la Directiva ATAD¹⁸³ bajo el argumento de que la «doble no inclusión» propia de las entidades híbridas inversas no tiene cabida en nuestro ordenamiento tributario «toda vez que lo establecido en la regulación de los impuestos que gravan la renta impiden que surja la asimetría señalada»¹⁸⁴. En nuestra opinión, la actual legislación española únicamente «cubre» los supuestos de entidades híbridas inversas cuando España es la jurisdicción del socio en la entidad híbrida inversa¹⁸⁵, pero no cubre aquellos casos en que la entidad híbrida inversa estuviera establecida en España. Y entrecomillamos «cubre» porque es dudoso que la redacción del artículo 87.1 de la LIRPF permita a las autoridades fiscales españolas calificar a las entidades extranjeras conforme a la calificación fiscal de su jurisdicción de establecimiento. No obstante, entendemos que las normas españolas sobre transparencia fiscal internacional también podrían ser efectivas en estos casos.

Así, consideramos que España no tiene normas efectivas que cubran los supuestos contemplados por el artículo 9 bis de la Directiva ATAD. En este sentido piénsese que se estableciese en España una sociedad civil con objeto profesional (que no es contribuyente por el Impuesto sobre Sociedades) que fuera considerada entidad opaca en la jurisdicción de los socios¹⁸⁶. Incluso cabría la posibilidad de que la constitución de una comunidad de bienes en España pudiera ser visto en la jurisdicción de los partícipes como un verdadero contrato de sociedad, con verdadera personalidad jurídica, y por tanto se calificase como opaca en su jurisdicción. En todos estos casos, el TRLIRNR tampoco nos ofrece

182 Véanse las sentencias de la Audiencia Nacional de 1 de octubre de 2019 (Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, rec. 146/2016) y de 23 de julio de 2020 (Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, rec. 213/2017).

183 Véase la Disposición final segunda del Real Decreto-ley 4/2021 de 9 de marzo.

184 Exposición de Motivos del Anteproyecto de Ley por el que se modifican la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, y el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado mediante Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, en relación con las asimetrías híbridas. El Anteproyecto puede consultarse en: <https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/NormativaDoctrina/Proyectos/impuesto-sociedades.pdf>.

185 Resolución de la DGT de 6 de febrero de 2020 y, por todas, Consulta de la DGT V3557-15.

186 El mismo problema podría darse con respecto a las Agrupaciones Europeas de Interés Económico, ya que están sujetas a un régimen de transparencia fiscal (artículo 44 de la LIS). Véase al respecto, Sanz Gadea (2014), p. 41.

soluciones efectivas si esta entidad no realiza actividades económicas en España (de manera que no se le pueda imputar la existencia de un EP) y los ingresos que recibe no son de fuente española¹⁸⁷.

6. Reflexiones finales: la interacción de las normas anti-híbridos españolas con la Directiva Anti-Elusión Fiscal en sus distintas etapas de implementación

La primera batería de normas anti-híbridos, de carácter muy sucinto y simple, se incorporó en la redacción original de la actual LIS, que entró en vigor el 1 de enero de 2015 y con efectos para los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2015.

Salvo la medida anti-híbridos incorporada en el artículo 21.1 de la LIS relativa a la exclusión del régimen de exención de participaciones para los dividendos que fueren deducibles en la jurisdicción del pagador, que con respecto a los dividendos intracomunitarios contaba ya con la cobertura de la Directiva Matriz-Filial en su redacción dada por la Directiva 2014/86/UE del Consejo de 8 de julio de 2014, el resto de medidas anti-híbridos no derivaban de ninguna directiva europea. En concreto, el artículo 15.j relativo a la deducibilidad de los pagos no gravados en la jurisdicción del beneficiario.

Una de las primeras consecuencias es que, sin contar con amparo de directiva europea alguna, las medidas anti-híbridos podrían ser contrarias a las libertades fundamentales del TFUE ya que las normas anti-híbridos discriminan las operaciones transfronterizas y su finalidad esencialmente «compensatoria» no puede justificar una restricción de las libertades fundamentales¹⁸⁸.

Por tanto, en nuestra opinión, la aplicación de la norma anti-híbridos del artículo 15.j de la LIS pudo ser incompatible con las libertades del TFUE hasta la entrada en vigor de la Directiva ATAD, el 8 de agosto de 2016. De la misma forma, la aplicación de la norma española a las asimetrías híbridas con países extracomunitarios pudo ser incompatible con el TFUE hasta la entrada en vigor de la modificación de la Directiva ATAD (mediante la Directiva ATAD II, que dio cobertura a las normas anti-híbridos aplicables a las asimetrías híbridas con países terceros), el 27 de junio de 2017.

A partir de ese momento, al margen de que, como ya hemos visto en este trabajo, defendemos con carácter general la conformidad de las normas anti-híbridos con las libertades fundamentales del TFUE en la medida en que derivan de una Directiva europea cuya finalidad es asegurar los objetivos de la Unión Europea (como es preservar un adecuado marco de competencia empresarial en condiciones de igualdad), lo que no ofrece dudas es que, como mínimo, las nor-

187 Véanse los artículos 35 y 36 del TRLIRNR. Véanse las Consultas de la DGT V1753-08 y V2483-07.

188 Sobre esta cuestión, véase el Capítulo IV, sección 4.5.2.2.1.1.

mas anti-híbridos nacionales aprobadas bajo la cobertura legal de una directiva europea, como es la Directiva ATAD, gozan de presunción validez¹⁸⁹.

No obstante, lo que no podemos perder de vista es que las normas anti-híbridos establecidas en la Directiva ATAD son unas normas de mínimos que obligan a los Estados Miembros a transponer unos estándares mínimos. Esta circunstancia nos sitúa ante una doble problemática.

En primer lugar, es preciso plantearse qué ocurre cuando un Estado Miembro no ha implementado, dentro del plazo de transposición, los estándares mínimos del artículo 9 de la Directiva ATAD. Las medidas actualmente vigentes de la Directiva ATAD (en su redacción dada por la Directiva ATAD II en 2017) debían estar transpuestas en los ordenamientos nacionales de los Estados Miembros para el 31 de diciembre de 2019, debiendo ser aplicadas a partir del 1 de enero de 2020¹⁹⁰.

No obstante, España no transpuso las normas anti-híbridos de la Directiva ATAD hasta el año 2021, mediante el Real Decreto-ley 4/2021, de 9 de marzo, sobre asimetrías híbridas. La Disposición final cuarta del referido Real Decreto-ley establece que las medidas contenidas en el mismo tendrán «efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2020 y que no hayan concluido a su entrada en vigor».

De manera que, en aras de cumplir con las limitaciones constitucionales a la retroactividad de las normas tributarias, el Real Decreto-ley sobre asimetrías híbridas no es aplicable a los períodos impositivos ya concluidos a su entrada en vigor (el 11 de marzo de 2021).

Además, sobre dichos períodos impositivos ya concluidos a la fecha de entrada en vigor del Real Decreto-ley sobre asimetrías híbridas, la Directiva ATAD tampoco es directamente aplicable por las autoridades fiscales españolas. Cabe recordar que las directivas europeas no son directamente aplicables por los Estados Miembros en cuanto supongan perjuicios u obligaciones para el contribuyente; es decir, se prohíbe el efecto directo vertical inverso o descendente de las directivas¹⁹¹. Esto supone que la Administración tributaria española no puede aplicar, para aquellos períodos impositivos concluidos antes de la entrada en vigor del Real Decreto-ley sobre asimetrías híbridas, aquellas medidas anti-híbridos de la Directiva ATAD que, debiendo haber sido ya transpuestas, no habían sido aún implementadas en el ordenamiento español, como

189 Véase al respecto nota 29 y texto que la acompaña. Para un estudio más pormenorizado sobre el efecto de las directivas comunitarias antes del vencimiento del plazo de transposición, véase Gimeno Feliú (2016), pp. 107-115.

190 Salvo en lo relativo a la regla especial del artículo 9 bis de la Directiva ATAD, cuyo plazo de transposición termina el 31 de diciembre de 2021, debiendo ser aplicable a partir del 1 de enero de 2022.

191 El TJUE abordó por vez primera el efecto de las directivas europeas en el caso *Van Duyn* (asunto 41/74), cuya sentencia de 4 de diciembre de 1974 estableció que un particular podía invocar los derechos de una directiva si esta es lo suficientemente clara y precisa. No obstante, en el caso *Nijmegen* (asunto 80/86) el TJUE estableció en su sentencia de 8 de octubre de 1987 que un Estado Miembro no puede invocar, para imponer obligaciones a los particulares, los preceptos de una directiva que no

las medidas relativas a las entidades híbridas (inversas), a los EPs híbridos, y a la doble residencia.

No obstante, el hecho de que la Directiva ATAD sea una norma de mínimos, tal y como consagra el propio artículo 3 de la Directiva ATAD, faculta a los Estados Miembros para establecer normas más restrictivas o gravosas para los contribuyentes que las que se derivan de dicha directiva. Por lo que el contribuyente tampoco podría ampararse en el efecto directo vertical ascendente¹⁹² (en favor del contribuyente) de las directivas para pretender invocar la aplicabilidad de las medidas de la Directiva ATAD que pudieran ser menos gravosas que las que se derivasen de la aplicación del artículo 15.j de la LIS.

El segundo problema que deriva del hecho de que la Directiva ATAD sea una norma de mínimos, y el más importante, es que toda aquella transposición nacional que exceda de los estándares mínimos de la Directiva ATAD, en la medida en que no tiene cobertura legal de la directiva, ya no gozaría de una presunción de validez conforme al Derecho de la UE y muy probablemente sería incompatible con las libertades del TFUE. Así, determinadas medidas incorporadas en el Real Decreto-ley sobre asimetrías híbridas van más allá de los mínimos requeridos por la Directiva ATAD, e incluso algunas tienen carácter desproporcionado por ser susceptibles de provocar situaciones de sobreimposición.

Un ejemplo de ello lo encontramos en que el Real Decreto-ley sobre asimetrías híbridas amplía, con respecto a la Directiva ATAD, el alcance subjetivo de las medidas anti-híbridos relativas a las entidades híbridas (inversas) y EPs

hubiera sido transpuesta. En el ámbito de la fiscalidad, el TJUE reiteró la prohibición del efecto directo vertical descendente en su sentencia de 5 de julio de 2007, C-321/05 (*Kofoed*), párrs. 40-42. Véase al respecto Weber (2009), p. 52. En España el TEAC ha asumido este principio europeo de interdicción del efecto directo vertical descendente. No obstante, es extremadamente fina la línea divisoria que separa el principio de interdicción del efecto directo vertical descendente del principio de «interpretación conforme», por el cual las normas nacionales que transpongan una directiva tienen que ser interpretadas a la luz de la letra y la finalidad de esta. Por lo que la cuestión estriba en determinar hasta qué punto una norma nacional de transposición de una directiva se ha transpuesto deficientemente (en cuyo caso las autoridades nacionales del Estado Miembro no pueden invocar la directiva en perjuicio del contribuyente) o si por el contrario hay un simple error de interpretación de la norma nacional por parte de las autoridades fiscales nacionales. La resolución de esta cuestión actualmente está pendiente de resolución por el Tribunal Supremo en relación a un supuesto sobre la condición de sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido por una entidad mercantil (Auto del Tribunal Supremo de 10 de septiembre de 2020, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1ª, rec. 1045/2020). Para Almudí Cid, «el principio de interpretación conforme determina que el juez nacional, en la medida en que así lo permita el Derecho interno [interpretado conforme a los métodos de interpretación previstos en el artículo 12 de la Ley General Tributaria y 3.1 del Código Civil], resulta obligado a interpretar y aplicar dicho ordenamiento de forma conforme con el Derecho de la Unión Europea» (énfasis añadido), en «La Transmisión de Participaciones como Operación Financiera Accesorio a Efectos del Cálculo de Regla de Prorrata del IVA: Análisis a Luz de la Doctrina del Acto Aclarado y del Principio de Interpretación Conforme, Comentario a la STS de 2 marzo de 2020, Rec. 2465/2017», disponible en: <https://www.aedaf.es/es/documentos/descarga/47073/la-transmision-de-participaciones-como-operacion-financiera-accesoria-a-efectos-del-calculo-de-regla-de-prorrata-del-iva-analisis-a-luz-de-la-doctrina>.

192 Véase nota 191, caso *Van Duyn*.

híbridos¹⁹³; de tal forma que dichas medidas son aplicables en cualquiera de los casos de vinculación del artículo 18 de la LIS. Otro ejemplo lo encontramos en la regla primaria relativa a los instrumentos financieros híbridos, establecida en el artículo 15 bis.1 de la LIS, cuya reversión parece ser posible únicamente si la jurisdicción del beneficiario del pago grava la renta «en un período impositivo que se inicie dentro de los doce meses siguientes a la conclusión del período impositivo en el que se haya devengado el gasto para el contribuyente».

Otro caso de posible incompatibilidad con las libertades fundamentales del TFUE lo encontramos en el alcance objetivo de las normas anti-híbridos relativas a las entidades híbridas y EPs híbridos. Por un lado la norma española no requiere para su aplicación la existencia de doble no imposición efectiva, sino que la norma anti-híbridos se aplica ante una doble no imposición potencial, bastando simplemente que la deducción «no se compense con ingresos (...) de doble inclusión». Y por otro lado, la norma española ni siquiera prevé un sistema de para evitar el no aprovechamiento de *pérdidas definitivas*, sino que va más allá y establece una limitación temporal de tres años (que en ningún modo está prevista en la Directiva ATAD) para revertir la aplicación de la norma anti-híbridos; es decir, la norma española únicamente permite compensar las deducciones con rentas de doble inclusión dentro del plazo de los tres periodos impositivos posteriores a la aplicación de la regla anti-híbridos.

Bibliografía

Baete, R. (2020). The Tax Treatment of Hybrid Entities under Primary EU Law and CJEU Jurisprudence. En S. Govind & J.-P. Van West (Eds.), *Hybrid Entities in Tax Treaty Law*, Series on International Tax Law (pp. 509- 530).

Báez Moreno, A. (2009). *Los Negocios Fiduciarios en la Imposición sobre la Renta*. Aranzadi.

Bammens, N. (2012). *The Principle of Non-discrimination in International and European Tax Law*. Doctoral Series (Vol. 24). Amsterdam: IBFD.

Bärsch, S.-E., & Spengel, C. (2013). Hybrid Mismatch Arrangements: OECD Recommendations and German Practice. *Bulletin for International Taxation*, 67, 520-528.

Bundgaard, J. (2013a). Coordination Rules as a Weapon in the War against Cross Border Tax Arbitrage –The Case of Hybrid Entities and Hybrid Financial Instruments. *Bulletin for International Taxation*, 67, 200-204.

193 Quizás otro ejemplo de posible incompatibilidad con las libertades del TFUE podría ser la norma anti-híbridos del artículo 21.1 de la LIS (relativa a la percepción de dividendos deducibles) en los supuestos en que se aplique a aquellos dividendos pagados por entidades extracomunitarias sobre las que el beneficiario ostente una participación inferior al 25%. En estos casos, tal aplicación no cuenta con la cobertura legal de la regla anti-híbridos especial del artículo 4.1(a) de la Directiva Matriz-Filial, que solo es aplicable a los dividendos intracomunitarios, ni con la cobertura de la regla anti-híbridos secundaria de la Directiva ATAD (artículo 9.2(b)), cuya aplicación exige una participación mínima de un 25% (o influencia significativa) o la existencia de un mecanismo estructurado.

Bundgaard, J. (2013b). Hybrid Financial Instruments and Primary EU Law – Part 1. *European Taxation*, 53, 539-554.

Bundgaard, J. (2013c). Hybrid Financial Instruments and Primary EU Law – Part 2. *European Taxation*, 53, 587-594.

Bundgaard, J. (2017). *Hybrid Financial Instruments in International Tax Law*. Kluwer Law International. Bünning, M. (2003). Germany: Use of Partnership and other Hybrid Instruments in Cross-Border Transactions.

Intertax, 31, 401-409.

Calderón Carrero, J. M. (2012). A Vueltas con las Reglas Interpretación y Calificación de los Convenios de Doble Imposición al Hilo de una Resolución del TEAC sobre Híbridos Financieros: La Reciente Reacción de la OCDE frente al Arbitraje Fiscal Internacional. *Quincena Fiscal*, 12/2012. Consultado en Aranzadi Digital.

Calderón Carrero, J. M., & Báez Moreno, A. (2009). The Columbus Container Services ECJ Case and Its Consequences: A Lost Opportunity to Shed Light on the Scope of the Non-discrimination Principle. *Intertax*, 37, 212-222.

Cordewener, A., Kofler, G., & Schindler, C. P. (2007). Free Movement of Capital and Third Countries: Exploring the Outer Boundaries with Lasertec, A and B and Holböck. *European Taxation*, 47, 371-376.

Cordewener, A., Kofler, G., & Van Thiel, S. (2009). The Clash Between European Freedoms and National Direct Tax Law: Public Interest Defences Available to the Member States. *Common Market Law Review*, 46, 1951-2000.

Dahlberg, M. (2005). *Direct Taxation in Relation to the Freedom of Establishment and the Free Movement of Capital*. EUCOTAX Series on European Taxation. Kluwer Law International.

De Boer, R., & Marres, O. (2015). BEPS Action 2: Neutralizing the Effects on Hybrid Mismatch Arrangements.

Intertax, 43, 14-41.

De Broe, L. (2008). *International Tax Planning and Prevention of Abuse*. Doctoral Series (Vol. 14). Amsterdam: IBFD.

De Groot, I. (2016). The Switch-Over Provision in the Proposal for an Anti-tax Avoidance Directive and Its Compatibility with the EU Treaty Freedoms. *EC Tax Review*, 25, 162-169.

Debelva, F., Scornos, D., Van den Berghen, J., & Van Braband, P. (2015). LOB Clauses and EU-Law Compatibility: A Debate Revived by BEPS? *EC Tax Review*, 24, 132-143.

Douma, S. (2011). *Optimization of Tax Sovereignty and Free Movement*. IBFD Doctoral Series. IBFD.

Dziurdz, K. (2013). «Circularly Linked» Rules Countering Deduction and Non-Inclusion Schemes: Some Thoughts on a Tie-Breaker Test. *Bulletin for International Taxation*, 67, 306-310.

Fibbe, G., & De Graaf, A. (2005). Is Double Taxation Arising from Autonomous Tax Classification of Foreign Entities Incompatible with EC Law? En H. Van Arendonk, F. Engelen, & S. Jansen (Eds.), *A Tax Globalist: Essays in Honour of Maarten J. Ellis* (pp. 237-265). IBFD.

Gimeno Feliú, J. M. (2016). El nuevo paquete legislativo comunitario de contratación pública: Principales novedades. (La orientación estratégica de la contratación pública). En S. Rodríguez-Campos (Ed.), *Las nuevas directivas de contratos públicos y su transposición* (pp. 15-127). Marcial Pons.

Ginevra, G. (2017). The EU Anti-Tax Avoidance Directive and the Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) Action Plan: Necessity and Adequacy of the Measures at EU level. *Intertax*, 45, 120-137.

Helminen, M. (2011). *EU Tax Law: Direct Taxation*. IBFD.

Jiménez-Valladolid L'Hotellerie-Fallois, D. J. (2015). Doble (no) imposición e híbridos financieros: Tendencias internacionales y reforma del Impuesto sobre Sociedades. En C. García-Herrera Blanco (Ed.) (Vol. 10/2015, pp. 137-147). Presentado en Encuentro de Derecho Financiero y Tributario (3ª edición), «La reforma del sistema tributario español», Madrid: IEF. Recuperado a partir de https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos_trabajo/2015_10.pdf

Jiménez-Valladolid L'Hotellerie-Fallois, D. J. (2018). Pérdidas Finales, Establecimientos Permanentes y la Rehabilitación de la «Excepción Marks & Spencer»: Análisis de las SSTJUE de 12 de junio de 2018, «Bevola» (asunto C-650/16), y de 4 de julio de 2018, «NN» (asunto C-28/17). *Nueva Fiscalidad*, 255-269.

Kofler, G. (2011). Tax Treaty «Neutralization» of Source State Discrimination under the EU Fundamental

Freedoms? *Bulletin for International Taxation*, 65, 684-690.

Kofler, G., & Mason, R. (2007). Double Taxation: A European «Switch in Time»? *Columbia Journal of European Law*, 14, 63-98.

Lang, M. (2006). The Marks & Spencer Case – The Open Issues Following the ECJ's Final Word. *European Taxation*, 46, 54-67.

Lang, M. (2008). ECJ Case Law on Cross-Border Dividend Taxation—Recent Developments. *EC Tax Review*, 17, 67-77.

Lang, M. (2014). Has the Case Law of the ECJ on Final Losses Reached the End of the Line? *European Taxation*, 54, 530-540.

Lazarov, I. (2020). The Relevance of the Fundamental Freedoms for Direct Taxation. En M. Lang, P. Pistone, J. Schuch, C. Staringer, A. Rust, G. Kofler, & K.

Spies (Eds.), *Introduction to European Tax Law on Direct Taxation* (Sexta., pp. 63-104). Linde.

López Ribas, S. (2014). Plan BEPS, Acción 2: Recomendaciones sobre Híbridos. *Carta Tributaria. Monografías*, 12, 1-20.

López Ribas, S. (2018). Asimetrías Híbridas. En J. M. Almudí Cid, J. A. Ferreras Gutiérrez, & P. A. Hernández González-Barreda (Eds.), *La Armonización de las Normas contra la Elusión Fiscal relativas a la Fiscalidad Directa en la Unión Europea* (pp. 221-241). Thomson Reuters Aranzadi.

Marchgraber, C. (2018). *Double Non-Taxation and EU Law*. EUCOTAX Series on European Taxation. Kluwer Law International.

Martínez Laguna, F. D. (2016). Institutional Hybrid Financial Instruments and Double Non-taxation under Domestic Rules and Tax Treaty Law: The Example of Spain. *Intertax*, 44, 447-462.

Martínez Laguna, F. D. (2019). *Hybrid Financial Instruments, Double Non-taxation and Linking Rules*. Series on International Taxation. Kluwer Law International.

Martins, J. (2016). Limitation on Benefits and EU Law. En D. W. Blum & M. Seiler (Eds.), *Preventing Treaty Abuse*, Series on International Tax Law (pp. 271-292). Linde.

OCDE. (2012). *Hybrid Mismatch Arrangements: Tax Policy and Compliance Issues*. OECD Publishing.

OCDE. (2015). *Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2-2015 Final Report*.

OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. OECD Publishing.

OCDE. (2017). *Neutralising the Effects of Branch Mismatch Arrangements, Action 2: Inclusive Framework on BEPS*. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. OECD Publishing.

Palao Taboada, C. (2017). El Abuso del Derecho en Materia Tributaria en el Derecho Comunitario Europeo.

Revista Española de Derecho Europeo, 61, 13-62.

Parada, L. (2017). *Double Non-Taxation and the Use of Hybrid Entities*. Universidad de Valencia.

Ring, D. M. (2002). One Nation Among Many: Policy Implications of Cross-Border Tax Arbitrage. *Boston College Law Review*, 44, 79-175.

Rust, A. (2015). BEPS Action 2: 2014 Deliverable – Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements and its Compatibility with the Non-discrimination Provisions in the Tax Treaties and the Treaty on the Functioning of the European Union. *British Tax Review*, 308-324.

Sanz Gadea, E. (2014). Recetas para Neutralizar los Efectos Perniciosos de los Híbridos. *Crónica Tributaria: Boletín de Actualidad* (4), 35-48.

Schön, W. (2015). Neutrality and Territoriality – Competing or Converging Concepts in European Tax Law?

Bulletin for International Taxation, 69, 271-293.

Strik, P. (2014). *Shaping the Single European Market in the Field of Foreign Direct Investment*. Hart Publishing. Traversa, E. (2007). National Report: Belgium. En M. Lang & P. Pistone (Eds.), *The EU and Third Countries: Direct Taxation* (pp. 147-176). Linde.

Vanden Berghe, B. (2017). Enforceability of OECD Linking Rules in the Light of EU Law. *LSE Law Review*, 2, 63-92.

Vilhena de Moraes, L. E. (2015). Underlying Tax Credit in the Case of a Deduction and Non-Inclusion Scheme? En K. Dziurdz & C. Marchgraber (Eds.), *Non-Discrimination in European and Tax Treaty Law: Open Issues and Recent Challenges*, Series on International Tax Law (Vol. 94, pp. 217-242). Linde.

Weber, D. (2009). Some Remarks on the Application of Community Law, its Legal Effects and the Relationship between these Concepts. En P. Pistone (Ed.), *Legal Remedies in European Tax Law* (pp. 45-67). IBFD.

West, P. R. (1996). Foreign Law in U.S. International Taxation: The Search for Standards. *Florida Tax Review*, 3, 147-185.

¿DE QUÉ HABLAMOS CUANDO HABLAMOS DE IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO?

Impuesto sobre el Patrimonio, capacidad económica y prohibición del alcance confiscatorio de la imposición

Javier Alonso Madrigal

*Profesor Propio de Derecho Financiero y Tributario
Facultad de Derecho. ICADE-Comillas
(España)*

Title

What we talk about when we talk about Wealth Tax. Wealth tax, ability to pay and ban on the confiscatory scope of taxation.

Resumen

¿De qué hablamos cuando hablamos del Impuesto sobre el Patrimonio? ¿Es el Impuesto sobre el Patrimonio un impuesto conforme con el principio de capacidad económica o, por el contrario, es un impuesto que carece del presupuesto constitucionalmente exigido para su establecimiento? ¿Es el patrimonio una manifestación de capacidad económica susceptible de ser gravada autónomamente por el Impuesto sobre el Patrimonio o debería este limitarse a gravar la renta como complemento al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas? ¿Viola el Impuesto sobre el Patrimonio, en su vigente configuración, la prohibición constitucional del alcance confiscatorio de la imposición? ¿Es el Impuesto sobre el Patrimonio contrario al principio de capacidad de pago y (o) confiscatorio por gravar una riqueza que no es líquida?

Palabras clave

«Impuesto sobre el Patrimonio. Renta, patrimonio, liquidez y capacidad económica. Progresividad. Prohibición de confiscatoriedad. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y patrimonio».

Abstract

What are we talking about when we talk about the Wealth Tax? Is the Wealth Tax a tax in accordance with the principle of economic capacity or, on the contrary, is it a tax that lacks the constitutionally required presupposition for its establishment? Is patrimony a manifestation of economic capacity capable of being taxed autonomously by the Wealth Tax or should the latter

be limited to taxing income as a complement to the Personal Income Tax? Does the Wealth Tax, in its current configuration, violate the constitutional prohibition of the confiscatory scope of taxation? Is the Wealth Tax contrary to the principle of capacity to pay and (or) confiscatory by taxing wealth that is not liquid?

Keywords

«Wealth Tax. Income, wealth, liquidity and ability to pay. Progressive taxation. Ban on the confiscatory scope of taxation. Personal income tax and wealth».

Fecha de recepción: 1-07-2021/Fecha de aceptación: 24-09-2021/ Fecha de revisión: 29-03-2022

Cómo referenciar: Alonso Madrigal, J. ¿De qué hablamos cuando hablamos de Impuesto sobre el Patrimonio? Impuesto sobre el Patrimonio, capacidad económica y prohibición del alcance confiscatorio de la imposición. *Revista Técnica Tributaria* (136), 143-177

SUMARIO

1. Introducción
2. El Impuesto sobre el Patrimonio como gravamen de la renta
3. El Impuesto sobre el Patrimonio y la progresividad del gravamen de la renta
4. El Impuesto sobre el Patrimonio como gravamen de rentas inmateriales o psicológicas
5. La confiscatoriedad del Impuesto sobre el Patrimonio y la renta
6. Impuesto sobre el Patrimonio, liquidez y capacidad económica
7. Breve conclusión
8. Bibliografía

«At a time when there appear to be not good options left, it is worth keeping an open mind about the choices that lie ahead»¹

Este trabajo ha sido seleccionado para publicar en la Revista Técnica Tributaria, RTT, por el jurado de la XXIII Edición del Premio AEDAF 2021.

1. Introducción

El Impuesto sobre el Patrimonio español (IP en adelante); no parece despertar demasiado interés en la doctrina últimamente, salvo –quizá– por su trayectoria legislativa desde el año 2008 –más que accidentada, rocambolesca– que lo ha mantenido suspendido entre la vida (vigencia) y la muerte (supresión definitiva), en una suerte de trance hipnótico legislativo, a la manera del tuberculoso señor Valdemar del cuento homónimo de Edgar Allan Poe. Como es sabido, la *Ley 4/2008, de 23 de diciembre, por la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido, y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria*², suprimió el gravamen del IP, estableciendo una nueva redacción para el art. 33 y derogando los arts. 6, 36, 37 y 38, así como la Disposición transitoria de su ley reguladora, la *Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio*³, pero manteniendo la vigencia del resto de su articulado. Dicha situación se mantuvo durante los ejercicios 2008, 2009 y 2010, pero en septiembre del 2011 se aprueba el *Real Decreto– ley 13/2011, de 16 de septiembre, por el que se restablece el Impuesto sobre el Patrimonio, con carácter temporal*⁴, mediante el expediente de dar nueva vigencia a los preceptos derogados en 2008 e introduciendo además modificaciones en los arts. 4.9, 6, 28 y 33, pero estableciendo nuevamente su derogación con efectos de 1 de enero de 2013.

In extremis o, si se prefiere por seguir con el símil, *in artículo mortis*, el 28 de diciembre de 2012, con la *Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica*⁵, se da comienzo a una serie de sucesivas operaciones de respiración asistida legislativa que fueron prolongado la vigencia del impuesto hasta la actualidad, mediante sucesivas modificaciones del RDL 13/2011 en las que se fue retrasando de año en año la supresión del gravamen, de forma que el contribuyente la fue viendo alejarse, como manzana de Tántalo, en seis ocasiones sucesivas. Así lo hizo, como se ha señalado, la citada *Ley 16/2012* que la retrasa hasta el 2014, la *Ley 22/2013, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2014*⁶, que la retrasa

1 Lord Gus O'Donnel, Cabinet Secretary and Head of the Civil Service, 2005-11. *Foreword* en Advani A., Chamberlain E. y Summers A., *Wealth Tax Commission Final Report: A wealth tax for the UK*. Wealth Tax Commission. <https://www.ukwealth.tax>. 2020. p.6.

2 BOE de 25 de diciembre de 2008.

3 BOE de 7 de junio de 1991.

4 BOE de 17 de septiembre de 2011.

5 BOE de 28 de diciembre de 2012.

6 BOE de 26 de diciembre de 2013.

hasta 2015, la *Ley 36/2014, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2015*⁷, que la retrasa hasta el 2016, la *Ley 48/2015, de 29 de octubre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2016*⁸, que la retrasa hasta 2017, el *Real Decreto-ley 3/2016, de 2 de diciembre, por el que se adoptan medidas en el ámbito tributario dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y otras medidas urgentes en materia social*⁹, que la retrasa hasta el 2018 y la *Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018*¹⁰, que la retrasa hasta 2019.

El *Proyecto de Ley 121/000038* (BOCG de 16 de enero de 2019) contenía una disposición derogatoria que parecía llamada a terminar con los padecimientos legislativos de nuestro particular señor Valdemar impositivo mediante la derogación de la supresión aplazada contenida en el apartado segundo del artículo único del *RDL 13/2011*. La aprobación por el pleno del Congreso de las enmiendas a la totalidad de devolución del proyecto mantuvo el término de la supresión para el ejercicio 2019 y tuvo que volverse a postponer la misma hasta el 2021 a través de un nuevo *Real Decreto-ley 18/2019, de 27 de diciembre, por el que se adoptan determinadas medidas en materia tributaria, catastral y de seguridad social*¹¹. Finalmente (quizá), la «*Derogación del apartado segundo del artículo único del real Decreto-ley 1372011 de 16 de septiembre, por el que se restablece el Impuesto sobre el Patrimonio, con carácter temporal. Se deroga el apartado segundo del artículo único del real Decreto-ley 1372011 de 16 de septiembre, por el que se restablece el Impuesto sobre el Patrimonio, con carácter temporal*» del articulado de la *Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos generales del Estado para el año 2021*¹², ha derogado la supresión aplazada contenida en el *RDL 13/2011* y ha despertado a nuestro particular señor Valdemar, no sabemos por cuánto tiempo, ni si, como en el cuento de Poe, lo ha sido para verlo descomponerse completamente a continuación, ya que el Grupo Parlamentario Popular en el Congreso ha presentado un recurso de inconstitucionalidad¹³ contra el artículo 66 y la disposición derogatoria primera de la citada *Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos generales del Estado para el año 2021*, al considerar que «*el aumento en la escala a un tipo máximo del 3,5%, muy superior a los tipos de interés actuales, hace que en algunos casos y teniendo en cuenta la incapacidad de generar rendimientos de ciertos patrimonios, deba abonarse con una liquidación y reducción del patrimonio personal, vulnerando el artículo 31 de la Constitución del principio de capacidad económica*», calificando el IP de «*profundamente injusto y arcaico*» y «*en vías de extinción a nivel mundial*» que «*no tiene sentido (...) que se convierta en indefinido*»¹⁴.

Lejos parecen quedar (y de hecho quedan lejos, hablamos del año 80) los tiempos en los que afirmaran Breña Cruz y García Martín que «*La propia importancia que el impuesto tiene dentro del sistema tributario justifica por sí misma*

7 BOE 30 de diciembre de 2014.

8 BOE de 30 de octubre de 2015.

9 BOE de 3 de diciembre de 2016.

10 BOE de 4 de julio de 2018.

11 BOE de 28 de diciembre de 2019.

12 BOE de 31 de diciembre de 2020.

13 Recurso de Inconstitucionalidad número 1798-2021.

14 <http://www.gppopular.es/wp-content/uploads/2021/03/2021.03.26-Nota-GPP-Recurso-TC-Impuesto-sobre-patrimonio.pdf>, Nota de prensa de 26 de marzo de 2021.

que se le preste una atención preferente (...) el impuesto sobre el patrimonio neto es considerada actualmente como una figura básica y capital de un sistema tributario moderno, racional, armónico y, en definitiva, ideal. Un sistema de esta naturaleza está fundado sobre el principio de la capacidad de pago y ha de construirse sobre los valores o índices tenidos como más representativos en los momentos actuales: la renta, el patrimonio y las ventas. (...) El impuesto sobre patrimonio neto constituye una pieza esencial en un sistema justo y racional en cuanto que se revela como instrumento idóneo para ajustar la imposición a la capacidad de pago individual...»¹⁵. Como ya señalara De Pablos en 2007: «No existe interés alguno por el Impuesto en la actualidad y es el gran ausente de las reformas tributarias salvo en los casos concretos en que se ha decidido abolirlo (...). Fuentes Quintana (1987) explicaba ya hace tiempo el porqué del escaso interés suscitado por estos impuestos, justificándolo por la reducida recaudación que proporcionan, la prioridad adquirida por la eficiencia frente a la equidad y el poco interés político que suscitan. Cabe añadir que la liberalización del mercado de capitales ha contribuido a su arrinconamiento. Son pocas las voces que clamen papel alguno para este tipo de impuestos. Lo cierto es que ni se habla de ellos»¹⁶.

Según afirmaba el informe dedicado a la imposición sobre el patrimonio neto de la OCDE de 2018, los impuestos sobre el patrimonio neto son bastante menos populares de lo que lo fueron en el pasado¹⁷, mientras en 1980 Breña Cruz y García Martín afirmaban que el impuesto sobre el patrimonio era aplicado en 20 países y se hacían eco de la existencia de un debate público que consideraban muy extendido entonces¹⁸, sólo cuatro países de la OCDE recaudaban ya tales impuestos en 2017 y de ellos uno, Francia, sustituyó su impuesto sobre el patrimonio neto («impôt de solidarité sur la fortune») por un nuevo impuesto sobre el patrimonio inmobiliario («impôt sur la fortune immobilière»), con efecto desde el 1 de enero de 2018. Dudas acerca de su eficiencia y sus costes administrativos, en particular si se comparan con los ingresos limitados que tienden a generar, han llevado a su supresión en muchos países. Se defiende que sólo los grandes patrimonios queden sujetos al IP y lo sean a unos tipos moderados, y se defienden también una serie de importantes exenciones para, acto seguido, declarar que el impuesto no es eficaz para cumplir con una finalidad redistributiva¹⁹ dada su escasa virtualidad recaudatoria²⁰, que se denuncia al mismo

15 Breña Cruz, F., y García Martín A., «El Impuesto sobre el Patrimonio Neto». Instituto de Estudios fiscales. Ministerio de Hacienda. Madrid. 1980. p.1.

16 De Pablos Escobar, L., «Objetivos e incidencia de la imposición personal sobre la riqueza en España», Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 2007.

17 OECD, «The Role and Design of Net wealth Taxes in the OECD», *OECD Tax policy Studies*, n. 26, 2018, OECD Publishing, París. p.16. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264290303-en>

18 Breña Cruz, F., y García Martín A., «El Impuesto ...». Op. cit. p.2.

19 Incongruencia señalada por Calvo Ortega, R., «La supresión del Impuesto sobre el Patrimonio. Algunas reflexiones», *Nueva Fiscalidad*, n. 5, 2008, p.12.

20 Según la memoria de la Administración tributaria. Año 2018, la recaudación del Impuesto sobre el Patrimonio en el Territorio de Régimen Fiscal Común fue de 1.112 millones de euros en 2017, p.162, durante el mismo período la suma de los Tributos sobre el Juego cedidos a las CC.AA. (Casinos, Bingo, Máquinas) en el mismo ámbito territorial fue de 1.061,323 millones de euros, p.297, y la suma de los Impuestos Especiales sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas, Productos Intermedios y sobre la Cerveza fue de 1.175,5 millones, p.291. Ministerio de Hacienda. Inspección General. *Memoria de la Administración tributaria. Año.2018*. <https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/Inspgral/Memorias/Memoria-Tributaria-2018/MAT.pdf>.

tiempo que las supuestas ineficiencias económicas que provoca su efecto sobre el ahorro y la inversión²¹, ineficiencias que habría que entender entonces que derivarían más del impacto «psicológico» del mismo que de su reducido impacto recaudatorio real²².

En cualquier caso, como señala acertadamente el profesor Simón Acosta, este tipo de críticas *«es inseparable del propio concepto de impuesto. (...) Si este impuesto desincentiva el ahorro, el impuesto sobre la renta desincentiva el trabajo, el ahorro y la capacidad productiva. Son verdades que no pueden presentarse como defectos intrínsecos e insubsanables del impuesto sobre el patrimonio neto, sino como elementos a tener en cuenta junto con otros para alcanzar un equilibrio entre los objetivos de política económica (eficiencia, crecimiento estable y redistribución de la renta y la riqueza) y la necesidad de financiar el gasto público mediante ingresos coactivos»*²³.

Más recientemente, la preocupación sobre la altamente desigual distribución de la renta, combinada con la necesidad de mayores ingresos fiscales en muchos países, parece haber reverdecido el interés por la imposición patrimonial²⁴. En el caso de España, la reciente Ley de Presupuestos generales del Estado para el año 2021, ha supuesto un hito importante, no sólo al restablecer la vigencia del IP con carácter indefinido, sino también al incrementar el tipo marginal de la escala del impuesto regulada en el art. 30 de la Ley, aplicable a los tramos de base liquidable superiores a 10.695.996,06 €, del 2,5% al 3,5%, y, en fechas muy recientes, el 12 de abril del presente año, el Ministerio de Hacienda ha creado un *«Comité de personas expertas para la reforma del sistema tributario»*, que según se ha hecho público en una nota de prensa «pondrá el énfasis en la armonización patrimonial».

En todo caso, creo que, sea cual sea su mayor o menor actualidad, resulta interesante revisar las posiciones dominantes sobre el IP, no en relación a su eficiencia, neutralidad, potencialidad recaudatoria o sus pretendidos efectos sobre el ahorro, la inversión o el crecimiento, aspectos todos –sin duda– merecedores de un estudio y un debate de naturaleza económica en el que como cultivador del derecho tributario creo no tener una opinión mucho más cualificada que la de un físico o un médico, sino sobre la conformidad del IP con los principios constitucionales de justicia, la perspectiva jurídica que nos atañe. Como señala Simón Acosta, creo que muy acertadamente, ambos aspectos, económico y jurídico, *«en el ámbito científico pueden ser tratados separadamente y es conveniente hacerlo así, dado que el objeto formal de conocimiento de cada una de*

21 García Novoa C., *El futuro del Impuesto sobre Sucesiones y patrimonios: apuntes para una reflexión. (I) Bolsa de Madrid*, N.º 133, 2004. p.13. Guerra Reguera, M., «Reflexiones sobre el mantenimiento de un impuesto sobre el patrimonio de las personas físicas» en Cubero Truyo, A., «Evaluación del sistema tributario vigente. Propuestas de mejora en la regulación de los distintos impuestos». Aranzadi. 2013. p.442.

22 Así parece reconocerse implícitamente en: Baker & McKenzie, Propuesta para la reforma de los impuestos sobre patrimonio y sobre sucesiones y donaciones en España: Informe del grupo de trabajo de la Fundación Impuestos y Competitividad para la reforma de los impuestos sobre el patrimonio y sobre sucesiones y donaciones. Fundación Impuestos y Competitividad, Madrid, 2015, pp. 44-45

23 (23) Simón Acosta, E., *La imposición patrimonial: una reflexión de justicia tributaria*. En Simón Acosta, E. (Dir.) y Vázquez del rey Villanueva, A., y Simón Yarza, M. E. (Coords.) *Problemas actuales de coordinación tributaria*. Thompson Reuters. Aranzadi. 2016. p.451.

24 OECD, «The Role and Design (...)», op. cit. p.17.

las ciencias es distinto y, por tanto, requieren una aproximación metodológica diferente»²⁵. El estudio «de los efectos económicos de los impuestos patrimoniales (...) corresponde a otras disciplinas y requiere profundizar en análisis empíricos de los que generalmente prescinden quienes opinan sobre dichos efectos»²⁶.

Creo, en definitiva, que merece la pena que como juristas nos preguntemos, a la manera de Raymond Carver: ¿De qué hablamos cuando hablamos del IP? ¿Es el IP un impuesto conforme con el principio de capacidad económica o, por el contrario, es un impuesto que carece del presupuesto constitucionalmente exigido para su establecimiento? ¿Es el patrimonio una manifestación de capacidad económica susceptible de ser gravada autónomamente por el IP o debería este limitarse a gravar la renta como complemento al IRPF? ¿Viola el IP, en su vigente configuración, la prohibición constitucional de que la imposición tenga alcance confiscatorio? ¿Es el IP contrario al principio de capacidad de pago y (o) confiscatorio por gravar una riqueza que no es líquida? Son muchos, diría que los más, los pronunciamientos de la doctrina, tanto jurídica como hacendística, que se ha ocupado del impuesto que, contestando esas preguntas, niegan su legitimidad constitucional, al menos en su vigente configuración, y llaman a una reconfiguración sustancial del mismo o directamente a su supresión definitiva. Un rechazo radical del impuesto, desde las mismas raíces de su fundamento y límites constitucionales, al que se añaden además las razones de carácter económico antes citadas. Esta especie de *eisphoraphobia*, creo, está basada en argumentos que no son del todo consistentes y merecen ser examinados y discutidos. Ese examen y esa discusión pretenden ser el objeto de este trabajo.

Resulta llamativo a este respecto, en mi opinión, que los impuestos recurrentes sobre la propiedad inmobiliaria, como el Impuesto sobre Bienes Inmuebles español (IBI en adelante), que gravan sólo el patrimonio inmobiliario del contribuyente y no su patrimonio neto total, constituyan la forma más común de gravamen de la propiedad y sean recaudados en todos los países de la OCDE²⁷. Llamativo porque el IBI plantea exactamente los mismos problemas que se denuncian en relación con el IP en cuanto a la existencia o inexistencia de una capacidad económica gravada por el mismo y a su pretendido alcance confiscatorio, problemas que en el IBI se verían agravados por su carácter real y no personal, por no deducirse de su base imponible las deudas incurridas para la adquisición de los inmuebles y por los tipos efectivos relativamente elevados, en relación con los del IP, que resultan, tanto de la inexistencia de un mínimo exento general y uno específico para la vivienda habitual, como de no aplicarse al mismo una limitación al gravamen conjunto con el IRPF como la prevista en el art 31 del IP²⁸.

El tipo de gravamen «mínimo y supletorio» del 0,4 por ciento fijado para bienes inmuebles urbanos en el art. 72 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de

25 Simón Acosta, E., «La imposición...» op. cit. p.410.

26 Op. ult, cit. p.408

27 OECD, «The Role and Design (...)», Op. cit. p.21

28 En opinión de Simón Acosta, que no comparto, «su asignación a la Hacienda local y su relación con el principio de beneficio permite pensar en una justificación o fundamento distinto» a la imposición patrimonial. Simón Acosta, E., «La imposición...» cit. pp.410 y 414.

las Haciendas Locales²⁹, en el IP, de acuerdo con la tarifa fijada en el art. 30.2 de la Ley estatal, aplicable si la Comunidad Autónoma no hubiese aprobado su propia escala, se correspondería con el tipo medio aplicable a una base liquidable de 835.634,4 €, a la que habría que sumar el mínimo exento de 700.000 €, o 1.000.000 € si se tratara de la vivienda habitual (siempre de acuerdo con la vigente Ley Estatal), todo ello sumado elevaría el umbral del patrimonio necesario para tributar al tipo medio del 0,4 % hasta 2.535.634,4 €. Para alcanzar un tipo medio de gravamen del 1,1 por ciento, el máximo fijado para bienes inmuebles urbanos, la base liquidable del IP debería superar el importe, nada desdeñable, de 3.258.939 euros, sumados los mínimos exentos de la ley estatal el umbral del patrimonio necesario para tributar al tipo medio del 1,1 % se elevaría hasta 4.258.939 euros. Según la Memoria de la Administración tributaria del año 2018, en el año 2017 sólo un tercio de los declarantes del IP declararon una base imponible superior a 4.000.000 que les acercaría a un tipo medio cercano a dicho 1,1 por ciento³⁰.

En opinión del profesor Simón, también el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas (ITPO en adelante) sería un impuesto que grava la titularidad de bienes y derechos, la transmisión constituiría simplemente el momento que se elige para gravar la titularidad del bien transmitido por razones de técnica tributaria o de comodidad de gestión. En definitiva, el ITPO no sería más que un impuesto sobre el patrimonio que se paga cuando los bienes gravados cambian de dueño, que grava la titularidad de los bienes en el momento en que ingresan en el patrimonio del contribuyente mediante una transmisión onerosa *inter vivos*. En función de ello considera «*obligado cuestionar la justificación del trato discriminatorio que reciben las personas que adquieren bienes a título oneroso (...) por qué no se grava a todos los que poseen bienes*». A su juicio no existiría «*ninguna razón de justicia tributaria que permita defender que tiene más capacidad de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos quien posee un determinado patrimonio y altera su composición sin modificar su valor, que quien posee un patrimonio del mismo importe y lo conserva inalterado*». Agravio que considera más evidente si se tiene cuenta, como he señalado con respecto al IBI, que el ITPO no gravaría «*el patrimonio neto sino la titularidad de bienes concretos o singulares*»³¹.

Bien puede decirse que el IBI y el ITPO gravan con mayor intensidad que el IP a las denominadas «clases medias», se entienda por «clases medias» lo que se entienda, un argumento reiterado por los detractores del IP, para los que el mismo no sería un tributo que pagan «los ricos», que tendrían formas perfectamente legales para evitarlo en buena medida, sino un impuesto que afecta especialmente a «las clases medias»³². No parece contemplarse, en relación con ello, la posibilidad de que las clases medias puedan manifestar con la titularidad de un patrimonio una capacidad económica superior a la de las ¿clases bajas? que

29 BOE de 9 de marzo.

30 Ministerio de Hacienda. Inspección General. *Memoria...* cit. pp.155 y

31 Simón Acosta, E., «La imposición...» cit. pp.415-416.

32 Cabrillo, F., «La supresión del impuesto sobre el patrimonio», *Papeles Faes*. n. 58, 2007, p.7. En el mismo sentido Cayón Galiardo. A., «La recuperación del Impuesto sobre el Patrimonio» *Revista Técnica tributaria* n.95, 2011. p.14. Guerra Reguera, M., «Reflexiones...» op. cit. pp.417 y 435 y Cazorla Prieto L. M., Los llamados impuestos sobre los ricos. en *Revista Española de Derecho Financiero*. núm. 154. 2012. pp.37-40.

carecen del mismo, es decir, que el IP pueda gravar patrimonios medios como manifestación de capacidad económica, de la misma manera que la imposición sobre la renta grava también las rentas medias y la imposición sobre el consumo grava todo consumo, alto, medio o bajo (y desde el primer euro). Comparto plenamente la opinión del profesor González Ortiz, cuando afirma, en un excelente trabajo en el que trata las mismas cuestiones que son el objeto de este, aunque alcanzando conclusiones diferentes que las modificaciones normativas introducidas por el Real Decreto-Ley 13/2011 *«han convertido a este impuesto, si no en un gravamen sobre las grandes fortunas, al menos en un tributo sobre patrimonios muy superiores a la riqueza mediana de los hogares españoles»*³³.

Pero vayamos a nuestro objeto de análisis.

2. El Impuesto sobre el Patrimonio como gravamen de la renta

Se ataca la legitimidad del impuesto sobre el patrimonio negando que el patrimonio constituya un índice de capacidad económica distinto de la renta susceptible de ser gravado. En los términos en los que el Profesor Herrera Molina, siguiendo al Profesor Tipke, expone la cuestión, *«el patrimonio constituye renta ahorrada que, en principio, ha tributado en el momento de su obtención. Por tanto, su sometimiento a un impuesto específico debe justificarse en la existencia de una especial capacidad económica, o en motivos extrafiscales. El mero hecho de que aún quede algo que gravar no supone ninguna justificación»*³⁴. En esta misma línea, Guerra Reguera afirma que *«...una capacidad económica adquiere la condición de gravable cuando presente como nota básica esencial la originalidad, es decir, que se constante como hecho inédito, novedoso, adicional o desconocido hasta la fecha. Y cuando este atributo que consideramos absolutamente esencial no hace acto de presencia, el impuesto que se articule sobre esta supuesta capacidad económica termina operando como una especie de confiscación a plazos (... el IP) vuelve a gravar esa misma renta o los bienes en que se haya invertido la misma mientras no desaparezca. No hay nada nuevo, es la misma renta no consumida...»*³⁵.

Como han señalado los profesores González Ortiz y Simón Acosta, dicho razonamiento conduciría a considerar injustificado, no sólo el gravamen del patrimonio, sino también la imposición sobre el consumo, salvo de la de carácter extrafiscal³⁶. El consumo es la parte de la renta no ahorrada, renta que también *«en principio, ha tributado en el momento de su obtención»*, exactamente igual que el patrimonio ¿O puede defenderse seriamente que la renta ya no es renta cuando se gasta y es gravada por la imposición sobre el consumo, pero sigue siendo renta si no se gasta y es gravada por el IP? El sometimiento del consumo

33 González Ortiz, D., «Fundamento jurídico, límites constitucionales y alternativas legítimas a la imposición sobre el patrimonio neto», *Revista española de Derecho Financiero* n.160, 2013, p.1.

34 Herrera Molina P., *Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del derecho alemán*. Marcial Pons. 1998. p.369. En el mismo sentido Cabrillo, F., «La supresión...» op. cit. p.6.

35 Guerra Reguera, M., «Reflexiones...» op. cit. p.

36 González Ortiz, D., «Fundamento...» op. cit. p.15. Simón Acosta E., «La imposición...» op. cit. p.450 y 460.

a un impuesto específico debería justificarse entonces también en la existencia de una especial capacidad económica, ¿o tiene el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA en adelante) una motivación extrafiscal que justifique su exacción sin contar con dicha capacidad económica especial distinta de la renta? Naturalmente, puede defenderse que la manifestación de capacidad económica gravada por el IVA, el consumo, es distinta de la gravada por el IRPF, yo así lo creo, pero también creo que puede defenderse que el IP grava una capacidad económica distinta a la gravada por el IRPF, el patrimonio. Consumo y patrimonio son manifestaciones de capacidad económica distintas –o no– a la renta en exactamente la misma medida. En ambos casos la renta que ya tributó volverá a ser objeto de imposición, por un impuesto instantáneo en el caso de la imposición sobre el consumo y por un impuesto periódico o recurrente en el caso del IP, y con la misma renta –en realidad con el mismo patrimonio– se satisfará el IRPF, el IP, el IVA, el ITPO y cualquier otro gravamen, salvo que el contribuyente se endeude para hacer frente al pago del tributo³⁷. En realidad, tal y como afirma Tipke, solamente hay una fuente impositiva (*Steuerquelle*), y esta es el patrimonio³⁸ y, en última instancia, tal y como afirma el profesor Simón Acosta «*La doble imposición es aceptable cuando tiene un fundamento racional, es decir, cuando se gravan ordenada y equilibradamente los tres diferentes modos de manifestarse la riqueza gravable: su adquisición, su posesión y su gasto*»³⁹.

Por otra parte, aun aceptándose que el IP gravara la renta ya gravada por el IRPF, en el argumento de los profesores Tipke y Molina estaría además implícita una premisa que –creo– no cabe aceptar sin más, que es la de que dicha capacidad económica se agota como resultado del gravamen impuesto en el momento de la obtención de la renta. En todo caso, este supuesto «agotamiento» de la capacidad económica estaría en función del tipo medio de gravamen al que haya quedado sometida la renta por el IRPF en el momento de su obtención. De no agotarse, nada impediría que se exigiera otro impuesto que la gravara nuevamente⁴⁰. El problema sería, en todo caso, no que el IRPF agote la capacidad económica gravada, sino que la suma del IRPF y el IP pudiera tener alcance confiscatorio, sobre ello volveré más adelante.

Una variante del anterior argumento es la también defendida por Tipke y recogida por González Ortiz. Para el profesor alemán «*diferenciar entre contribuyentes en función de su patrimonio, obligándoles a pagar un impuesto de acuerdo con el valor del mismo, es discriminatorio, porque supone obligar a contribuir según la renta que cada contribuyente haya decidido libremente no con-*

37 Para el profesor Simón, que, como he señalado, considera el ITPO un gravamen sobre el patrimonio y no consumo, «*No es posible explicar racionalmente que deba pagar más impuestos un poseedor de la nada (por ejemplo, un joven que accede por primera vez a la vivienda y financia con un préstamo el 100% del precio) que quien posee un importante patrimonio libre de deudas y no necesita realizar ninguna adquisición*». Simón Acosta, E., «La imposición...» cit. p.416. Creo que el argumento es plenamente congruente con su punto de partida, pero quizá late en el fondo del mismo una perplejidad que tiene su base en el hecho de que se grave por el ITPO a quien no obtiene renta alguna.

38 Tipke K., *Die Steuerrechtsordnung, Vol. I*, 2ª ed., Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln, 2000, p.500; citado por González Ortiz, D., «Fundamento ...» op. cit. p.4.

39 Simón Acosta E., «La imposición...» op. cit. p.450.

40 De la misma manera que en su día se estableció un gravamen complementario sobre la tarifa estatal aplicable a las rentas del ahorro, o que los tipos aplicables a lo que ahora se grava como renta del ahorro fueran en su día los aplicables al resto de la renta, notablemente más elevados, ello queda dentro del margen de decisión del legislador.

sumir (ahorrar). Si dos contribuyentes tienen diferente patrimonio⁴¹, es porque uno ha optado por ahorrar una mayor parte de su renta, mientras que otro ha optado por consumir la mayor parte de la suya»⁴². Según Tipke, obligar a tributar según el valor del patrimonio supondría diferenciar entre los contribuyentes según su nivel de consumo, perjudicando injustificadamente a aquél que opta por el ahorro en lugar de consumir su renta⁴³.

Dejando al margen el hecho obvio de que el patrimonio, aunque sólo se conserve si no se gasta, no sólo se obtiene ahorrando, sino también por herencia o donación; deja de lado el profesor alemán que la alegre, entendemos que por haber evitado el IP, cigarra de su fábula no tiene que esperar al crudo invierno para sufrir la moraleja de la historia, porque «al haber optado por consumir la mayor parte de su renta» ha «optado» también por someter la misma al gravamen de la imposición sobre el consumo, que bien podría ser el 21% del tipo general del IVA; gravamen este que la virtuosa hormiga de su implícito⁴⁴ apólogo no satisface, al menos por el momento, en tanto no consume⁴⁵. También obvia el profesor Tipke que el IP no sólo grava a las virtuosas hormigas que postponen «weberianamente» su consumo, sino que grava también a las despreocupadas cigarras que gastan su renta para adquirir bienes de consumo duradero, pongamos que de carácter suntuario para no desentonar con el vago tono moralizante implícito en el argumento. En definitiva, el que el IP y la imposición indirecta traten de manera diferente a hormigas y a cigarras en función de sus decisiones de consumo, sólo se puede considerar injustificado y una vulneración del principio de igualdad según la capacidad económica, como defiende el profesor Tipke, si se niega que patrimonio y consumo son índices de capacidad económica distintos a la renta, y se defiende que la única tributación conforme con dicho principio es exclusivamente la tributación que recae sobre la renta a través del IRPF.

Hay, a mi modo de ver, un sesgo ideológico implícito pero claro, en considerar la renta como único índice de capacidad económica susceptible de tributación legítima, en afirmaciones tales como la de que «la tributación con arreglo a la capacidad económica del contribuyente articulada principalmente a través de la progresividad encuentra su campo de actuación más propicio en la renta o riqueza dinámica»⁴⁶ o la de que la renta es el índice que de forma más directa y precisa manifiesta la capacidad económica del sujeto para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos y que hay que priorizar el gravamen de la renta

41 Habría que entender, aunque Tipke no lo señale, que habiendo obtenido la misma renta, dado que la «libertad» para tomar la decisión de consumir o ahorrar se incrementa muy notablemente con la misma, como, de hecho, se incrementa también con la renta que se ha ahorrado, con el patrimonio.

42 El mismo argumento en Guerra Reguera, M., «Reflexiones...» Op.cit. p.443.

43 González Ortiz, D., «Fundamento ...» op. cit. p.15.

44 Referencia expresa a la hormiga en Guerra Reguera, M., «Reflexiones...» Op. cit. p.438.

45 Si comparamos el desincentivo fiscal que tiene una conducta, ahorrar, y el desincentivo que tiene la única conducta alternativa, consumir, parece evidente que el segundo, al menos de forma inmediata, es mayor y, adicionalmente y en relación con ello, es mayor desincentivo por ser inmediato y no futuro. Ciertamente, la imposición sobre el patrimonio es recurrente; pero para alcanzar un gravamen que sume el 21 por cien en el Impuesto sobre el Patrimonio, la renta ahorrada tendría que tributar, una vez que supere el mínimo exento general y —en su caso— el correspondiente a la vivienda habitual, 105 años al tipo medio —no marginal— del 0,2 % previsto para el primer tramo en la escala estatal del art.30.2 de la Ley.

46 Cazorla Prieto L. M., «Los llamados...» op. cit. p.29.

sobre el gravamen sobre el patrimonio, por ser este un índice de capacidad económica supuestamente menos preciso. Detrás de estas afirmaciones hay una consideración de la distribución del patrimonio, de la renta acumulada hasta un determinado momento, como definitiva e inatacable por parte de la imposición, considerándose susceptible de redistribución, en consecuencia, exclusivamente la parte de riqueza que ha afluido al patrimonio durante el último período impositivo, la renta. En definitiva, se defiende que se puede o se debe repartir a través de la imposición lo que la tarta crece cada año, pero no el resto de la tarta. Se diría que la renta que no es consumida en el mismo ejercicio, una vez transcurrido este, se petrificaría en forma de patrimonio y desaparecería a efectos fiscales⁴⁷, no digamos de la redistribución.

Considero completamente artificiosa y carente de base la distinción a efectos impositivos que hacen a este respecto algunos autores entre «*propiedad creada*» o «*renta consolidada*» y «*propiedad en fase de creación*» y, por tanto, también la consecuencia que se quiere extraer de ella, la de que «*la imposición sólo podría gravar la renta, propiedad en fase de creación, prohibiendo que el patrimonio, renta consolidada, sea la fuente del impuesto*»⁴⁸. La renta del ejercicio es, en mi opinión, propiedad exactamente tan «*consolidada*» o tan «*en fase de creación*» como lo pueda ser el patrimonio, porque lo que fiscalmente denominamos renta forma parte del patrimonio, civilmente, desde el momento mismo en que se obtiene. No es «*propiedad en fase de creación*», sino propiedad a secas. Aunque a efectos fiscales sólo la renta no gastada a 31 de diciembre sea gravada como patrimonio por el IP, la imposición sobre la renta grava la «*sustancia patrimonial*» exactamente igual que la imposición sobre el patrimonio, tanto si consideramos que se satisface con la renta del propio ejercicio, como si consideramos que se satisface con la renta del ejercicio anterior, dado que se autoliquida e ingresa el ejercicio siguiente, en cuyo caso no podría negarse su carácter de «*renta consolidada*», incluso estrictamente hablando a efectos fiscales, de patrimonio.

A mayor abundamiento, ¿la imposición sobre el consumo, sobre la renta que no se ahorra o sobre el patrimonio que se gasta, grava la «*propiedad en fase de creación*» o la «*renta consolidada*»? Si, por lo que se refiere a la misma, no hay inconveniente en someter a tributación a quien la hace frente con patrimonio («*propiedad consolidada*»), con renta que ya ha sido sometida a tributación de ejercicios anteriores, tanto como a quien la hace frente con renta del ejercicio («*propiedad en fase de creación*») o incluso endeudándose (¿«*propiedad anticipada*»?), ¿por qué no se ha de admitir para un impuesto progresivo como el IP lo que se admite sin problema para un impuesto regresivo como el IVA⁴⁹?

A mi modo de ver, la idea de «*renta consolidada*» o «*sustancia patrimonial*» sería expresión de un prejuicio contra la imposición sobre el patrimonio y, en el fondo, contra toda imposición, porque el pago de cualquier tributo obliga a disponer de la renta, pasada, presente o futura, y tan integrante de la propiedad los

47 ¿Salvo que se que se materialice en un inmueble, gravado por el IBI?

48 González Sánchez, M., «El principio de no confiscación en las haciendas locales» en *El sistema económico en la Constitución Española. V.II*. Centro de Publicaciones del Ministerio de Justicia. 1995. p.1184.

49 La pregunta, una vez leída, resulta bastante naif.

son unas como lo será la otra, y quedan igualmente afectadas por toda imposición, grave la renta, el patrimonio o el consumo. Como afirma English, cualquier impuesto supone una injerencia en el patrimonio, menoscaba los incrementos de patrimonio –la renta– y recorta las posibilidades para su utilización con fines privados⁵⁰.

3. El Impuesto sobre el Patrimonio y la progresividad del gravamen de la renta

El profesor González Ortiz; negando que el patrimonio constituya un índice de capacidad económica susceptible de imposición, y negando también que se pueda justificar la imposición sobre el patrimonio neto como medio de lograr, como finalidad extrafiscal, una más justa redistribución de la renta y la riqueza, por no constituir el patrimonio manifestación de una «*titularidad de capacidad real y efectiva de pago*» que sería también exigible en los tributos de finalidad extrafiscal; defiende sin embargo la imposición sobre la renta según el valor del patrimonio con la finalidad «*no solamente*» de «*intervenir económicamente en la redistribución de la renta, sino también de la riqueza*». Su propuesta es «*incrementar la eficacia redistributiva sobre la riqueza del IRPF intensificando la progresividad en función del patrimonio, de forma (...) similar a como se contempla actualmente en el art. 22 Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*»⁵¹. El citado profesor no considera, en definitiva, constitucionalmente posible gravar la totalidad del patrimonio con dicha finalidad redistributiva, sino sólo la parte del mismo constituida por la renta del último ejercicio, que es la que sería objeto de redistribución y fundamento en última instancia de la imposición adicional en función del patrimonio.

Aunque sí creo, a diferencia del profesor González Ortiz, que puede legítimamente gravarse el patrimonio como manifestación autónoma de capacidad económica, coincido con el mismo en que en un impuesto sobre la renta progresivo, en el que el gravamen crece más que proporcionalmente con la renta gravada en atención a la utilidad marginal decreciente de la misma, el patrimonio del contribuyente puede también legítimamente ser tenido en cuenta a efectos de considerar dicha menor utilidad y, en definitiva, graduar su progresividad. La idea se encuentra, aunque como justificación de un gravamen autónomo del patrimonio, en Due, quien señala que aunque «*el bienestar económico de una persona –su capacidad para obtener los frutos o rendimientos de la producción– depende principalmente de la renta que recibe durante el período, también está influido por lo que se puede llamar su poder de gasto de reserva, es decir, la capacidad para gastar cantidades elevadas acumuladas anteriormente. Dos personas con familias de igual tamaño, cada una de ellas con 10.000 dólares de renta anual, no se encuentran en igualdad de condiciones, no tienen la misma capacidad tri-*

50 English, J., *Die Duale Einkommensteuer-Reformmodell für Deutschland?* Institut Finanzen Und Steuern. IFST-Schrift. Nr. 432. Bohn. 2005. pp.97-98; citado por Ortiz Calle, E., «La 'dualización' del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas Concepción sintética del gravamen versus Impuesto Dual», *Crónica tributaria*, n. 129, 2008, p.164.

51 González Ortiz, D., «Fundamento...» op. cit. p.20.

butaria, si una posee un patrimonio acumulado de 25.000 dólares y la otra de 1.000 dólares⁵². La primera se sentirá menos impelida a ahorrar y, por tanto, se puede permitir gastar toda su renta; puede gastar incluso más que su renta, si lo desea, valiéndose para ello de la riqueza acumulada. Una limitación básica del impuesto sobre la renta, si se utilizara como la única fuente de ingresos, es la tendencia a discriminar contra las personas que todavía no han acumulado riqueza en comparación con las que lo han hecho»⁵³.

Esta idea del «gasto de reserva», no es sino una vertiente complementaria de la idea de la utilidad marginal decreciente de la renta, que constituiría el fundamento mismo de la imposición progresiva en el IRPF, como he señalado. Cuando un contribuyente ha obtenido previamente rentas que ha acumulado en forma de patrimonio, la renta del ejercicio será destinada en mayor medida a cubrir otras necesidades distintas a las ya cubiertas por dicho patrimonio (por ejemplo, en forma de vivienda, objetos de consumo duradero o ahorro para imprevistos), con lo que la utilidad marginal que dicha renta le aporta será inferior a la que proporciona a otro contribuyente con la misma renta que, por carecer de dicho patrimonio, ha de emplear parte de la misma en satisfacer dichas necesidades, justificándose con ello un mayor gravamen al primero, a quien supone un menor sacrificio de utilidad el prescindir de parte de su renta, que al segundo.

La misma idea se puede vincular también con el concepto de renta disponible. Si el impuesto sobre la renta no debe privar al contribuyente de aquella parte de la misma que ha de destinar necesariamente a la satisfacción de las necesidades básicas, propias y de quienes de él dependen, y debe, por tanto, graduar el gravamen en función, no de la totalidad de la renta que percibe, sino de la que supera ese mínimo vital o existencial, entonces parece justificado que se someta a un gravamen mayor –o, si se quiere, complementario– a quienes, por tener un patrimonio acumulado, podrían tener la totalidad o parte de estas necesidades cubiertas con el mismo; la parte de renta del ejercicio que constituye renta disponible sería mayor que la de aquellos que no tienen dicho patrimonio acumulado y podría, en función de ello, ser objeto de un mayor gravamen. No obstante, considero que sería más adecuado a esta finalidad tener en cuenta la titularidad de un patrimonio para adecuar el mínimo personal o familiar, en función de que supere o no cierto umbral; bien sea la totalidad del patrimonio neto, bien sea el valor neto, descontadas las deudas contraídas para su adquisición, de determinados elementos patrimoniales que se entienda sirvan particularmente a cubrir dicho mínimo existencial⁵⁴.

Pero, en última instancia, aceptándose la legitimidad de un gravamen adicional o diferenciado sobre la renta en función del patrimonio, creo que es el hecho de que el patrimonio sí que constituya una manifestación de capacidad de pago adicional o distinta de la renta gravada por el IRPF, en contra de lo defendido por el profesor González Ortiz, lo que lo justificaría. Sería precisa-

52 El mismo argumento en Martínez Sánchez C., «Razones y sinrazones en torno al Impuesto sobre el Patrimonio» en García-Herrera Blanco, C. (coord.), *Encuentro de derecho financiero y tributario. La reforma del sistema tributario español*. IEF. 2015. pp.37-38.

53 Due, J., «La imposición sobre el patrimonio neto», en VV. AA., *El impuesto sobre el Patrimonio*. IEF. Madrid, 1972, p.182.

54 La vivienda habitual, por ejemplo.

mente por ser el patrimonio una manifestación de capacidad económica por lo que la utilidad marginal de la renta decae conforme crece aquel. De no ser así ¿se le podría exigir dicho gravamen a quien no consideramos titular de una «capacidad real y efectiva de pago» adicional? En mi opinión no. Si bastara con ser titular de la capacidad económica que se manifiesta en la percepción de la renta para justificar que se exija un gravamen adicional sobre la misma con finalidad extrafiscal ¿se justificaría entonces un recargo sobre el IRPF en función, pongamos, de la huella de carbono del contribuyente, aunque ello no se considere en absoluto indicativo de capacidad económica, mientras el contribuyente obtenga renta suficiente para hacer frente al mismo? Yo creo que no, porque un recargo de esta naturaleza no podría fundarse en una menor utilidad marginal de la renta obtenida por quien provoca una huella de carbono mayor, frente a quien la provoca menor, porque ello no sería indicativo de tener ya satisfechas determinadas necesidades a las que no tengo que dedicar la renta que obtengo. En definitiva, no sería indicativo de una menor utilidad marginal de la renta porque no sería indicativo de una mayor capacidad de pago, a diferencia de la titularidad de un patrimonio, que sí lo es.

En una línea de justificación del IP próxima a la anterior, aunque no como un recargo sobre el IRPF o la configuración del mínimo personal y familiar en función del mismo, sino de un IP autónomo, una parte de la doctrina se muestra favorable a que el IP juegue un papel complementario al IRPF en el gravamen de la renta con la finalidad de incrementar la progresividad de dicho impuesto, incrementando a través del IP el gravamen, no de todas las rentas, sino tan sólo de las denominadas rentas no fundadas, gravando los elementos de los que se obtienen. De hecho, en la exposición de motivos de la Ley 44/1978, se justificaba la falta de discriminación en aquella Ley entre las rentas del capital y las del trabajo en el hecho de «que esa es precisamente una de las funciones que juega el Impuesto sobre el Patrimonio Neto»⁵⁵. Para el profesor Calvo Ortega, que se mostró en su día contrario a su (frustrada) supresión, el IP serviría para «equilibrar el sistema impositivo, sobre todo a partir de la conversión del IRPF en un impuesto dual y desde los nuevos planteamientos que ganan terreno en el impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en las Comunidades Autónomas»⁵⁶. Dicho papel lo desempeñaría, en palabras de De Pablos, «aumentando los tipos efectivos de gravamen de determinadas rentas del capital. (...) Las rentas del capital gozan de un mejor tratamiento, en general, que las del trabajo. Si el impuesto sobre el Patrimonio contribuyese a incrementar la tributación efectiva de determinados activos, como parece que así es, esto contribuiría de forma apreciable a aumentar la equidad del sistema y sería una razón básica que justificaría su propia existencia»⁵⁷.

En relación con este argumento, no obstante, se ha denunciado la incongruencia que supondría el justificar la existencia del IP en la necesidad de complementar el gravamen de las rentas del capital, o rentas fundadas, y el

55 Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. «BOE» núm. 217, de 11 de septiembre de 1978.

56 Calvo Ortega, R. «La supresión...» op. cit. p.15.

57 De Pablos Escobar, L., «La imposición personal sobre la riqueza: su papel en los sistemas tributarios actuales» en *Hacienda Pública Española*, n. extra-2001, p. 290.

hecho de que reciban un tratamiento más favorable en el vigente IRPF⁵⁸. La única justificación para este doble gravamen de las rentas no fundadas por dos impuestos diferentes, en lugar de someterlas directamente a un gravamen mayor del que actualmente disfrutaban en el propio IRPF, sería la de lograr una suerte de «ilusión fiscal» en aquellos contribuyentes que se vieran sometidos a la misma por tener un patrimonio por encima del mínimo exento, contribuyentes que «aparentemente» tributarían por tipos más bajos en el gravamen de la renta del ahorro pero «efectivamente» añadirían el gravamen del IP a los mismos.

En todo caso, encuentro discutible que el IP se pueda fundamentar en esta finalidad. Para empezar, el IP no discrimina, a la hora de gravar los elementos patrimoniales, entre aquellos que producen rentas sometidas a la tarifa más reducida de la renta del ahorro y los que producen rentas gravadas con mayor progresividad como renta general. Un mismo elemento patrimonial gravado por el IP, como pudiera ser un inmueble, puede producir rentas de ambos tipos, renta general como rendimientos del capital inmobiliario o de actividades empresariales o renta del ahorro como incrementos de patrimonio. El gravamen del IP ni siquiera se limita a los bienes que producen rentas de uno u otro tipo, sino que se extiende a aquellos que por su naturaleza o destino no son susceptibles de generar rendimientos gravados por el IRPF⁵⁹ y a aquellos de los cuales el contribuyente no obtiene rentas en la práctica u obtiene rentas negativas. No dejan por este motivo de ser gravados por el IP. Aunque ciertamente disminuyan, con la base imponible del IRPF, el límite al gravamen conjunto del IP con el IRPF y puedan llevar en algún supuesto a la reducción de la cuota del impuesto, serán objeto por el IP del denominado gravamen mínimo, al reducirse la cuota de este como máximo un 80 por 100 en estos casos.

58 En este sentido Guerra Reguera, M., «Reflexiones...» Op.cit. pp.451-452. También el Tribunal Económico Administrativo Central en su Resolución de 21 de febrero de 1989, FJ.6º afirma que «6º. El impuesto extraordinario sobre el patrimonio constituye un impuesto complementario al de la renta de las personas físicas (...) en lo que se refiere (...) a su carácter corrector y compensador para las rentas del capital y mixtas, el tratamiento que reciben las rentas del trabajo en el impuesto sobre la renta». Curiosamente, utilizando el mismo argumento, pero contemplado de forma simétrica, se ha justificado la configuración del IRPF como un impuesto dual en la existencia del IP, ya que «si se considera este tributo como un gravamen implícito de las rentas del capital, éstas soportarían un tipo efectivo mayor que el nominal (del IRPF) y cuanto mayor fuera el tipo de gravamen del IP y menor el tipo de interés, tanto mayor sería la diferencia entre el tipo efectivo de las rentas del capital y el tipo aplicado a otros rendimientos, especialmente los del trabajo. La solución a este problema vendría de la mano del 'Impuesto Dual', al suavizar el tratamiento de las rentas del capital mediante la aplicación de un tipo nominal reducido que compensaría el supuesto sobregavamen provocado por el IP» Picos Sánchez, F. y Gago Rodríguez, A., «El impuesto dual: argumentos teóricos e implicaciones de política fiscal». Hacienda Pública Española, n. 171., abril de 2004, pp.109-110. De donde cabría quizá deducir, *sensu contrario*, que la eliminación del IP privaría al menos de parte de su justificación al «suave» tratamiento de las rentas del ahorro en dicho modelo de impuesto. Un excelente análisis de los problemas constitucionales que plantea el cambio realizado en España de un impuesto sintético sobre la renta a un impuesto dual en Ortiz Calle, E., «La dualización...», op. cit., pp.141-174.

59 Cuya parte de cuota del IP correspondiente, además, no se tiene en cuenta a efectos del límite fijado por el art.31 de la Ley del IP.

4. El Impuesto sobre el Patrimonio como gravamen de rentas inmateriales o psicológicas

Otra postura que, pese utilizarse tanto para defender la exacción del IP como para atacarla, parte también de negar que la capacidad económica gravada por el mismo sea de naturaleza diferente a la gravada por el IRPF, es la de quienes justifican su exacción en el gravamen de las diferentes utilidades que derivarían de su titularidad, que consideran rentas no gravadas por el IRPF que sí merecerían ser objeto de imposición, pero a través del IP. De la titularidad de un patrimonio pueden derivarse —a mi modo de ver— distintas ventajas que, aunque habitualmente se tratan de forma conjunta para justificar su gravamen en sede del IP, merecen diferente consideración en función de su naturaleza.

En primer lugar, estarían las ventajas puramente psicológicas, las derivadas estrictamente de la titularidad del patrimonio, como el estatus que proporciona la riqueza, la tranquilidad de disfrutar de una cuenta corriente saneada o el placer de contemplar un objeto artístico de nuestra propiedad. En palabras de Bird, la riqueza traería consigo un grado de seguridad, independencia, influencia y poder social que no es medido adecuadamente por el flujo de renta monetaria obtenida que produce. La riqueza constituiría, en opinión de este autor, al menos en alguna medida, una capacidad económica independiente que sería adecuadamente gravada por un impuesto anual sobre el patrimonio neto⁶⁰.

Para Breña Cruz y García Martín, no obstante, la justificación del IP como último recurso con el que sujetar manifestaciones de renta en este sentido tan amplio como las rentas psicológicas o inmateriales, que, como reconocen, no tienen cabida en los conceptos de renta normalmente utilizados, sería válido sólo en la parte relativa a los bienes improductivos que se reservan para el uso personal u otro no económico, cuando el IP grava tanto los bienes que sólo producen estas rentas como los que producen rentas pecuniarias⁶¹, por lo que no resultaría congruente con esta finalidad. A mi entender, sin embargo, dichas denominadas rentas psicológicas o inmateriales, derivarían tanto de la titularidad de elementos patrimoniales productivos como de la de elementos improductivos. Si se admite, como hacen estos autores, que tener dinero en efectivo produce dichas rentas psicológicas, difícilmente podrá negarse que tener dinero en una cuenta corriente también las producirá, aunque genere intereses.

Guerra Reguera caracteriza, creo que de forma tan acertada como gráfica este tipo de ventajas cuando afirma que «...lo que podría denominarse efectos psíquicos del patrimonio, una suerte de Estado vital optimizado a causa del poder económico que genera la tenencia de unos bienes, el prestigio estatus social que concede a su titular, las facilidades existentes a la hora de acceder a la financiación bancaria, la libertad de acción que reporta su poseedor, etcétera. (...) no debe ser confundida con una capacidad económica gravable. Constituye una ventaja inestimable sobre el común de los mortales, una gracia de los dioses o una caricia del destino, pero en una capacidad económica susceptible de ser

60 Bird R., M., *Tax Policy and Economic Development*, The Johns Hopkins University Press, 1992, p. 133. En el mismo sentido Breña Cruz, F., y García Martín A., «*El Impuesto...*». op. cit. p.19.

61 Breña Cruz, F., y García Martín A., «*El Impuesto...*». op. cit. pp.34 y 35.

sometida a gravamen, como no lo es tampoco el hecho de ser más inteligente, más educado, más ocurrente, más guapo o tener una formación de mayor calado»⁶².

Pese a no compartir, en absoluto, la idea de que el IP no recae sobre una capacidad económica real, sí que coincido con el mismo en que esas ventajas psicológicas no lo son, ni a efectos del IP ni de ningún otro impuesto, y no pueden tomarse, por tanto, como su fundamento. Tampoco se grava la renta por procurar a quienes la perciben beneficios psicológicos adicionales a la renta en sí, beneficios psicológicos que bien podrían equipararse a los que procura la titularidad de un patrimonio, sino que se grava la renta misma en cuanto que constituye una manifestación de capacidad de pago. No creo que pueda diferenciarse, dentro de la utilidad que proporciona al contribuyente la obtención de renta, una parte que se corresponda con sus beneficios materiales y otra que se corresponda con sus beneficios psicológicos que pudiera ser objeto de un gravamen adicional⁶³. Tampoco creo que esta distinción pueda hacerse en la utilidad que proporciona el consumo o el patrimonio. En los tres casos, la renta, el consumo y patrimonio, la imposición que recae sobre los mismos grava, en mi opinión, la capacidad de pago que expresan y, sólo a través de ella, la utilidad material o inmaterial que proporcionan a su titular.

Adicionalmente, considero que, tanto su misma naturaleza, absolutamente inmaterial, vaga y hasta vaporosa, como la imposibilidad de cuantificar una base imponible que constituya una medida adecuada de la pretendida renta gravada, harían imposible un gravamen de dichos beneficios psicológicos mínimamente conforme con la misma. El valor del patrimonio no podría constituir a este respecto más que una suerte de índice objetivo para su estimación. Subjetiva o psicológicamente la utilidad o ventaja variará radicalmente para cada individuo, aún a igualdad de patrimonio, dependiendo de infinidad de factores, tales como el carácter, edad, medio social, composición y rentas de la unidad familiar, trayectoria vital y profesional, composición del propio patrimonio y un largo etc. Exactamente igual que sucedería con la utilidad que derivaría de la percepción de renta o del consumo de bienes. La única presunción razonable que cabe, a mi juicio, hacer a este respecto es la implícita en el principio de progresividad: la de que la utilidad que producen al contribuyente unidades adicionales de renta y de patrimonio⁶⁴ iría disminuyendo conforme crecen estos, la presunción de que la utilidad marginal es decreciente.

En una posición intermedia, entre la justificación del IP en el gravamen de rentas psicológicas y el de rentas materiales potenciales que, según defiende este autor, derivarían de la titularidad del patrimonio y no son gravadas por el IRPF, estaría la justificación de Kaldor del impuesto. Para el mismo *«Toda propiedad que tenga un valor positivo de mercado (que se puede comprar y vender actualmente o cambiar por otras formas de propiedad) tiene que producir un beneficio al propietario semejante, por lo menos, al beneficio obtenido de otras*

62 Guerra Reguera, M., «Reflexiones...» op. cit. pp.430 y 438. Afirmación que el profesor Simón Acosta califica de inaceptable. Simón Acosta, E., «La imposición...» op. cit. p.460.

63 Esta imposibilidad de separación es, creo, la que llevaría a Breña Cruz y García Martín a afirmar que los bienes que producen rentas pecuniarias no generan estas rentas psicológicas y condiciona también el argumento de Kaldor, como se verá a continuación.

64 Y también, por cierto, la del consumo, aunque este no se grave de forma progresiva.

*formas de propiedad que pudiera comprar; en otro caso, vendería aquella y la cambiaría por otros bienes (siendo la excepción el caso de una propiedad vinculada que el dueño no pudiera enajenar). Una propiedad que no produce renta monetaria proporcionará una renta síquica equivalente para el propietario o tendrán expectativas de un cierto aumento del valor que le harán, por lo menos, atrayente para el dueño como cualquier otra propiedad de la que se obtiene un rendimiento monetario»*⁶⁵. Aun coincidiendo con Kaldor en que el IP «es un elemento esencial en el establecimiento de un sistema de imposición completo»⁶⁶ no puedo compartir su justificación de aquel. En primer lugar, aunque puede ser cierto que, para sus propietarios, las rentas que no producen actualmente determinados elementos patrimoniales puedan ser equivalentes a las expectativas que puedan tener acerca de las rentas futuras, es obvio que dichas expectativas no van a concretarse siempre en futuros rendimientos e incrementos de valor reales, y estas rentas son las únicas, en mi opinión, que deberían ser gravadas por la imposición sobre la renta, y sólo cuando se obtengan efectivamente los rendimientos y se realicen efectivamente dichos incrementos de valor con la enajenación de los bienes, no antes. En segundo lugar, y por las razones que acabo de exponer, rechazo la idea de que las denominadas rentas psíquicas constituyan una manifestación de capacidad económica susceptible de gravamen⁶⁷, de que las mismas deriven sólo de los bienes que, para su titular, vayan a producir rentas reales en el futuro y de que el IP, que grava todos los bienes (improductivos y productivos), fuera el impuesto adecuado para el gravamen utilidades que sólo se obtendrían de algunos de ellos.

Distinta consideración merecerían, en mi opinión, las ventajas materiales, no meramente psicológicas, que derivan del disfrute de aquellos bienes de consumo duradero que son susceptibles de un uso que tiene un valor de mercado y que, de no ser titular de los bienes, se tendría que adquirir a cambio de un precio. Estas utilidades presentarían, con respecto a las anteriormente consideradas ventajas psicológicas, dos diferencias fundamentales: que son objetivas, es decir, se producen con independencia de quién disfruta de las mismas, y que son cuantificables, al menos con un razonable grado de certeza, por lo que los argumentos en contra del gravamen de aquellas no les serían aplicables sin más.

El *Informe Carter* se mostró partidario de integrar en la base imponible del IRPF «la renta imputada, es decir, las ventajas que una persona obtiene cuando utiliza o consume sus propios servicios o sus propios bienes». Veamos el ejemplo que el citado Informe presenta como «más corriente de beneficio atribuido originado por bienes propios (...) el del alquiler. En él vemos que para la persona que posee una cartera de inversiones y paga alquiler por su alojamiento, la renta de sus inversiones es gravable, y el alquiler, considerado como un gasto personal de subsistencia, no es deducible. Si este contribuyente liquida sus inversiones

65 Kaldor., N., «Un impuesto anual sobre el patrimonio neto» en «El Impuesto sobre el Patrimonio». Instituto de Estudios fiscales. Ministerio de hacienda. Madrid. 1972. pp.307 y 308. Recogen el argumento de Kaldor haciéndolo suyo Breña Cruz, F., y García Martín A., «El Impuesto...». op. cit. p.20.

66 Kaldor., N., «Un impuesto...» op. cit. p.318.

67 Dejando de lado el hecho de que Kaldor no considere a efectos fiscales, siguiendo su razonamiento hasta el final, la pérdida psicológica que se produciría —razonablemente— en los casos en que el titular del bien viera finalmente frustradas sus expectativas de obtención de renta con el activo; pérdidas no sé si equivalentes, mayores o menores, a las ganancias psicológicas que previamente habría disfrutado de forma infundada.

para comprar una casa donde vivir, no percibe ya renta en metálico por sus inversiones y no está obligado a desembolsar el precio de su alquiler. Sin embargo, su capacidad tributaria no se ha modificado, puesto que en realidad se beneficia todavía de las ganancias de su inversión en capital»⁶⁸. Para el Informe Carter «Excluir de la base el alquiler atribuido constituye un tratamiento de favor a las personas que son propietarias del alojamiento que ocupan a menos que se permita que los ciudadanos que no son dueños de su vivienda se deduzcan una cierta cantidad del alquiler satisfecho»⁶⁹. En un sentido similar se pronunciaron el Informe Meade⁷⁰ y el Informe Bradford⁷¹. El IRPF español, ya desde la Ley 44/1978, ha previsto la imputación de una renta por la propiedad o titularidad de un derecho real de disfrute sobre determinados bienes inmuebles, distintos a la vivienda habitual, no cedidos a terceros, ni afectos a la realización de actividades económicas⁷².

En mi opinión no sería correcto gravar, ni a través del IRPF ni del IP, las supuestas rentas de disfrute o rentas presuntas, estimadas o imputadas, por el valor de uso o la presunta utilidad derivados de la mera titularidad o de la utilización, real o potencial, de elementos patrimoniales concretos o del patrimonio en su conjunto. Se opondrían a ello dos razones, la primera, que no es consistente con el concepto de renta más comúnmente aceptado, el de Shanz-Haig Simons y, la segunda, porque en realidad supone gravar el consumo bajo apariencia de gravamen de la renta o del patrimonio. No cabe, a mi modo de ver, justificar el IP en el gravamen de la capacidad económica que dichas supuestas rentas aportarían al titular de un patrimonio, porque dichas rentas, en definitiva, no son tales, no son una manifestación de capacidad económica distinta de la gravada como consumo.

Ya sea tomando la definición de renta de Haig : «*el aumento del poder de una persona para satisfacer sus necesidades en un período dado en cuanto que ese poder consiste en a) el dinero en sí, o b) cualquier cosa valorable en términos monetarios o, expresado más sencillamente, la renta es el valor monetario del acrecentamiento neto del poder económico de una persona en un período fijo de tiempo*»⁷³ o la de Shanz: «*Todos los rendimientos líquidos y las utilidades, las prestaciones monetarias de terceros, todos los donativos y regalos, herencias, legados, premios de lotería, capitales y rentas de seguros, ganancias coyunturales de cualquier naturaleza (...). Lo que resulta así esta disposición del percep-*

68 Comisión Carter, *Informe de la Real Comisión de Investigación sobre la Fiscalidad, Canadá*. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1975, pp.55-56

69 Comisión Carter, «*Informe...*» op. cit. p.55.

70 Comisión Meade, *Estructura y Reforma de la Imposición Directa*, Instituto de Estudios Fiscales. 1980. pp.346-351.

71 Bradford. D. F., *Propuestas para una reforma tributaria básica*. IEF. 1986. pp.103 y 192.

72 Imputación regulada en el art.85 de la vigente Ley 35/2006 de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre de 2006). Un excelente análisis, muy crítico con la figura, de la evolución de la imputación de rentas inmobiliarias en legislación española, las posiciones de nuestra doctrina y de la jurisprudencia constitucional al respecto en Ramos Prieto, J., «Imputación de rentas inmobiliarias en el IRPF y capacidad económica: ¿Una controversia zanjada por la sentencia del Tribunal Constitucional 295/2006, de 11 de octubre?», *Revista de Contabilidad y Tributación*, n. 295, 2007. pp. 3-68.

73 Haig, R. M. «The concept of income: Economic and Legal Aspects» en Haig, R. M. (Ed.) *The federal Income Tax*, Columbia University Press. Nueva York, 1921; citado por Shoup, C. S., *Hacienda Pública*. IEF. 1980. p.396.

*tor por primera vez, no pertenece al patrimonio fundamental ya existente con anterioridad y es ahora cuando se integra en él»*⁷⁴, las utilidades derivadas de la titularidad o disfrute del patrimonio no constituirían renta, no suponen, en mi opinión, un aumento del poder de una persona para satisfacer sus necesidades, ni un acrecentamiento de su poder económico, sino su mera utilización o disfrute, su consumo en definitiva. Responden a un *aumento o acrecentamiento* de poder económico que se produce en el período en el que la renta con que se adquiere se obtiene y se grava. La utilidad derivada de disponer de una vivienda –o de cualquier otro bien de consumo duradero– para el uso particular de su propietario no constituye renta, aunque sea valorable en dinero. Constituyen renta los rendimientos o plusvalías con los que se satisface su adquisición.

El defender lo contrario, a mi modo de ver, constituye una deficiente aplicación de la definición de renta de Shanz-Haig Simons, que expresamente adoptó el legislador del 78 en la exposición de motivos de la Ley del IRPF como «*el concepto de renta genuino de un impuesto personal, esto es, el que equivale al consumo más la variación neta en el valor del patrimonio del contribuyente*»⁷⁵. El error proviene, quizá, de confundir el consumo, entendido como elemento integrante de la renta en cuanto que destino que se da a la misma, como lo es también el ahorro, con la utilidad derivada del consumo; en no entender la renta como incremento neto de la capacidad de consumo de un individuo durante un período de tiempo sino como utilidad derivada del consumo, aunque no exista ningún incremento en dicha capacidad en el ejercicio. En los términos empleados Shanz quizá resulta más claro que la utilidad derivada de la titularidad de un bien no está «*a disposición del perceptor por primera vez*» cuando el consumo se prolonga en el tiempo, sino que ya «*pertenece al patrimonio fundamental ya existente con anterioridad*» desde el momento en que la renta con que se adquiere se incorpora a este patrimonio y es –en consecuencia– gravada como tal, no es en el momento del consumo «*cundo se integra en él*».

Creo que dicha confusión se da cuando se equiparan como manifestación de capacidad económica las rentas en especie derivadas de un alquiler o de «*la utilización, consumo u obtención, para fines particulares (...) de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado*»⁷⁶ de una vivienda, con el supuesto «*rendimiento anual*» atribuido al propietario que ocupa su propia vivienda⁷⁷. Mientras el rendimiento en especie sí que constituye una auténtica renta, un «*aumento del poder de una persona para satisfacer sus necesidades*» en el período impositivo en que es percibida, al incorporarse en ese momento a la esfera del contribuyente desde el exterior de la misma, desde la esfera del pagador del rendimiento, el rendimiento imputado o presunto por la titularidad

74 Shanz Von, G., «El concepto de renta y las leyes reguladoras del impuesto sobre la Renta». *Hacienda Pública Española*. n.º 3. 1970.

75 Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la renta.

76 Art. 42 Ley 44/1978.

77 Cuestión diferente, al menos conceptualmente, es que la titularidad de un patrimonio o de determinados elementos patrimoniales, como se ha señalado, pueda ser tenida en cuenta para graduar la progresividad del IRPF. Es cierto que, tanto quien percibe un rendimiento en especie en forma de utilización de una vivienda sin ser su titular, como quien es propietario de la vivienda que utiliza, tienen cubierta una parte de su mínimo vital o existencial, su mínimo personal y familiar, y con ello su renta disponible se vería incrementada en ambos casos, pero en el primer caso como consecuencia de la obtención de una renta y en el segundo como consecuencia de la titularidad de un patrimonio.

de un bien propio no supone un flujo de utilidad que se incorpore a la esfera del contribuyente desde fuera, sino que está ya previamente incorporado a dicha esfera desde el momento en que se incorporaron los bienes de los que procede. Al adquirir dichos bienes adquiero también la titularidad de las utilidades futuras que vayan a producirme, y pago, precisamente en función de ello, un impuesto sobre el consumo.

La utilidad obtenida del disfrute de la titularidad sí que constituye una expresión de capacidad económica, pero —a mi juicio— no sería la renta, sino la capacidad económica que grava la imposición sobre el consumo en el momento de la adquisición de tales bienes. Como se afirma en el Informe Mirrlees: «*Cuando se aborda la imposición de la mayoría de los bienes de consumo duradero, se comienza con la presunción de que lo apropiado sería aplicar un IVA sobre su precio de venta nuevo. Esto se debe a que el precio del bien de consumo duradero refleja el valor actual de la corriente de servicios que se espera que produzca. El IVA pagado sobre el bien nuevo comprado es, en efecto, un prepago de esa corriente de servicios*»⁷⁸. No habría diferencia al respecto, en mi opinión, entre los bienes de consumo duradero y los de consumo instantáneo, salvo en cuanto a la diferente duración del período en el que producen utilidad a su titular. De la misma manera que no tendría sentido gravar la adquisición de un tomate por el IVA como manifestación de la capacidad económica del consumidor para, a continuación, gravar la supuesta renta constituida por la utilidad que deriva de su empleo en una ensalada, tampoco tiene sentido, a mi entender, hacerlo en relación con una vivienda o un automóvil.

Por último, entre las justificaciones del IP como un gravamen complementario de determinadas rentas, está la de quienes consideran que el Impuesto sobre el Patrimonio puede ser un buen complemento del Impuesto sobre la Renta a la hora de gravar incrementos patrimoniales antes de su realización⁷⁹. Adicionalmente, como hace notar Weale, en la medida en que la riqueza proviene de la revalorización de activos y no del ahorro pasado, la imposición sobre el patrimonio no supondría una doble imposición, dado que la imposición sobre la renta aún no ha gravado dicha revalorización⁸⁰. No obstante, dado que, de materializarse el incremento de valor en vida del contribuyente, se sometería finalmente a imposición por el IRPF, el IP sólo se justificaría como una suerte de «interés de demora» que vendría a cumplir la función de compensar el retraso en la imposición de dichas rentas en el IRPF, y ello siempre que la cuota resultante del mismo estuviera en consonancia con dicha finalidad compensatoria por el retraso, lo que no es, ciertamente, el caso de nuestro IP.

78 VV.AA., Diseño de un sistema tributario óptimo. Informe Mirrlees. Editorial Universitaria Ramón Areces. 2013. p.413.

79 En este sentido, Rudnick y Gordon afirman que la renta derivada de la apreciación de activos, que se ha acumulado, pero no es gravada por la mayor parte de los sistemas de imposición sobre la renta hasta su realización. Aunque un impuesto sobre el patrimonio neto en absoluto puede ser un sustituto equivalente al sistema basado en la acumulación de la imposición sobre la renta, podría al menos ayudar a gravar algunas rentas adicionales de activos revalorizados Rudnick, R. S. y Gordon, R. K., «Taxation on Wealth» en Thuronyi, V. (Ed.) *Tax Law Design and Drafting (Vol.I)*, International Monetary Fund. 1996. pp.4-5.

80 Weale, M., «Taxation of Wealth and Wealth Transfers: Commentary by Martin Weale» en *Dimensions of Tax Design: the Mirrlees Review*, J. Mirrlees, S. Adam, T. Besley, R. Blundell, S. Bond, R. Chote, M. Gammie, P. Johnson, G. Myles and J. Poterba (eds), Oxford University Press, Oxford, 2010. p-834.

El profesor Ortiz Calle señala, en relación con el IRPF, los problemas que plantearía el gravamen con carácter general de beneficios no realizados, que podría desembocar en situaciones de iliquidez, lo cual forzaría a la postre al sujeto pasivo a realizar la ganancia para pagar el impuesto, junto a la incertidumbre de las valoraciones de elementos patrimoniales necesarias para cuantificar el elemento patrimonial gravado; de ahí que se elimine la tributación de la mayor parte de los elementos patrimoniales no realizados, asumiendo la teoría de *la renta puesta de manifiesto en el mercado* (Marktein– kommenstheory) atribuida generalmente a Neumark⁸¹. Estos problemas es obvio que se producirían también de gravarse los mismos a través del IP. Si a ello unimos que el IP no grava sólo los bienes en los que existen dichas plusvalías latentes, sino también aquellos que por naturaleza no pueden ver incrementado su valor y aquéllos otros que, de hecho, no lo incrementan o incluso lo disminuyen acumulando minusvalías latentes, y que el IP grava la totalidad del valor de dichos bienes, valor que no puede en absoluto considerarse una estimación o aproximación al valor de dichas plusvalías, no parece que el IP, al menos en su actual configuración, pueda justificarse en esta idea.

5. La confiscatoriedad del Impuesto sobre el Patrimonio y la renta

Una segunda línea de puesta en cuestión de la legitimidad del IP desde una perspectiva constitucional es la de quienes consideran que el IP tiene alcance confiscatorio *«en aquellos casos en que la imposición sobre la renta y sobre el patrimonio no pueden pagarse con la afluencia normal de renta en el período impositivo. En estos casos los impuestos han de pagarse con renta acumulada de ejercicios anteriores, lo que implica una privación de bienes integrantes de la economía particular. Ello nos coloca ante un atentado inconstitucional contra la propiedad privada»*⁸².

Considerar la limitación al gravamen conjunto por el IPN y el IRPF a un porcentaje de la base imponible del segundo como expresión de la prohibición constitucional de que el sistema tributario tenga alcance confiscatorio, presupone también, por tanto, que la titularidad del patrimonio no constituye una expresión de capacidad económica autónoma susceptible de ser gravada por sí misma de manera independiente a la renta⁸³. Para esta doctrina; con independencia de cuál sea el importe del tipo de gravamen del IP y su mínimo exento, de la mayor o menor cuantía del patrimonio exento del contribuyente que no es sometido a gravamen, y con independencia también de la propia base imponible del IP, que no se toma como parámetro para poner límite a su supuesto alcance confiscatorio; sólo la base imponible del IRPF sería la expresión de la capacidad económica que el gravamen conjunto por ambos impuestos habría de respetar para no tener alcance confiscatorio.

81 Ortiz Calle, E., «La 'dualización' del Impuesto ...», op. cit. p.143.

82 González Sánchez, M. «El principio...» op. cit. p.1538.

83 En contra de esta idea se pronunció Agulló Agüero, A., «Una reflexión en torno a la prohibición de la confiscatoriedad del sistema tributario» en *Civitas. Revista española de derecho financiero*. 1982. pp.559– 560.

En realidad, cabe perfectamente que, sin variar ni el Patrimonio neto ni la cuota del Impuesto que grava el mismo, un ejercicio la base imponible del IRPF sea tal que la cuota del IPN sumada a la del IRPF estén lejos del límite del art. 31 y al año siguiente la base imponible del IRPF disminuya significativamente y pase a aplicarse el límite, con la consiguiente reducción de la cuota del IP, sin tener en cuenta para nada la renta del año anterior en que las cuotas quedaron por debajo del mismo, como tampoco se tendría en cuenta la del año siguiente si vuelven las cuotas a estar por debajo del límite. Creo que ello resulta arbitrario, en términos de capacidad económica, máxime cuando el contribuyente tiene la posibilidad, en relación con determinadas rentas (caso de los incrementos de patrimonio y pérdidas patrimoniales y de los dividendos de entidades sobre las que tiene control) para decidir si las realiza o hace efectivas un ejercicio u otro (o no las realiza nunca, si no tiene necesidad de disponer de ellas), configurando a su voluntad el límite aplicable en uno u otro ejercicio.

Esta idea de la confiscatoriedad del IP la encontramos clara y precisamente formulada en la Resolución del TEAC de 21 de febrero de 1989 (FJ 6º y 7º): *«El impuesto extraordinario grava la posesión de bienes en la medida que estos producen, en realidad, renta, por lo que bien podría afirmarse que el impuesto sobre el patrimonio es un gravamen adicional al de renta que recae sobre los rendimientos que producen los bienes o el capital no humano; (...) la propia limitación conjunta de la tributación por patrimonio y renta, que la ley señala en el 70 por ciento de la base imponible de este último impuesto, como voluntad inequívoca del legislador de que el impuesto sobre el patrimonio recaiga sobre bienes que produzcan renta; y, siendo ello así, no es imaginable un impuesto sobre el patrimonio que, como en el presente caso, someta a gravamen la mera propiedad o posesión de bienes improductivos, puesto que, de hacerlo, la naturaleza antes indicada del tributo se vería transformada en otra bien distinta, de una leva sobre el capital, que no responda ni a la intención del legislador de 1977 ni al propio contenido de la regulación positiva del impuesto (...) a mayor abundamiento y a la luz de los principios constitucionales, el impuesto sobre el patrimonio no puede ser confiscatorio, y tal carácter se produciría en una persona con patrimonio sin renta, la cual tuviera qué enajenar parte de sus bienes para hacer frente al pago del impuesto, como ocurriría en el presente caso; y que, igualmente, se vulnerarían los principios de capacidad económica e igualdad, en cuanto que (...) el sujeto abonaría una deuda tributaria en función de fuentes no originadoras de ingresos».*

Cabría señalar a este respecto, como ya he hecho, que el IP no sólo grava los elementos patrimoniales que producen rentas sino los que no las producen, y que no limita el gravamen correspondiente a estos últimos en el art. 31, límite que se establece además en función de todas las fuentes de renta del contribuyente y no sólo de las provenientes de los bienes gravados por el IP. Si el IP gravara la capacidad económica exclusivamente constituida por la renta producida por los bienes integrantes del patrimonio, el límite para evitar el alcance confiscatorio del gravamen no tendría sentido que se fijara en función del gravamen por el IRPF de rentas provenientes de otras fuentes diferentes a los elementos patrimoniales, porque ello sería tanto como admitir que, en determinados casos, se gravan por el IP rentas inexistentes, siempre que se obtengan rentas de otras fuentes no gravadas por el mismo en cuantía suficiente.

Por otra parte, siguiendo estrictamente el argumento hasta el final, podría entenderse que la única doble imposición se produciría con el gravamen por parte del IRPF de la renta del ejercicio no consumida, que sería la única que, al pasar a integrarse en el patrimonio, se gravaría por el IP. Sólo en relación con esta porción de renta tendría sentido entonces establecer un límite a la pretendida doble imposición, no en relación con la renta consumida. Adicionalmente, la doble imposición no se produciría cada ejercicio, siempre estrictamente hablando, entre el gravamen de la renta del mismo por el IRPF y la totalidad del gravamen por el IP del patrimonio en dicho ejercicio, ya que dicho patrimonio está integrado por la suma de las rentas ahorradas en sucesivos ejercicios y gravadas en sucesivos ejercicios por el IRPF. En consecuencia, la doble imposición que supondría el IP en un ejercicio se produciría, en todo caso, no sólo con respecto a la que ha soportado la renta (ahorrada) este año, sino a la que ha ido soportando la renta (ahorrada) en los años sucesivos en que se ha ido acumulando como patrimonio. En definitiva, para atajar estrictamente el pretendido alcance confiscatorio que la imposición conjunta del IP y el IRPF pudiera llegar a tener, el límite al gravamen conjunto del IP y el IRPF debería poner en relación, por un lado, el gravamen por el IRPF de la renta ahorrada, no de toda la renta, y no en un único ejercicio, sino en cada uno de los ejercicios en los que se ha ido generando el patrimonio, pero sólo en la medida en dicha renta provenga de bienes gravados por el IP y no de otras fuentes y, por otro, el gravamen de dichos bienes cada ejercicio, y no de los bienes de facto improductivos, no sólo por naturaleza y destino, por parte del IP.

La premisa de que el IP grava la renta y, en función de ello, tiene alcance confiscatorio si junto con el IRPF supera un determinado porcentaje de gravamen sobre la misma, es fácilmente reducible al absurdo. Si lo fuera, desde una perspectiva constitucional no habría inconveniente en gravar el patrimonio de un contribuyente, con independencia de su importe mayor o menor, a un tipo (pongamos) del 25 por ciento, siempre que la renta de dicho contribuyente durante el ejercicio, ya se entienda la derivada de los propios bienes o la totalidad de la renta, fuera lo suficientemente elevada para que la suma de las cuotas del IRPF y del IP estuvieran por debajo del límite del art. 31 de la Ley del IP. No cabría poner tacha alguna de confiscatoriedad si la «verdadera» capacidad económica gravada es la renta, y no habría problema mientras el gravamen conjunto no alcance un determinado porcentaje de la misma, no del patrimonio. No habría ningún problema, en definitiva, si no se toma el patrimonio como un índice autónomo de capacidad económica sobre la que la tributación pueda tener alcance confiscatorio.

El considerar que es la renta, y no el patrimonio, la capacidad económica agravada por el IP, ha hecho que se dejen generalmente de lado las consideraciones relativas al eventual alcance confiscatorio del IP sobre el propio patrimonio. El mismo habría de determinarse, en mi opinión, partiendo de la capacidad económica que grava, el patrimonio y no la renta, y teniendo presente el carácter recurrente, no simplemente periódico, del IP. Mientras el IRPF, siendo también periódico, grava la renta obtenida una sola vez, un solo período impositivo, por lo que el alcance confiscatorio del impuesto se determina forzosamente a la luz de dicho único gravamen, el alcance confiscatorio del IP se habría de determinar teniendo en cuenta la reiteración del gravamen sobre la misma

capacidad económica del contribuyente en sucesivos períodos impositivos. En palabras de Enciso de Yzaguirre, si una capacidad económica «es sometida a tributación de una manera permanente, continuada y sistemática mediante un tributo periódico dejará de existir por la acción de un tributo por el que tendrá lugar el hecho confiscatorio»⁸⁴. En este sentido, Guerra Reguera, afirma que un contribuyente que «recibe a raíz de una sucesión mortis causa un millón de euros (...) cada año soporta un tipo de gravamen en el impuesto sobre el patrimonio del 2,5%, cuando hayan transcurrido 40 años habrá producido la confiscación absoluta de esa riqueza. 40 años. Este tiempo constituye un plazo suficientemente breve como para que pueda producirse en la vida de una persona (...) No creemos que el alcance confiscatorio del impuesto sobre el patrimonio deje de ser real porque necesite 40 años para consumarse»⁸⁵. Estando completamente de acuerdo con esta última afirmación, matizaría que sólo tras ser gravado reiteradamente hasta alcanzar un determinado nivel el alcance confiscatorio sería real y, en consecuencia, nada cabría reprocharse al impuesto hasta entonces por el hecho de que «potencialmente» pudiera llegar a ser confiscatorio por acumulación.

Comparto, por tanto, la idea de que debería establecerse una limitación al gravamen sucesivo por parte del IP, de que habría que tener presente el número de años durante los cuales puede llegar a acumularse el impuesto del patrimonio para determinar si tiene alcance confiscatorio. Sería más correcto establecer un límite acumulado al gravamen del patrimonio, establecido en función de los tipos del propio IP, en lugar del actualmente existente del art. 31. Para su determinación habría que sumar los tipos a los que el patrimonio del contribuyente ha ido quedando sometido a gravamen sucesivamente y, una vez alcanzado un máximo de gravamen establecido por el legislador, la parte de la base liquidable que haya quedado sometida acumulativamente a gravamen por dicho importe

84 Enciso de Yzaguirre, V., «La implantación del Impuesto de Patrimonio en España» en *El impuesto sobre el patrimonio: análisis y perspectivas*, Doc. n.12, Instituto de Estudios Fiscales. 2009. p.9. En el mismo sentido en «Análisis dinámico, comparativo y estructural del comportamiento del impuesto sobre el patrimonio en España». Investigaciones Jurídicas. IEF. 2004.p.54.

85 Guerra Reguera, M., «Reflexiones...» op. cit. p.439. En realidad, el tipo para ese cálculo no sería el tipo marginal de la escala, sino el tipo medio aplicable y, adicionalmente, dado que el 2,5% sólo se aplicaría sobre el millón de euros el primer año y los sucesivos se aplicaría sobre la cantidad remanente después de haber pagado el IP, tras 40 años aún restarían 363.232 y tras 100 años 79.517 euros. Con ello, «la confiscación absoluta de esa riqueza», estrictamente hablando no llegaría a producirse nunca, porque siempre quedaría el 97,5% de la cantidad restante cada año, por pequeña que esta fuera. En relación con ello, la denominada «imposición mínima» del 20 por 100 de la cuota íntegra del IP regulada en el art.31. c de la Ley 19/1991, que tachan de confiscatoria quienes consideran que el IP grava la renta, por poder llevar a superar junto con el IRPF el límite del 60 por ciento de la base imponible de este, supone la aplicación de unos tipos nominales sobre el patrimonio que irían (en la tarifa regulada en el art.30 de la Ley 19/1991) del 0,04 por cien al 0,7 por cien; es decir, de 40 céntimos de euro por cada 1.000 euros de patrimonio hasta (la friolera de) 7 euros por cada mil para los tramos de base imponible superiores a 10.695.996,06 euros. Con tan exorbitantes tipos nominales, el patrimonio podría ciertamente llegar a ser confiscado como consecuencia de la aplicación del denominado «impuesto mínimo», pero le llevaría al fisco bastante más de 140 años, en el mejor de los casos, consumir la «confiscación»; pudiendo prolongarse el ejercicio de desenfrenada voracidad recaudatoria por un período bastante superior a 2.500 años para las bases liquidables comprendidas en los primeros tramos de la escala, y siempre sin tener en cuenta que, al disminuir la base liquidable por efecto del propio IP, iría también disminuyendo el tipo nominal aplicable. Si consideramos los tipos medios los plazos serían aún mayores.

podría quedar beneficiada en adelante por una exención, para evitar el alcance confiscatorio «por acumulación»⁸⁶.

6. Impuesto sobre el Patrimonio, liquidez y capacidad económica

Se defiende que la liquidez constituye presupuesto de la capacidad económica, entendida como capacidad para pagar tributos, y que el patrimonio, en función de ello, no constituiría una manifestación de capacidad de pago susceptible de imposición en la medida en que no se materialice en bienes líquidos. Para el profesor Birk, capacidad económica es únicamente el valor monetario disponible, lo que significa que los bienes que, a pesar de poder ser transformados en dinero, no representan un valor monetario actual, no son fundamento de capacidad económica⁸⁷. En palabras de González Ortiz, «*si la capacidad económica consiste en la capacidad para pagar tributos, resulta verdaderamente problemático aceptar que la titularidad de bienes poco líquidos, de bienes que solamente pueden convertirse en dinero a largo plazo, o cuya venta inmediata determinará generalmente una importante pérdida de valor (...) resulte indicativa de capacidad para pagar tributos*»⁸⁸. En este mismo sentido también, el profesor Lang afirma que la tributación según la capacidad económica exige liquidez para el pago del impuesto y, por tanto, la tributación del patrimonio estático –de la propiedad privada– lesiona el principio de capacidad económica⁸⁹. Según Enciso Yzaguirre, «*Resulta evidente que la capacidad o potencialidad económica de quien detenta un patrimonio exige, para que se manifieste, ser utilizada, ser convertida en gasto, ser empleada y, por tanto, resultar paulatinamente liquidada mediante la consumición del patrimonio existente. Dicho de otro modo, la posesión de patrimonio significa una capacidad económica adicional frente a aquel que no lo posee, pero esta capacidad económica es una capacidad económica eventual*»⁹⁰. Enciso Yzaguirre parece apuntar a que la «auténtica» capacidad económica, la única «no eventual», sería el consumo, pero si ello es así no sólo el IP, sino también el IRPF sometería a gravamen una capacidad económica distinta de la «auténtica», puesto que grava la totalidad de la renta, tanto si emplea o gasta como si se ahorra. También la capacidad o potencialidad económica de quien obtiene una renta sería «eventual» y exigiría, para que se manifieste, ser utilizada, ser convertida en gasto, ser empleada y, por tanto, resultar parcialmente liquidada mediante su consumo, y no por ello deja de ser objeto de tributación por parte del IRPF.

Supongamos que un afortunado contribuyente gana un inmueble en un concurso televisivo. Si se defiende que la titularidad de un bien tan poco líquido no pondría de manifiesto más que una capacidad económica potencial o eventual, puesto que sólo se convertirá en capacidad económica efectiva cuando se liquide el mismo, si la adquisición de la titularidad de dicho elemento patrimo-

86 También habría de tenerse presente que los bienes inmuebles no exentos en el IP son sometidos a una tributación adicional también por el IBI, que recae sobre la misma capacidad económica que grava el IP, y también se va acumulando sobre la misma, año tras año.

87 Citado por: González Ortiz, D., «Fundamento (...)» *ob.cit.* p.10.

88 Op. ult. cit. loc. cit.

89 Op. cit. loc. cit.

90 Enciso de Yzaguirre, V., «La implantación...», *op. cit.*, p.9.

nial no es una capacidad económica susceptible de ser gravada con fundamento en el art. 31 de la Constitución⁹¹, entonces habría que concluir necesariamente que la renta constituida por la incorporación del mismo bien al patrimonio del contribuyente en el ejercicio tampoco constituiría una capacidad económica real y efectiva hasta que el mismo fuera liquidado por el contribuyente, y si el contribuyente no llegara nunca a hacerlo, nunca debería hacersele tributar por el IRPF por una renta meramente eventual o potencial que no llega a «realizarse». Lo mismo habría que concluir con respecto a cualesquiera otros rendimientos en especie que, aunque no tuvieran el alto grado de iliquidez de un inmueble, no constituyan, según defiende Birk, un valor monetario actual o disponible, y ello aunque el contribuyente los destinara a su consumo personal o el de su familia, puesto que una cosa es hacer efectiva la utilidad derivada de la titularidad o utilización de un bien y otra distinta es liquidarlo, el requisito ineludible –según esta doctrina– para someter la capacidad económica a gravamen de forma legítima.

A mi modo de ver, hacen una errónea identificación entre renta y liquidez y patrimonio e iliquidez quienes ven en la limitación del gravamen del IP del artículo 31 de su Ley reguladora la plasmación de una exigencia constitucional de garantizar que tanto el IRPF como el IP puedan ser satisfechos con rentas del ejercicio, evitando así que el contribuyente se vea forzado a liquidar su patrimonio. La renta gravada puede estar también integrada por rendimientos en especie e imputaciones de renta que no son, por definición, líquidos. O rendimientos que, aun siendo líquidos, no son libremente disponibles por parte de su perceptor, porque están embargados, tienen que destinarse a pagar los vencimientos de determinadas deudas, etc... De la misma manera, el patrimonio tiene un grado variable de liquidez que iría desde la iliquidez absoluta –bienes dados en prenda– a la liquidez total, el dinero mismo. El límite del artículo 31 no está, por lo tanto, establecido en función de la liquidez, porque no tiene en cuenta la liquidez o iliquidez del patrimonio ni la liquidez o iliquidez de la renta, sino sólo su importe en relación con las cuotas del IP e IRPF. Incluso en los casos en los que el gravamen conjunto del IRPF y el IP supera dicho límite, por no tenerse en cuenta la parte de la cuota del IP correspondiente a bienes que por su naturaleza y destino no son susceptibles de producir renta, y limitarse la reducción del IP al 80 por ciento de la cuota, si se defiende que la imposición tiene alcance confiscatorio, será por considerar que el IP también grava la renta y su suma con el IRPF violenta el límite constitucional, no porque el contribuyente en esos casos se vea forzado necesariamente a vender parte de su patrimonio para hacer frente al pago de ambos impuestos, ello será cierto sólo si no cuenta con rentas líquidas del ejercicio (aunque sea las que están por encima del límite del 60%) ni de bienes líquidos en su patrimonio que le permitan hacer frente al montante de la imposición conjunta por IP y IRPF.

Distintos pronunciamientos jurisprudenciales, a la hora de examinar la supuesta violación del derecho de propiedad y la prohibición de confiscatoriedad por parte del IP, ponen exclusivamente en relación, como expresión de la capacidad económica gravada por este impuesto que el mismo ha de respetar para no resultar confiscatorio, la base imponible del IP, no la del IRPF a la que hace

91 González Ortiz, D., «Fundamento...» op. cit. pp.10 y 11.

referencia el art. 31 de la Ley del IP, con el tipo marginal del IP aplicable, y no con el 60% de la cuota conjunta del IP y el IRPF. Así, la Audiencia Nacional, en su Sentencia de 8 de junio del 2000⁹², afirma en su Fundamento Jurídico 5º que *«resulta posible rechazar que el límite de reducción del 80 por ciento de la cuota del impuesto sobre el patrimonio acerca del que versa la actual controversia conculque el artículo 31.1 CE, porque difícilmente puede suponer la privación del patrimonio la aplicación de un tipo de gravamen progresivo cuyo último tramo de la escala (...) Constituye un porcentaje del 2,50 por ciento, con la aplicación de un límite de reducción del 80 por ciento supone un tipo real y efectivo de gravamen de un tipo del 0,5 por ciento en el último tramo de la escala (a título indicativo un 0,04 por ciento en el primer tramo) para un patrimonio determinante de una base liquidable superior a 1600 millones de pesetas. Así pues, la merma del patrimonio en un 0,5 por ciento en el tramo más alto de la escala dista mucho, a juicio de este Tribunal, de privar al sujeto pasivo de sus propiedades»*⁹³.

No plantea, en mi opinión, ningún problema en términos de capacidad económica ni de confiscatoriedad que un contribuyente, con problemas de liquidez o sin ellos, disponga de una parte de su patrimonio (necesariamente pequeña, dados los tipos marginales del IP) para hacer frente al pago de dicho impuesto o que se endeude para hacerlo, está ejercitando una opción plenamente equiparable a la del contribuyente que enajena un activo de su patrimonio o que se endeuda para hacer frente al pago del precio de un bien y del impuesto que grava su consumo. Es evidente que quien carece de liquidez no puede hacer frente al pago de un tributo mientras carezca de ella, pero capacidad económica y liquidez son conceptos distintos. Ningún impuesto toma como hecho imponible la liquidez del contribuyente, ni utiliza la liquidez como medida o equivalente de la capacidad económica. La liquidez no está necesariamente conectada con la capacidad económica, puede ser el resultado del endeudamiento, que no supone una alteración de la capacidad económica del contribuyente, o incluso de la realización de una minusvalía que constituye una disminución de la capacidad económica.

Son problemas de neutralidad, no de capacidad económica, los que se pretenden solventar con la limitación conjunta del gravamen IRPF-IP, a mi juicio de forma inadecuada. El IP puede plantear problemas específicos en relación con la liquidez diferentes de los que plantea el IRPF, pero para evitar al contribuyente tener que liquidar determinados activos contra su voluntad, o de forma intempestiva, cuando la venta en ese momento pueda suponerle un perjuicio, para hacer frente al pago del IP, existen otras soluciones más adecuadas⁹⁴. Los límites a la imposición sobre el patrimonio vinculados al nivel de renta del con-

92 Sala de lo Contencioso administrativo, Sección 2ª, en la Sentencia de 8 de junio del 2000, JUR/2000/202925, con argumentos reiterados en las SSAAN de la misma sala y sección de 24 de julio del 2000, 22 de noviembre del 2000, 29 de noviembre de 2000 y 16 de enero del 2001.

93 En el mismo sentido, la STSJ Cataluña, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 12 de marzo de 2004. Sentencia núm.14.930/2004 y la Sentencia de 17 de julio de 2008 del TSJ de Madrid, Sentencia núm.10576/2008

94 Un excelente análisis de los problemas que la imposición sobre el patrimonio puede plantear en relación con la liquidez y de sus posibles soluciones, las adoptadas por el IP español incluidas, en Loutzenhiser G. y Mann E., *Evidence Paper 10. Liquidity issues: solutions for the asset rich, cash poor*. Wealth Tax Commission. 2020. https://www.wealthandpolicy.com/wp/EP10_Liquidity.pdf

tribuyente, de los cuales se pone como ejemplo el modelo español, son calificados por Loutzenheiser y Mann como un expediente *«de brocha gorda, no especialmente bien enfocado para enfrentar los problemas relativos a la liquidez»*⁹⁵.

7. Breve conclusión

La exposición de motivos de la vigente ley del impuesto afirma expresamente que la regulación que establece daría *«...cumplimiento a lo que deben ser sus objetivos primordiales de equidad, gravando la capacidad de pago adicional que la posesión del patrimonio supone»*⁹⁶. Aunque la ley identifique también entre sus *«objetivos primordiales»* la *«actuación complementaria del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones»*, la misma se desarrolla mediante el gravamen *«como tributo independiente»* de la capacidad de pago que se manifiesta en la titularidad de un patrimonio, y no meramente a través de un gravamen complementario de la renta al de estos tributos. Es decir, el IP, mediante el gravamen independiente de la capacidad económica manifestada por la titularidad de un patrimonio, complementa el gravamen que realizan el IRPF y el ISD de la capacidad económica manifestada por la obtención de renta. Afirmar que el IP juega un papel complementario al IRPF y al ISD, hace referencia simplemente a la importancia relativa que se quiere dotar a uno y a otros en el sistema fiscal, aunque gravando manifestaciones diferentes de capacidad de pago.

La capacidad económica gravada por el patrimonio no son las rentas. Ni las rentas reales, ni las potenciales, ni las psicológicas que el contribuyente obtenga de la titularidad de sus bienes constituyen su objeto imponible. El patrimonio, aunque también pueda utilizarse para graduar la progresividad del gravamen sobre la renta, como hace el ISD español, es, en mi opinión, una manifestación de capacidad económica distinta, susceptible, por tanto, de gravamen independiente a la misma. Una capacidad económica al menos tan evidente como puedan serlo la renta o el consumo. Ya la Ley General Tributaria de 1963⁹⁷, al definir en su artículo 26. Uno. C) el impuesto, recogía *«la posesión de un patrimonio»* como la primera de las manifestaciones de capacidad contributiva que su hecho imponible puede poner de manifiesto, por delante de *«la circulación de los bienes o la adquisición o gastos de la renta»*.

Es errónea la identificación entre capacidad de pago y liquidez y entre liquidez y renta. El IP no es confiscatorio cuando grava bienes que no son líquidos, como tampoco lo es el IRPF cuando grava rentas no monetarias. Tampoco es confiscatorio por el hecho de superar junto con el IRPF un porcentaje de la base imponible de este, ni cuando lleva al contribuyente a endeudarse o liquidar alguno de sus bienes. Los límites a la confiscatoriedad del IP deben ser fijados de forma independiente a la renta y su gravamen, en función de la propia manifestación de capacidad económica sujeta al impuesto, el patrimonio, pero aten-

95 Loutzenheiser G. y Mann E., *«Evidence...»* op. cit. p.19

96 Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (BOE de 7 de junio de 1991).

97 Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria. BOE núm. 313, de 31 de diciembre de 1963.

diendo a su carácter recurrente, al gravamen acumulado en los sucesivos ejercicios en los que es sometido a imposición por el IP.

El límite que el art. 31 de la Ley del IP establece al gravamen del patrimonio en función de la suma del mismo y el de la renta, lejos de concretar la prohibición constitucional al alcance confiscatorio de la tributación constituiría, a mi modo de ver, una desproporcionada limitación a la progresividad del IP con la pretendida finalidad de evitar los problemas de liquidez que el IP puede plantear al contribuyente en algunos casos, no necesariamente en todos los que se aplica dicho límite. Problemas que han de ser resueltos por el impuesto, pero que no son de capacidad de pago ni de confiscatoriedad, sino de neutralidad, y que pueden ser atajados sin necesidad de jibarizar el IP cuando grava a los llamados «*asset rich, cash poor*» o «*wealthy hand-to-mouth*», impidiéndole gravar con equidad la capacidad económica que constituye su hecho imponible. Como recuerda muy acertadamente el profesor Acosta «*los objetivos extrafiscales han de ser siempre subsidiarios y no pueden sustituir y prevalecer sobre el imperativo constitucional de que todos deben contribuir según su capacidad económica*»⁹⁸.

Desde una perspectiva económica, el IP podrá considerarse innecesario, ineficaz, inconveniente, inoportuno o todo lo *in que* se quiera, pero desde una perspectiva jurídica, como espero haber expuesto razonadamente, que quien más tiene, no sólo quien más gana o más gasta, pague más impuestos por este motivo que quien menos tiene, no parece contrario al principio constitucional de capacidad de pago, sino todo lo contrario: una exigencia derivada del mismo.

8. Bibliografía

- Advani A., Chamberlain E. y Summers A., *Wealth Tax Commission Final Report: A wealth tax for the UK*. Wealth Tax Commission. <https://www.ukwealth.tax>. 2020.
- Agulló Agüero, A., «Una reflexión en torno a la prohibición de la confiscatoriedad del sistema tributario», *Civitas. Revista española de derecho financiero*, 1982, pp. 555-562.
- Baker & McKenzie, *Propuesta para la reforma de los impuestos sobre patrimonio y sobre sucesiones y donaciones en España: Informe del grupo de trabajo de la Fundación Impuestos y Competitividad para la reforma de los impuestos sobre el patrimonio y sobre sucesiones y donaciones*. Fundación Impuestos y Competitividad, Madrid, 2015.
- Bird R., M., *Tax Policy and Economic Development*, The Johns Hopkins University Press, 1992
- Boadway R., Chamberlain E. y Emmerson C., «Taxation of Wealth and Wealth Transfers», en *Dimensions of Tax Design: the Mirrlees Review*, J. Mirrlees, S. Adam, T. Besley, R. Blundell, S. Bond, R. Chote, M. Gammie,

⁹⁸ Simón Acosta, E., «La imposición...» cit. pp.412-413.]

P. Johnson, G. Myles and J. Poterba (eds), Oxford University Press, Oxford, 2010

- Breña Cruz, F., y García Martín A., «*El Impuesto sobre el Patrimonio Neto*». IEF. 1980.
 - Bradford D. F., *Propuestas para una reforma tributaria básica*. IEF. 1986.
 - Cabrillo, F., «La supresión del impuesto sobre el patrimonio», *Papeles Faes*. n. 58, 2007.
 - Calvo Ortega, R., «La supresión del Impuesto sobre el Patrimonio. Algunas reflexiones», en *Nueva Fiscalidad*, n. 5, 2008, pp. 9-18
 - Cayón Galiardo. A., «La recuperación del Impuesto sobre el Patrimonio» en *Revista Técnica tributaria* n.95, 2011. pp.11-24.
 - Cazorla Prieto L. M., Los llamados impuestos sobre los ricos. en *Revista Española de Derecho Financiero*. núm.154. 2012. pp.25-43.
 - Comisión Carter, *Informe de la Real Comisión de Investigación sobre la Fiscalidad, Canadá*, IEF, Madrid, 1975.
 - Comisión Meade, *Estructura y Reforma de la Imposición Directa*, IEF, Madrid, 1980.
 - De Pablos Escobar, L., «La imposición personal sobre la riqueza: su papel en los sistemas tributarios actuales», *Hacienda Pública Española*, n. extra-2001.
- «Objetivos e incidencia de la imposición personal sobre la riqueza en España», Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 2007.
- Due, J., «La imposición sobre el patrimonio neto», en VV. AA, *El impuesto sobre el Patrimonio*. IEF, Madrid, 1972, p.182.
 - Enciso de Yzaguirre, V., «Análisis dinámico, comparativo y estructural del comportamiento del impuesto sobre el patrimonio en España». Investigaciones Jurídicas. Instituto de Estudios Fiscales. 2004.
- «La implantación del Impuesto de Patrimonio en España» en *El impuesto sobre el patrimonio: análisis y perspectivas*, Doc. n.12, Instituto de Estudios Fiscales. 2009.
- García Novoa C., *El futuro del Impuesto sobre Sucesiones y patrimonios: apuntes para una reflexión. (I) Bolsa de Madrid, N.º 133, 2004, págs. 74-81.*
 - González Sánchez, M., «El principio de no confiscación en las haciendas locales» en *El sistema económico en la Constitución Española. V.II*. Centro de Publicaciones del Ministerio de Justicia, 1994, Madrid. 1995. pp. 1535-1549.

- González Ortiz, D., «Fundamento jurídico, límites constitucionales y alternativas legítimas a la imposición sobre el patrimonio neto», *Revista española de Derecho Financiero* n.160, 2013, pp.1-23
- Guerra Reguera, M., «Reflexiones sobre el mantenimiento de un impuesto sobre el patrimonio de las personas físicas» en Cubero Truyo. A., «Evaluación del sistema tributario vigente. Propuestas de mejora en la regulación de los distintos impuestos». Aranzadi. 2013. pp. 413-466.
- Haig, R. M. «The concept of income: Economic and Legal Aspects» en Haig, R. M. (Ed.) *The federal Income Tax*, Columbia University Press. 1921.
- Herrera Molina P., *Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del derecho alemán*. Marcial Pons. 1998.
- Kaldor., N., «Un impuesto anual sobre el patrimonio neto» en «*El Impuesto sobre el Patrimonio*». Instituto de Estudios Fiscales. Ministerio de Hacienda. 1972. pp.301-326.
- Loutzenhiser G. y Mann E. *Evidence Paper 10. Liquidity issues: solutions for the asset rich, cash poor*. Wealth Tax Commission. 2020.
https://www.wealthandpolicy.com/wp/EP10_Liquidity.pdf
- Martínez Sánchez, C., *La imposición sobre el patrimonio como instrumento para una distribución equitativa de la riqueza*, Fundación Alternativas, Madrid, 2010

«Razones y sinrazones en torno al Impuesto sobre el Patrimonio» en García-Herrera Blanco, C. (coord.), *Encuentro de derecho financiero y tributario. La reforma del sistema tributario español*. IEF. 2015, 33-44.
- Ministerio de Hacienda. Inspección General. *Memoria de la Administración tributaria. Año. 2018*.

<https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/Inspgral/Memorias/Memoria-Tributaria-2018/MAT.pdf>
- O'Donnel, G., *Foreword* en Advani A., Chamberlain E. y Summers A., *Wealth Tax Commission Final Report: A wealth tax for the UK*. Wealth Tax Commission. <https://www.ukwealth.tax>. 2020.
- OECD, «The Role and Design of Net wealth Taxes in the OECD», *OECD Tax policy Studies*, n. 26, 2018, OECD Publishing, París. p.16. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264290303-en>
- Ortiz Calle, E., «La 'dualización' del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas Concepción sintética del gravamen versus Impuesto Dual», *Crónica tributaria*, n. 129, 2008.
- Picos Sánchez, F. y Gago Rodríguez, A., «El impuesto dual: argumentos teóricos e implicaciones de política fiscal». *Hacienda Pública Española*, n. 171. 2004.

- Ramos Prieto, J., «Imputación de rentas inmobiliarias en el IRPF y capacidad económica:
¿Una controversia zanjada por la sentencia del Tribunal Constitucional 295/2006, de 11 de octubre?», *Revista de Contabilidad y Tributación*, n. 295, 2007.
- Rudnick, R. S. y Gordon, R. K., «Taxation on Wealth» en Thuronyi, V. (Ed.) *Tax Law Design and Drafting (Vol.I)*. International Monetary Fund. 1996.
- Shanz Von, G., «El concepto de renta y las leyes reguladoras del impuesto sobre la Renta». *Hacienda Pública Española* n.º. 3. 1970.
- Shoup, C. S., *Hacienda Pública*. IEF. 1980.
- Simón Acosta, E., *La imposición patrimonial: una reflexión de justicia tributaria*. En Simón Acosta, E. (Dir.) y Vázquez del rey Villanueva, A., y Simón Yarza, M. E. (Coords.) *Problemas actuales de coordinación tributaria*. Thomson Reuters. Aranzadi. 2016. pp.407-477.
- VV.AA., *Diseño de un sistema tributario óptimo. Informe Mirrlees*. Editorial Universitaria Ramón Areces. 2013.
- Weale, M., «Taxation of Wealth and Wealth Transfers: Commentary by Martin Weale» en *Dimensions of Tax Design: the Mirrlees Review*, J. Mirrlees, S. Adam, T. Besley, R. Blundell, S. Bond, R. Chote, M. Gammie, P. Johnson, G. Myles and J. Poterba (eds), Oxford University Press, Oxford, 2010.

INNOVATION AND TAXATION IN THE EU. WHERE ARE WE? CONCEPTUAL APPROACH

Dr. Esperanza Buitrago Diaz
Maastricht Centre for Taxation
University of Maastricht (Netherlands)

Título

Innovación y Tributación en la UE. ¿En qué estamos? Aproximación conceptual.

Resumen

Desde hace algún tiempo se escucha con más frecuencia de la innovación y la política sobre la misma. Siendo un término no tributario, su significado parece haberse trasladado al argot popular y progresivamente pareciera que pierde su norte y se reduce su significado por cuenta de las medidas tributarias globales. Los límites impuestos a las llamadas cajas de patentes y de innovación (IPB en lo sucesivo) y los efectos potenciales de la acción 1 con la tarifa mínima del 15% y las medidas para implementarla incluso respecto de rentas específicas parecen demostrarlo. En este artículo me aproximo al tema para demostrar que la política tributaria definida desde Bruselas genera un efecto reductor en una materia sobre la cual no es muy claro que una política con énfasis antiabuso exclusivamente sea la apropiada. Esto en la medida en el ciclo económico básico de la economía capitalista reposa en la innovación, que a su vez responde al llamado ciclo de creación autodestructiva. Más que en casos específicos de la cruzada contra los híbridos, las estructuras y demás instrumentos, el foco de atención de esta investigación es dogmático en una revisión de la teoría de la innovación y el derrotero que marca la Comisión Europea.

Palabras clave

Política de Innovación, Innovación y tributación, incentivos a la oferta y demanda de innovación, cajas de patentes

Abstract

For some time now we have been hearing more frequently about innovation and innovation policy. Being a non-tax term, its meaning seems to have been transferred to the popular jargon and progressively it seems that it loses its north and its content is reduced on account of the global tax measures. The limits imposed on the so-called innovation and patent boxes (IPB hereafter) and the potential effects of Action 1 with the 15% minimum rate and the

measures to implement it even with respect to specific incomes seem to demonstrate this. In this article I approach the subject to show that the tax policy defined from Brussels generates a reducing effect in a matter on which it is not very clear that a policy with an exclusively anti-abuse emphasis is appropriate. This insofar as the basic economic cycle of the capitalist economy rests on innovation, which in turn responds to the so-called self-destructive creation cycle. Rather than specific cases of the crusade against hybrids, structures and other instruments, the focus of this research is dogmatic in a review of the theory of innovation and the course set by the European Commission.

Keywords

Innovation policy, innovation and taxation, input and output incentives, patent boxes

Fecha de recepción: 21-02-2022/Fecha de aceptación: 23-02-2022/Fecha de revisión: 31-03-2022

Cómo referenciar: Buitrago, E. (2022). Innovation and Taxation in the EU. Where are we? Conceptual approach. *Revista Técnica Tributaria* (136), 179-193

SUMARIO

1. Innovation
 - 1.1. The theory of innovation
 - 1.2. Conflicting interests and economic growth
 - 1.3. Innovation and market failure
2. Innovation and tax policy in The European Union
3. Conclusion

1. Innovation

More than a slogan or a buzzword, innovation has a meaning of its own, unrelated to taxation. Contrary to the usual usage of tax specialists, innovation is a process that is not equivalent to invention, nor to R&D. This section explores the meaning and models underlying innovation and innovation policy, the interests involved, and why states have an interest in promoting it. Taxation is important for innovation and for innovation policy, not just for R&D.

1.1. The theory of innovation

Like a pendulum, innovation theory swings from invention to diffusion, keeping not only managers and economists busy, but also anthropologists and philosophers, sociologists, legal professionals and, of course, policy makers. Although innovation has its beginning in the R&D process, its meaning and implications go beyond this stage. According to Godin, «innovation is the panacea for all socio-economic problems. There is no need to dig into society's problems. Innovation is the *a priori* solution»¹. With just over a century of thinking, the theory evolved, presenting the linear and sequential models as the holy grail of innovation. The first model suggests that technical change occurs through a linear process that follows, research invention, innovation, diffusion, and commercialization². The sequential model successfully challenged the linear one by postulating that technological innovation is a sequential, linear process from invention to diffusion.

While proponents of the linear model believed that R&D is sufficient to trigger and maintain the cycle, proponents of the sequential model highlighted and demonstrated the limits of that approach. Inventions that do not reach the diffusion and commercialization stages seem useless. Such models led us to the current stage of the innovation literature: «the study of innovation as a process over time, from invention to diffusion»³. From a dichotomy of invention and diffusion –as two analytical concepts– innovation was transformed into a sequence: from the generation of an idea or invention to its diffusion or use and commercialization⁴. This involves two distinct phases, invention through R&D and diffusion, i.e., the actual introduction and tentative economic exploitation of the invention.

1 B. Godin, *Making sense of innovation: from weapon to instrument to buzzword*, 90 Quaderni I, p. 39 (2016), Printemps.

2 B. Godin, *The linear model of innovation: the historical construction of an analytical framework*, 31 Science, Technology and Human Values, 6 p. 640 (2005), SAGE.

3 B. Godin, *Invention, diffusion and linear models of innovation: the contribution of anthropology to a conceptual framework*, 3 Journal of Innovation Economics & Management 3, at 35 (2014), Research Network on Innovation (RRI) and De Boeck Université.

4 B. Godin, *supra* n. 4, p. 11-15.

The sequential approach has a number of implications. Since innovation cannot be equated with invention, the R&D process is recognized, but it is not necessarily as relevant as the later stages of the cycle. In fact, experts argue that innovation does not always arise from R&D⁵, and neither R&D incentives nor intellectual property rights really guarantee commercial or business success⁶. In contrast to the linear approach –where the emphasis is on input incentives (mainly R&D)– output incentives focus on the stages after the generation and development of inventions to ensure that the resulting new products or processes reach the market. In line with this idea, non-technological innovation is important. This type of innovation refers to new organizational methods or the introduction of new marketing methods and is considered an important element of firms' innovation activities that complement and supplement technological innovation, i.e., the introduction of new products and new processes⁷. Schmidt and Rammer studied its impact on the profit margin of companies based on data from the 2005 Community Innovation Survey. According to them, non-technological innovation stimulates the success of product and process innovation in terms of sales with market novelties and cost reductions due to new processes⁸. The Internet and the digital economy are part of digital innovation with new business models, dynamics, etcetera⁹.

1.2. Conflicting interests and economic growth

Innovation is key to the conversion of knowledge into economic growth, as Schumpeter's work revealed in 1942¹⁰. Public and private interests converge in innovation, but each with different expectations and needs. Although knowledge and capital could be considered the drivers of development, measurements and classifications of intellectual capital, such as those of the World Bank or Edvinsson, are not as old as, for example, Gross Domestic Product (GDP). Innovation is expected to produce a number of monetary and non-monetary effects, and elements are emerging for a theory on the correlation between knowledge, capital flows and income. Lin and Edvinsson, for example, suggest a correlation between domestic firms, intellectual capital and income¹¹. To some extent, the OECD-G20 BEPS package adds a chapter through agreed standards.

5 A. Elnasri, K.J. Fox, *R&D, Innovation and Productivity: The Role of Public Support*, 37 KDI Journal of Economic Policy 1, p. 74-76. (2015), Korea Development Institute.

6 G.P.Pisano, D.J.Teece, *How to capture value from innovation: shaping intellectual property and industry architecture*. 50 California Management Review I, fall, at 278 (2007), Berkeley Haas. D.J. Teece, *Business Models, Business Strategy and innovation*, 43 Long Range Planning, 2-3, April-June, p. 173-75 (2010), Elsevier.

7 T. Schmidt, C. Rammer, *Non-Technological and Technological Innovation: Strange Bedfellows?* Discussion Paper. 07 ZEW – Centre for European Economic Research 052, p. 48-52 (2007) Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=1010301> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1010301> (accessed 1 Feb. 2022).

8 T. Schmidt, C. Rammer, *supra* n. 8, p. 50.

9 OECD, *Stimulating digital innovation for growth and inclusiveness: The role of policies for the successful diffusion of ICT*, OECD Digital Economy Papers, 256 (OECD Publishing 2016).

10 J.A. Schumpeter, *Capitalism, Socialism, and Democracy* (Harper and Brothers 1942)

11 Lin, C.Y. and Edvinsson, L. (2011) *National Intellectual Capital. A Comparison of 40 Countries*, Springer, Bingley, UK.

Innovation policy influences entrepreneurship, competitiveness, growth and sustainability. However, it should be kept in mind that the interests of the state and entrepreneurs are not the same. For example, from the entrepreneur's point of view, innovation can promote profitability and competitiveness. Investments in R&D do not ensure instant or automatic success in either of these fields, employability or the survival of the company. Although this is the main interest of the entrepreneur, books on business management abound with examples of companies that despite relevant inventions have not succeeded and in fact have ended in failure. This should be considered by countries in view of market phenomena and their own interest in investment, employability, competitiveness and other spillover effects of innovation.

As noted above, countries and individuals/entrepreneurs have different interests in innovation. As management scholars point out, the challenge for an entrepreneur is not only to create value from innovation, but also to capture that value. Private and public interests converge at this point, since «insufficient capture will not only harm the company, but also society»¹². These concepts of value creation and value capture, typical of management literature, have become increasingly known and relevant from a tax perspective in recent years. BEPS actions use it but without a precise meaning if compared to the main role attributed to it. This concept is used in relation to transfer pricing and BEPS actions 8 to 10, as well as in discussions on where and how value is created in relation to the income distribution rules. How all of these postulates translate into policy, particularly tax policy, is a challenge.

While firms may pay particular attention to innovation as a means of ensuring profitability and the survival and success of the firm, private interest may also impede the transfer to society of the knowledge gained through R&D. Indeed, while entrepreneurs have an interest in making profits by commercializing their products and services, they may not care about society at large. For example, the high use of trade secrets instead of patents is not something that can be hidden¹³. Consequently, the underlying knowledge does not equate to national indicators on innovation. In fact, neither industrial nor trade secrets are measured in the innovation output indicator (e.g., EUROSTAT, or the European Innovation Scoreboard). While these spillovers may not occur, it may also be the case that secrets lead to the creation of other spillovers and/or revenues. It should not be forgotten that financial constraints do not seem to affect the choice between trade secrets and patents among European companies¹⁴. However, taxes may affect their location. Some countries try to attract trade secrets and even grant the benefit of a tax incentive known as Innovation or Patent Box (IPB) to their transfer or that of patents.

12 G.P.Pisano, D.J.Teece, *supra* n. 7, p. 278.

13 N.Wajzman, F.García-Valero, *Protecting Innovation through Trade Secrets and Patents: Determinants for European Union Firms*, EUIPO (2017), in https://euipo.europa.eu/tunnel-web/secure/webdav/guest/document_library/observatory/documents/reports/Trade%20Secrets%20Report_en.pdf (1 Feb. 2022)

14 N. Wajzman, F. García-Valero, *supra* n. 15, p. 57.

1.3. Innovation and market failure

Innovation belongs to a challenging field known as the «creative destruction» cycle. This expression, disseminated by Schumpeter in 1942, implies that knowledge quickly becomes outdated and a new one must emerge, defying business cycles. Creative destruction is quite evident in the imitation phase (plagiarism, reverse engineering, copying), in which the profitable potential of a new product or process, or of an invention, comes to light, requiring new investments for the perpetuation of the innovation¹⁵. This is also evident when the invention and related knowledge become obsolete. In such a cycle, economic agents remain under pressure, demanding adequate incentives to overcome market failures, as economic theory states¹⁶. Following the scholars of the sequential model, the invention phase has less impact on the economy than diffusion and imitation. Simply put, inventions that do not reach markets are of little help to economic growth and development, but also to the improvement of knowledge. Schumpeter put it radically: «Innovation is possible without anything that we should identify as invention and invention does not necessarily induce innovation»¹⁷.

From a public policy point of view, private investments in R&D may not be optimal, but rather insufficient to achieve the country's desired level of innovation, social and economic spillovers and knowledge transfer to society. Economists relate this underinvestment to the difficulties entrepreneurs have in fully appropriating the returns on their investments and to the numerous risks involved¹⁸. These imbalances have been the subject of study in the development of innovation theory, highlighting the need to overcome market failures. This is related to low levels of investment in R&D and innovation by industry, as well as to the scarcity of spillovers to society, i.e. when a market left to its own devices results in resource allocations that do not maximize social welfare¹⁹.

The spillover effects expected from public investment in innovation may outweigh the short-term fiscal interest. However, innovation can be expected to contribute to an increase in GDP and not only in intellectual capital. In other words, the diffusion or dissemination of knowledge that serves as a basis for new knowledge must also bear fruit, ensuring competitiveness and sustainability. Innovation denotes an overriding political interest in knowledge, in knowledge flows, but also in the resulting economic growth. The circumstances described above allow me to define innovation as a cycle from input to output, where

15 K. Śledzik, *Schumpeter's View on Innovation and Entrepreneurship, Management Trends in Theory and Practice* (Stefan Hittmar ed, Faculty of Management Science and Informatics, University of Zilina & Institute of Management by University of Zilina, 2013), en <https://ssrn.com/abstract=2257783> (1 Feb. 2022).

16 K. Arrow, *Economic Welfare and the Allocation of Resources to Invention In The Rate and Direction of Inventive Activity: Economic and Social Factors*, p. 609 (NBER., Princeton University Press, 1962).

17 J.A Schumpeter, *Business cycles: A theoretical, historical, and statistical analysis of the capitalist process*, p. 84. (McGraw Hill, 1939).

18 K. Arrow, *supra* n. 18, p. 620.

19 Following the definition given by Council of the European Union, *Tax policies in the European Union: 2020 survey*, Commission Staff Working Document, 2020 Survey, at 16, SWD(2020) 14 final, en <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-5695-2020-INIT/en/> (1 Feb. 2022).

the objective is not only to increase knowledge for the benefit of mankind, but also to ensure sustainable development and growth. This occurs on an individual basis for states, regardless of duties of solidarity with less economically developed societies. The main reason is sustainability and the fiscal interest of each country. There is no globalization of income, the maximum will be a limit such as the 15% minimum of BEPS Action 1 to avoid profit shifting.

Public and private interests converge to some extent in the innovation policy objective, based on «market failure» and the need for competitive and sustainable societies. Therefore, an appropriate policy mix is important for incentivizing invention, but also for an adequate level of knowledge flows to enable diffusion, competitiveness and sustainability. While spillovers should go in that direction, one may ask how spillovers, such as employability, education and knowledge-based societies, etc., relate to income creation and allocation, or whether there is one aspect that overrides the others. In addition, one may ask how to create the right mix to ensure that (i) the state performs all the functions in support of innovative societies (i.e. the interaction of fiscal, tax and innovation policy) (ii) scores highly in the intellectual capital ranking and (iii) sees this reflected in revenues and GDP. In recent years, a number of indicators have been published, many of which focus on R&D²⁰.

2. Innovation and tax policy in The European Union

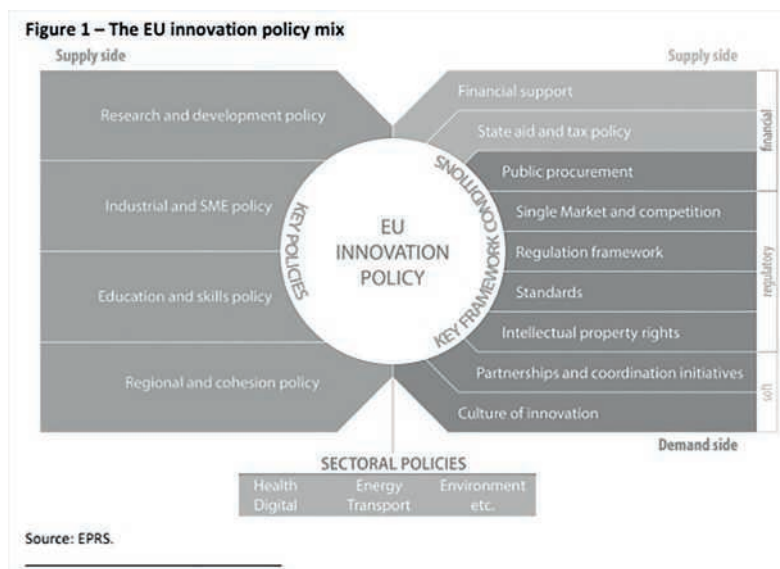
In the European Union, innovation is part of the Community policy. The Treaty on the Functioning of the European Union (TFEU)²¹ contains a number of provisions that provide the basis for general industrial policy (Article 173 TFEU) and R&D policy (Articles 179 to 190 TFEU). The conception of economists and business management scholars, but also of anthropologists and scholars of science and technology, of innovation as a process from invention to diffusion, found room in the EU area. Basically, all EU documents on innovation and the instruments to achieve its objectives recognize the innovation cycle. For example, the EU Fact Sheets (2020) define innovation policy as «the interface between research and technological development policy and industrial policy, and its aim is to create an enabling framework for bringing ideas to the market»; it states that its role is «to turn research results into new and better services and products

20 With a number of indicators published in the last decade by international and regional organizations, but by companies. For example, the European R&D&I indicators available at <https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/pdfscache/50448.pdf>. For the anatomy of innovative activities and investors in R&D, see H. Denis et al, *World Corporate Top R&D Investors: Shaping the Future of Technologies and of AI*. A Joint JRC and OECD report. EUR 29831 EN (Publications Office of the European Union, 2019). The OECD also publishes other indicators, see <https://www.oecd.org/sti/world-corporate-top-rd-investors-shaping-future-of-technology-and-of-ai.pdf>. WIPO also publishes other innovation indicators. Data and statistics on the innovation output of the world's leading R&D-investing companies are accessible, see T. Daiko et al., *World Top R&D Investors: Industrial Property Strategies in the Digital Economy* (Publications Office of the European Union, 2017), at <https://ec.europa.eu/jrc/en/publication/world-top-rd-investors-industrial-property-strategies-digital-economy-> (1 Feb. 2022).

21 Consolidated versions of the Treaty on European Union and of the Treaty on the Functioning of the European Union, OJ C 115 (2008), EU Law IBFD.

to remain competitive in the global market and improve the quality of life of EU inhabitants»²².

Research on the EU's innovation policy mix published by the European Parliament distinguishes between supply and demand²³. Together with state aid and financial support, taxation is on the supply side of financial policy, while public procurement is on the demand side²⁴, as shown in Figure 1²⁵.



This triple helix of the financial policy approach gives the impression that the role of taxation is limited to incentivizing the creation of inputs, the R&D phase. Indeed, attention has focused on the diversity of R&D regimes or incentives in EU Member States that created a «complex landscape for the tax treatment of R&D in Europe, which hinders trans-European collaboration»²⁶.

This approach shows that in the EU, tax legislation is expected to support the innovation process as an input («innovation push») rather than to create a demand for innovation («innovation pull»). This is confirmed by what has happened since the Parliament published the overview of the measures and instruments that make up the EU innovation policy mix: on the one hand, by the Commission's recommendation to EU Member States to avoid IPB as policy instru-

22 European Parliament, *Facts sheet of the European Union*, available at <https://www.europarl.europa.eu/factsheets/en/sheet/67/innovation-policy> (1 Feb. 2022).

23 V. Reillon, *EU Innovation Policy – Part I, EU innovation policies and instruments supporting innovation*, at 7 (European Parliament Research Service, 2016), at [http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/IDAN/2016/583779/EPRS_IDA\(2016\)583779_EN.pdf](http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/IDAN/2016/583779/EPRS_IDA(2016)583779_EN.pdf) (1 Feb. 2022).

24 V. Reillon, *EU Innovation Policy – Part II, EU Innovation Policies and Instruments Supporting Innovation* (European Parliament Research Service, 2016), en: [http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/IDAN/2016/583779/EPRS_IDA\(2016\)583779_EN.pdf](http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/IDAN/2016/583779/EPRS_IDA(2016)583779_EN.pdf) (1 Feb. 2022).

25 V. Reillon, *supra* n. 23, p. 3.

26 V. Reillon, *supra* n. 23, p. 17.

ments and, on the other hand, the proposal for a Directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base in the EU established its preference for R&D incentives rather than production incentives. Instead of fiscal measures, there are a number of non-fiscal incentives, such as Horizon Europe and other production incentives, such as intellectual property (IP) rights, prizes and public procurement. Together with auctions, public support, state subsidies/aid, etc., these instruments correspond to various elements of innovation policy developed in recent decades by developed and developing economies²⁷.

More than a nominal issue, several EU measures place taxation on the supply side of innovation. For example, the proposal for a Directive on a common EU consolidated corporate tax base, relaunched by the European Commission (EC) in 2016, establishes a preference for R&D incentives over incentives for the diffusion and commercialization of innovation results. Tax incentive studies assess R&D provisions under a common corporate tax base²⁸. The EU Council and the Code of Conduct Group (Business Taxation) also approved the new rules established for IPB, which require that the granting of IPB benefits be conditional on the on-site performance of a good level of R&D²⁹. These measures are no coincidence. Research conducted at the request of the EU shows that the question of whether taxation can also stimulate demand has not been addressed. In this respect, the Aho Report noted that tax incentives are best concentrated on the visible effects for business, but hoped that a forthcoming communication on R&D tax incentives would address issues related to their implementation and evaluation in a coordinated manner. The Aho Report also stressed the need to avoid disincentives such as double taxation³⁰. However, this falls within the scope of demand-side incentives for innovation, as tax treaties are mainly concerned with double taxation of income and capital.

In a report on R&D tax incentives, made at the request of the EC, Ognyanova acknowledged that support measures could also be based on demand or output (income generated directly from R&D results, e.g. patents). IPB is referred to as

27 For institutions such as the World Bank, the OECD, among others, see X. Cirera et al., *A Practitioner's Guide to Innovation Policy Instruments to Build Firm Capabilities and Accelerate Technological Catch-Up in Developing Countries* (World Bank, 2020), at <https://elibrary.worldbank.org/doi/abs/10.1596/33269> (1 Feb. 2022). OECD, *The innovation imperative: Contributing to Productivity, Growth and Well-Being* (OECD Publishing, 2015). World Bank, *Innovation Policy: a guide for developing countries*, (World Bank, 2010), at <https://openknowledge.worldbank.org/handle/10986/2460> (accessed 1 Mar. 2021).

28 D. D'Andria, D. Pontikakis & A. Skonieczna, *Towards a European R&D Incentive? An assessment of R&D Provisions under a Common Corporate Tax Base* (Working Paper No. 69 – 2017), European Commission, at http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/kpac17069enn_final.pdf (1 Feb. 2022).

29 Council of the European Union (2017): *Report from the Code of Conduct Group (Business Taxation)*, FISC 133 ECOFIN 507, en <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-10047-2017-INIT/en/> (1 Mar. 2021). También, Council of the European Union (2016): *Report from the Code of Conduct Group (Business Taxation)*, FISC 202 ECOFIN 1092, en <http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-14750-2016-INIT/en/pdf> (1 Feb. 2022).

30 E. Aho et al, *Creating an Innovative Europe. Report of the Independent Expert Group on R&D and Innovation appointed following the Hampton Court Summit* (2006) European Communities, en http://ec.europa.eu/invest-in-research/pdf/download_en/aho_report.pdf (accessed 1 Feb. 2022).

a tax reduction on income from the exploitation of IP³¹. According to this report, the rationale for granting R&D incentives does not coincide with that of IPB, as the latter incentives offer a preferential rate for revenues from innovations that (i) are already protected by intellectual property rights, suggesting the lack of need for another incentive (ii) are sector-specific, taking into account the scarcity of patents and the extensive use of secrecy and delivery deadlines. According to OECD studies³² –suggesting that revenue-based incentives should be treated with caution «given the lack of evidence of their effectiveness and the risk that they disproportionately benefit large established firms, multinationals and patent-eligible innovations»– the report concludes that IPBs «do not stimulate R&D and may be used rather as a profit-shifting instrument, leading to high revenue losses»³³.

Recently, Baumann et al. have provided empirical evidence on how patent holdings are distorted towards low-tax countries, the correlation of such localization with a geographical separation of production and R&D inputs, as well as the sorting of high-value patents towards low-tax countries by multinational companies³⁴. This follows older studies that supported the same views as Ognyanova³⁵. A large literature pointed in the same direction, while highlighting that many of the pre-BEPS IPB legislations in several EU member states did not contribute to fostering R&D³⁶. In addition to these studies, there are no longer theories and doctrinal studies but the reality of current measures, in particular those derived from BEPS Action 1 and Action 5, which will obviously have an impact on innovation. This topic however exceeds the subject matter of this article and therefore I will only dedicate a couple of lines to it.

As is the case in all corners of the globe, innovation policy is fundamental in the EU given the challenges posed by the so-called European Paradox. The European Commission stated that such a dilemma exists in the EU in relation to

31 European Commission Directorate-General for Research and Innovation, D. Ognyanova (2017): *R&D Tax Incentives. How to make them most effective?* Working Paper series, at 14, European Commission, available at <https://publications.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/d9ae78f3-9f41-11e7-b92d-01aa75ed71a1/language-en> (1 Feb. 2022).

32 S. Appelt et al, *R&D Tax Incentives: Evidence on Design, Incidence and Impacts*, OECD Science, Technology and Industry Policy Papers 32 (2016) OECD Publishing. T. Neubig et al, Fiscal incentives for R&D and innovation in a diverse world, OECD Taxation Working Papers, No. 27 (2016), OECD Publishing.

33 European Commission, D. Ognyanova, *supra* n. 31, p. 14.

34 M. Baumann et al., *Corporate Taxes, Patent Shifting, and Anti-avoidance Rules: Empirical Evidence*, 48 Public Finance Review 4, at 467-504, available at <https://doi.org/10.1177/1091142120930684> (accessed 1 Feb. 2022).

35 L. Evers, H. Miller, C. Spengel, *Intellectual property box regimes: effective tax rates and tax policy considerations*, 22 Int Tax Public Finance (2015). Springer.

36 On this respect, see Council of the European Union, *supra* n. 21. In the same vein A. Alstadsaeter et al., *Patent boxes design, patents location and local R&D*, Economic Policy 65th Panel Meeting (2017), CEPR, CESifo, SciencesPo, available at http://www.economic-policy.org/wp-content/uploads/2017/04/993_Patent-Boxes-Design-Patents-Location-and-Local-RD.pdf (accessed 1 Mar. 2021); A. Alstadsaeter et al, Patent boxes design, patents location and local R&D, JRC Technical Reports (2015), European Commission; C. Ernst, K. Richter, & N. Riedel, *Corporate taxation and the quality of research and development*, Int. Tax Public Finance (2014), Springer; C. Ernst, C. Spengel, Taxation, R&D Tax Incentives and Patent Application in Europe, 11 discussion paper 024, ZEW (2011); L. Evers, H. Miller & C. Spengel, *Intellectual Property Box Regimes: Effective Tax Rates and Tax Policy Considerations*, Int Tax Public Finance (2015), Springer; P. Evers, H. Miller & C. Spengel, *Intellectual Property Box Regimes: Effective Tax Rates and Tax Policy Considerations*, 22 Int. Tax & Pub. Fin. 3, at 6 (2013).

R&D³⁷ but also to innovation³⁸. The subsequent report states that Europeans excel in transforming their excellent research output and scientific achievements into innovation and competitive advantage. This situation points to problems in the phases downstream of R&D and invention (development and diffusion). While the term European paradox dates back to the 1990s, more recent indicators show some improvement, with a performance advantage over the United States, China, Brazil, Russia, South Africa and India, and a lag behind South Korea, Canada, Australia and Japan³⁹.

Surprisingly, the European paradox and issues related to the demand side of innovation have received very limited attention from a fiscal point of view. As noted, in recent years studies and policy on the demand side of innovation focus mainly on profit avoidance and profit shifting. The EU policy mix on innovation places taxation solely on the supply side. In this vein, the EU rejected demand-side tax incentives, such as the former non-R&D related IPB, in all EU Member States. In the wake of BEPS, and the Code of Conduct, Action 5 led changes to IPB by requiring a nexus with R&D. However, the scope of Action 5 is not limited to that incentive, in fact it would seem to have few limits, except for now those that will follow from BEPS Action 1 with the pillars.

While the nexus approach was a reaction to national IPB provisions, there is a paucity of studies investigating whether the requirements set by BEPS Action 5 should apply to any IP production incentive. Country reactions are not uniform. Germany limited the deductibility of royalty payments in correlation with nexus and the modified nexus approach. Section 4J of the German Income Tax did so in 2017 by partially disallowing the deductibility of royalties paid to recipients in jurisdictions that tax royalties at an effective rate of less than 25% and, which do not comply with the nexus approach (therefore, are considered harmful preferential tax regimes). In 2020, the German Ministry of Finance published a non-exhaustive list identifying harmful preferential tax regimes in relation to the 2017 provision. Other countries have restricted deductibility only in relation to low tax rates, e.g. Austria in 2014⁴⁰. And others in relation to other practices identified by tax administrations as harmful.

An approach to the work done by the OECD following the development of the Nexus shows that the impact goes beyond unilateral measures and IP cases, extending its scope to any IP-related income. Pillar 2, makes it more explicit for unilateral and DTC measures with the denial of the deduction (the UTPR) in relation to the IIR and the 15% minimum rate, as well as with the rule of subjection to the tax irrespective of DTC that applies to royalties taxed below the expected level.

37 European Commission - Directorate general for Research and Innovation, *The European Report on Science and Technology, Indicators 1994*, p. 17 (1994), available at European Community, <https://publications.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/803a9908-3e8c-4367-96db-e3a9868a8125/> (accessed 1 Feb. 2022).

38 European Commission. *Green paper on innovation*, (1995), available at http://europa.eu/documents/comm/green_papers/pdf/com95_688_en.pdf (accessed 9 Feb. 2021).

39 European Commission, European Innovation Scoreboard (2020), at <https://ec.europa.eu/docs-room/documents/42981> (1 mar. 2021).

40 H. Peyerl, *Deductibility of Interest and Royalties Restricted: Is Austria a BEPS Role Model?*, 54 Eur. Taxn. 12 (2014), Journal Articles & Opinion Pieces IBFD (1 Feb. 2022).

The IPB sparked criticism from the OECD, the EU and academics due to the lack of «nexus» between the income covered by IPB and the underlying R&D. It was feared that the incentive would lead to harmful tax competition, aggressive tax planning and profit shifting. The «nexus» then emerged as an agreed rule to restore confidence, with the idea of aligning taxation with substantial activities and works by requiring the performance of a percentage of R&D activities in the jurisdiction granting the incentive, excluding expenditures related to the commercialization of intangibles and limiting expenditures for purchased goods – the modified nexus approach. By linking tax benefits to the proportion of qualifying R&D expenditures, the OECD expects that sound business reasons (substance) can be substantiated and profit shifting avoided. As an effect of the «substantial activity» approach, the taxpayer must have performed the R&D activities giving rise to the income in the country granting the benefit. This means that, to some extent, the incentive is on the supply side of innovation policy.

In addition to the above, the benefits of preferential tax regimes for income from intellectual property (IP) assets are limited to qualifying expenditures and qualifying income from patents and functionally equivalent IP assets (nexus approach). Marketing intangibles (trademarks, logos and brand names) were excluded, as well as expenditures for acquired intangibles that exceed the 30% mark-up under Action 5 (modified nexus approach)⁴¹. This last aspect means that the new rule is not intended to have a large incentive impact on the demand side of innovation, i.e. on the diffusion, marketing and commercialization phases, which in any case is going to have the limits of BEPS Action 1.

Action 5 is not just theory, it is one of the minimum standards of the IF, an OECD global forum established by the OECD and the G-20. The Forum on Harmful Tax Practices (FHTP) was tasked with peer review and oversight of the implementation and enforcement of the standards described. The task is global in nature: it allows for a review of any preferential regime on income related to the supply of intangibles –such as income from geographically mobile activities. As a result of the agreed new estándar and peer reviews, several IPBs, as well as other preferential regimes, have been modified or abolished when they have been found to be harmful.

The European Commission endorsed the nexus approach. According to studies conducted at the Commission's request, many of the IPB legislations in place in several EU Member States up to the time the nexus approach was agreed upon did not contribute to fostering R&D. Moreover, in 2017 the European Commission published a working paper on R&D tax incentives in which the main policy message is that «patent boxes do not stimulate R&D and can rather be used as a profit shifting instrument leading to high revenue losses»⁴². R&D, on the other hand, had a different background scenario, with studies showing that R&D tax breaks do appear effective in increasing innovation⁴³.

41 OECD, Action 5 Modified Nexus (2015), supra n. 45.

42 European Commission, D. Ognyanova, supra n. 31, p. 14.

43 Even if it is not specific on IPB, European Commission, D. Ognyanova, supra n. 33, p. 11; A. Dechezleprêtre et al., *Do Tax Incentives for Research Increase Firm Innovation? An RD Design for R&D*, Working Paper 22405 (2016) NBER.

The impact of the nexus theory and collateral measures derived from other actions cannot be underestimated. In fact, they are not located on the supply side but on the demand side. For example, if the nexus were to target only IP revenue, DTCs would also qualify as demand-side incentives because these treaties specifically address IP revenue in the royalty article, for example (and not just R&D that may give rise to royalties). Indeed, according to the 2017 OECD Comments to Article 1, countries are invited to: (i) consider including a clause denying the benefits of Articles 11 and 12 with respect to interests and royalties derived from a related person if such interests and royalties benefited, in the State of residence of their beneficial owner, from a special tax regime –as defined in the Commentaries; (ii) choose to deny the benefits of the royalty article whenever a special tax regime is included in the list of harmful tax practices or (iii) deny such benefits when the special tax regime does not meet the requirement of the –modified– nexus approach⁴⁴. As Danon and Schön point out, this provision creates an interference with tax treaties⁴⁵. This interference was not even imagined, in fact the doctrine claimed the lack of impact of Action 5 on DTCs⁴⁶. If countries wanted to go in that direction, it would be necessary to clarify the text and context of the treaties themselves, not just the comments, at the risk of falling into treaty override. Today, interference will not only derive from Action 5, but clearly also from Pillar 1.

With a less apparent direct connection, BEPS Action 1 may also have an impact on the demand for innovation with the tools that are envisioned against profit shifting through Pillar 2. Under the current proposal for Pillar 2, a minimum of 15% will be set and ensured through an inclusion rule, with supplementary tax on the residence side or with the denial of deductions in the source state. That is, with the enforcement mechanisms of the inclusion rule: the undertaxed payment rule aimed at the denial of deductions and the subject to tax rule). This is interesting for the EU considering that regardless of the state of economic development of its members, the EU in general lags behind the digital economy, lacking companies like the US and Chinese companies in the digital markets (e.g., Amazon, Google, Facebook, Microsoft, Huawei, Tencent, Alibaba).

Faced with the lack of digital companies on its home territory, the EU started to play in the digital economy field similar to a source country with the initial pillar one proposals and the criticized digital fence. In my opinion this is explained by the problems related to the allocation rules, as the capital import/export neutrality relationship broke down and, in classical approaches to international taxation, either countries reacted with their national legislation or reviewed allocation rules treaty by treaty. With the US acceptance of Pillar 1, the ring-fencing of American digital companies is no longer an option and Action 1 and its pillars will bring a broader multilateral solution, in turn affecting distribution and marketing. But it is uncertain whether it will ameliorate the large income tax regulatory disparities of member countries in several respects that would

44 OECD Income and Capital Model Convention and Commentary: Commentary on Article 1 para. 85-94 (2017), *Treaties & Models* IBFD.

45 R. Danon & W. Schön, Foreword: *Tax Treaty Interpretation after BEPS*, 74 *Bull. Intl. Taxn.* 4/5 (2020), *Journal Articles & Papers* (1 Feb. 2022).

46 Y. Brauner, *Treaties in the Aftermath of BEPS*, 41 *Brook. J. Int'l L.*, at 1003 (2016). En: <https://brooklynworks.brooklaw.edu/bjil/vol41/iss3/3>.

require coordination at the very least. In view of the narrow scope of application defined for the companies included in the regulation and in the terms of the thresholds set, it may partially solve a problem that the EU itself cannot solve due to the lack of competences in the field of direct taxation, having a minimum tax rate (Action 1), with measures to limit the deduction of IP payments that had already been established for example by Germany if the rate is below 25%, in addition to the various limits on incentives already imposed by BEPS Action 5.

Notwithstanding the above, given that the BEPS package is base erosion and profit shifting oriented and despite apparent advantages, I doubt that a purely anti-circumvention and anti-abuse oriented approach will be sufficient to overcome the «market failure» underlying innovation policy and to achieve the digital transformation target set by the EU. In a similar vein, Danon argues that abuse issues should not interfere with a legitimate R&D policy⁴⁷. Beyond recommendations and exchange of best practices, tax policy seems geared to counteract abuse with a robust package of measures for good tax governance, including the Anti-Avoidance Directive (known as ATAD) and the Directive on Administrative Cooperation (DAC in its different versions from 1 to 7).

3. Conclusion

The lack of reflection on innovation in its supply and demand phases in the self-destructive creation cycle is noticeable due to its absence in the definition of an all-encompassing tax policy, not only in the European Union. Instead in the past the strong storm of reactive measures against incentives to contain abuse and avoidance stands out. Although EU publications expressly highlight the need to incentivize only the supply side of innovation, there is a huge need for measures to improve the demand side of innovation, not necessarily involving benefits on intellectual property rents. In a fairly regulated space, although it is true that the EU does not have direct taxation powers, it is also true that the framework for action of the member countries to define their innovation policy is becoming notoriously limited with measures that are solving some unresolved problems in the current phase of European integration but with the difficulties arising from the lack of harmonization in direct taxation in the EU and the challenge arising from the dilemma of the European paradox.

⁴⁷ R.J. Danon, *General Report*, in Tax incentives on Research and Development (R&D), International Fiscal Association (IFA), Cahiers de droit international vol. 100A, sec. 3.1.3. (IFA 2015), Books IBFD.



XVII CONGRESO TRIBUTARIO

25, 26 y 27 de mayo de 2022

CÓRDOBA

*Participa en el debate de los grandes temas
de la actualidad tributaria y jurídica*

Abierto el plazo de inscripción en 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



LA INICIACIÓN DEL PROCEDIMIENTO DE INSPECCIÓN SEGUIDA DE PERSONACIÓN EN DOMICILIO

José María Lago Montero

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Salamanca (España)*

Resumen

Se comentan críticamente la jurisprudencia y la normativa recientemente producidas acerca de las entradas en domicilio por parte de la Inspección de los Tributos. Se delimita el orden procedimental a seguir para proceder a una entrada en domicilio. Se examinan críticamente las insuficiencias normativas y los requisitos exigidos por la jurisprudencia al efecto.

Palabras clave

Iniciación del procedimiento de inspección tributaria; domicilio constitucionalmente protegido; comunicación; personación.

Abstract

We subject to criticism the recent jurisprudence and rules about home entrances in charge of Tax Inspection authorities. We mark out the area of de procedural order to carry through a home entrance. We're revising the deficiency of rules and the failure of jurisprudence requirements to that effect demanded.

Keywords

Beginning of the tax inspection procedure; constitutionally protected home; communication; appearance.

Cómo referenciar: Lago Montero, J.M. (2022). La iniciación del procedimiento de inspección seguida de personación en domicilio. *Revista Técnica Tributaria* (136), 197-218

SUMARIO

1. El procedimiento de inspección se ha de iniciar, en todo caso, por la orden escrita y motivada del inspector-jefe, no por la comunicación ni por la personación.

2. La entrada en domicilio requiere acuerdo previo de iniciación del procedimiento de inspección y acuerdo de entrada, que han de ser objeto de comunicación/notificación, según regla general que admite excepciones.

3. Subsidiaridad y proporcionalidad para la personación en domicilio con el inicio de un procedimiento inspección.

Bibliografía

Jurisprudencia

Doctrina administrativa

1. El procedimiento de inspección se ha de iniciar, en todo caso, por la orden escrita y motivada del inspector-jefe, no por la comunicación ni por la personación. ---

Asistimos de nuevo a una polémica doctrinal y jurisprudencial, alentadora de reformas normativas acerca de la iniciación del procedimiento de inspección con personación en domicilio y sin notificación previa de acto administrativo alguno que lo anuncie o ampare. Es ésta una posibilidad prevista en nuestra Ley General Tributaria y Reglamento General de Inspección desde hace años, deficientemente regulada, eso sí, razón por la cual, parece que su utilización genera morbosa alarma entre operadores y comentaristas, amén de jurisprudencia no todo lo clara que deseáramos tener, y modificaciones normativas a golpe de sentencias, que tratan de cubrir esas deficiencias sin conseguirlo del todo¹.

Imprecisiones encadenadas de legisladores, reglamentadores, comentaristas y jurisprudencia dan a entender que el procedimiento inspector se inicia o bien con la comunicación –regla general– o bien con la personación –excepción a la regla general– lo cual no es exacto. Que sea impreciso un redactor de la norma, y aún contradictorio con sus propias disposiciones, es algo a lo que estamos medianamente acostumbrados, vista la prisa con la que se legisla, reglamenta y enmienda lo que ya estaba legislado/reglamentado². Ciertamente, falta claridad en el orden procedimental a seguir para acometer una entrada en domi-

1 En lo que aquí nos interesa, la Ley 11/2021, de 9 de julio, de prevención y lucha contra el fraude –entre otros rútos–, modifica los artículos 8.6 L.J.C.A. y 113 y 142.2 LGT, modificación provocada, al parecer, por Sentencias del Tribunal Supremo que no son del gusto de la A.E.A.T., y que comentamos seguidamente, particularmente S.TS 1.163/2021, de 23 de septiembre –recurso 2672/2020–, S.TS 1.231/2020, de 1 de octubre –recurso 2966/2019–, y S.TS 1.343/2019, de 10 de octubre –recurso 2818/2017–. CAMPANON GALIANA, Laura: «La A.E.A.T. vs el Tribunal Supremo en materia de entradas domiciliarias», Blog *Taxlandia* 19 de octubre de 2021, cree que la modificación normativa auspiciada por la A.E.A.T. pretende mantener vigente el sistema de inspecciones sorpresas, contra el parecer del alto tribunal que las considera excepcionales, insuficiente reguladas y necesitadas de motivación bastante que justifique la necesidad de la medida, su idoneidad y su proporcionalidad en sentido estricto, «no cabe la autorización de entrada con fines prospectivos, estadísticos o indefinidos, para ver que se encuentra». Sin necesidad de remontarnos a la historia preconstitucional, recordemos, como lo hace CALVO VERGEZ, Juan: «La entrada de la inspección en la sede de las empresas y la reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo», *Quincena Fiscal* n.º 22/2020, que ya el viejo Reglamento General de Inspección (Real Decreto 939/1986, de 25 de abril) y la más vieja LGT-1963 preveían la iniciación de oficio del procedimiento, por orden escrita y motivada del inspector jefe, con comunicación o sin ella, previéndose la entrada en sedes o domicilios –artículos 29, 30 y 39– en términos luego pulidos por la Jurisprudencia que ha propulsado la mejora de tal regulación en las sucesivas versiones de LGT y R.G.G.I., sin que se haya dado aún con una fórmula pacífica que despeje las dudas de los operadores.

2 De acuerdo con el artículo 98.1 LGT, los procedimientos tributarios podrán iniciarse de oficio; según el artículo 147.1.a LGT, el procedimiento de inspección se iniciará de oficio. Parquedad legal que se completa con previsiones reglamentarias francamente mejorables como la previsión del artículo 87 R.G.G.I. en cuya virtud la iniciación de oficio de las actuaciones y procedimientos requerirá acuerdo del órgano competente para su inicio, pero no se dice quién es éste. El artículo 170.8 R.G.G.I. atribuye al órgano competente para liquidar la determinación de los sujetos que van a ser objeto de inspección. Y como el órgano competente para liquidar no es otro que el Inspector-Jefe, o quien haga sus funciones de acuerdo con la normativa interna distributiva de competencias de la A.E.A.T, no

cilio por la Inspección de los Tributos, lo cual tratamos de clarificar, criticando las imprecisiones en que incurren normas y operadores, TS incluido³.

Porque no deja de sorprender que tales imprecisiones normativas arrastren al Tribunal Supremo cuando viene a decir una y otra vez, demasiado apegado a deficientes reglamentos a los que no tiene por qué sujetarse tanto, que el procedimiento de inspección se inicia mediante su comunicación formal al obligado tributario. A lo sumo, entiendo yo, podríamos diferenciar entre inicio material e inicio formal, terminología esta última que utiliza el TS, a sabiendas de que el inicio sustancial/material/verdadero ya se ha producido. Pero esta disquisición sería innecesaria si tuviéramos todos claro cuando se produce verdaderamente el inicio del procedimiento⁴. Porque el procedimiento de inspección se ha de iniciar, en todo caso, por orden escrita y motivada del Inspector-Jefe. Cuestión distinta es que dicha iniciación haya que comunicarse/notificarse

cabe concluir racionalmente otra cosa que compete al Inspector-Jefe iniciar y terminar el procedimiento de inspección. El pavor de la A.E.A.T. a incurrir en vicios de incompetencia, y la carencia de funcionarios de Inspección, mayoritariamente en excedencia, le lleva a hurtar que se diga expresamente que la competencia para iniciar y resolver el procedimiento la tiene el Inspector-Jefe, puesto a menudo vacante, o cubierto por comisiones de servicio u otras fórmulas de temporalidad variable. Como explican MARTÍN QUERALT, Juan-LOZANO SERRANO, Carmelo-TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel-CASADO OLLERO, Gabriel-ORÓN MORATAL, Germán: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, Madrid, 2021, el legislador ha decidido abstenerse de establecer en la LGT previsión alguna sobre la competencia material de los órganos tributarios. Hay que acudir a normas orgánicas distributivas de las competencias en la A.E.A.T. –Ley de creación 31/1990, de 27 de diciembre, que contienen una extensa habilitación al Ministro de Hacienda, que éste utiliza para habilitar a su Presidente a estructurar las unidades y órganos de inspección– para terminar averiguando que la competencia para acordar el inicio de un procedimiento inspector corresponde a día de hoy, y desde hace muchos años, al Inspector-Jefe, o a quien haga sus funciones en cada momento, aunque no lo sea estrictamente, y esa competencia ha de ejercerla mediante orden escrita y motivada. Es llamativa la parquedad de la regulación de las facultades de los funcionarios en los procedimientos de aplicación de los tributos, dentro de la normativa que los regula, con preceptos auténticamente vacíos como los artículos 61 y 169 R.G.G.I., que algún día habría que rellenar. Pero es inimaginable, contra natura, y contra los principios de seguridad jurídica y jerarquía administrativa, que un funcionario inspector o subinspector principie un procedimiento por su cuenta y riesgo, al margen de la autorización escrita y motivada del inspector jefe. Eso sí que no está previsto en ninguna parte.

3 Como bien explicó CASADO OLLERO, Gabriel: ponencia en el Seminario de la Universidad de Valencia en memoria del profesor Carmelo LOZANO SERRANO *Marco jurídico-tributario de la entrada en domicilio. Presente y propuesta de reforma*, 25 de marzo de 2021, el procedimiento se inicia materialmente con la llamada, en terminología ajurídica, a mi juicio, y poco precisa, **orden de carga en plan**. No puede haber actuaciones preparatorias ni diligencias ni instrucción de ninguna clase sin iniciación del procedimiento. Ya me cuesta discrepar en este punto del siempre autorizado criterio de Joaquín HUELIN MARTÍNEZ DE VELASCO, vertido en el coloquio que siguió al seminario recién citado, en el sentido de que el procedimiento no puede ser clandestino, por lo que se iniciaría con la comunicación al interesado. El procedimiento se inicia por un acto de trámite no notificable ni impugnabile, ergo por unos días «clandestino», necesariamente, en todo caso, pues la notificación siempre se demora, aun cuando sea preceptiva, y no digamos cuando no lo es, en los términos que veremos. Si no fuera clandestino por unos días, estaría en vía de hecho, que es peor, porque lo que no se puede admitir en ningún caso es actuaciones sin procedimiento, como bien expresara el propio Gabriel CASADO, ex artículo 105 C.E. Las indagaciones previas al acuerdo de entrada y/o a la comunicación de inicio forman parte necesaria del procedimiento.

4 En el correcto entendimiento de que el procedimiento comprende toda una serie de actos administrativos de variado pelaje, concatenados con actos del administrado, dirigidos a producir un efecto final a través del último de la serie, la resolución definitiva, sin perjuicio de los efectos singulares y/o provisionales que despliegan algunos de los actos intermedios, sean de mero trámite, de trámite cualificados o resolutorios provisionales. El que tales actos estén encadenados no obsta a la autonomía y sustantividad posible de cada uno de ellos, que surten efectos *per se*. La orden escrita y

como regla general para que el procedimiento, ya iniciado, se desarrolle y despliegue con el natural y lógico conocimiento/participación del interesado. Y que excepcionalmente se prescinda de esa notificación/comunicación de inicio por razón de evitar la destrucción de documentos y pruebas necesarios para la acreditación del hecho imponible y cuantificación de la obligación tributaria.

El procedimiento se ha de iniciar por orden escrita y motivada del Inspector-Jefe, la cual constituye un acto de trámite, de mero trámite, no cualificado, según nuestra jurisprudencia del TS, por lo que no necesita de su notificación autónoma y separada para existir y surtir efectos. La comunicación de los actos de mero trámite no es preceptiva. No es la comunicación la que inicia el procedimiento. La comunicación, cuando se practica, notifica la iniciación que ya se ha de haber producido necesariamente. El acuerdo de inicio del procedimiento no es un acto resolutorio, porque no innova lo suficiente en la vida del interesado⁵ ni, por lo tanto, se trata de un acto impugnabile autónomamente, según tiene declarado la Jurisprudencia hasta la fecha. Tales calificaciones pueden contentarnos más o menos –a mi particularmente no mucho, la verdad, pues entiendo que se trata de un acto de trámite cualificado que merecería la notificación separada y la impugnación autónoma–, pero no es esa la concep-

motivada del Inspector-Jefe surte el efecto de iniciar el procedimiento de inspección. Cfr. 147.1 LGT Confunde el artículo 177 R.G.G.I. al señalar que el procedimiento podrá iniciarse por comunicación notificada o mediante personación sin comunicación, pues en ambos supuestos el procedimiento ha de estar necesariamente ya iniciado por orden escrita y motivada del inspector jefe. La comunicación notifica la iniciación. La personación obvia la notificación. Pero la iniciación ha de haberse producido, en cualquier caso, necesariamente, antes, por orden escrita y motivada del inspector jefe que ha de obrar en el expediente, so riesgo de nulidad del procedimiento entero que se habría iniciado arbitraria e ilegalmente, generando una posible indefensión –cfr. S.TS 15 de febrero de 2003 y S.S.TS de 29 de octubre de 2009 –recurso 7790/2003– y 21 de febrero de 2011 –recurso 1023/2006– si bien estas dos últimas condicionan la nulidad a que en el caso concreto se haya producido una real indefensión acreditada y alegada por el interesado–. Qué bueno es repasar a los clásicos como PALAO TABOADA, Carlos: «Naturaleza y estructura del procedimiento de gestión tributaria en el Derecho español», estudio preliminar al volumen III de los *Principios de Derecho Tributario*, de BERLIRI, A., Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1974; PÉREZ DE AYALA, José Luis-GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio: *Curso de Derecho Tributario*, volumen II, Edersa, Madrid, 1989.

5 No crea derechos ni obligaciones, más que la obligación de soportar el procedimiento inspector, a la que estamos genéricamente sometidos todos los ciudadanos que realicemos un hecho imponible, obligación de soportar que no da pie, por sí sola, a un derecho a la notificación e impugnación autónoma del acto administrativo que nos somete a un concreto y específico procedimiento. La legislación y la jurisprudencia podrían ser más garantistas en este punto, vista la naturaleza del acto en cuestión, que no siendo resolutorio, tampoco parece que encaje bien en la categoría de los actos de mero trámite: en mi opinión, iniciar un procedimiento de inspección es algo más que un trámite, somete al interesado a un procedimiento inquisitivo e invasivo, al que no estaba sometido el día anterior...pero a día de hoy ni el legislador ni la jurisprudencia han acogido este razonable planteamiento que es el mío, así que ajo y agua, que diría el castizo...Cfr. S.TS de 15 de febrero de 2003 –recurso 1334/1998–: no cabe la impugnación autónoma del acuerdo de inicio de actuaciones con base en su naturaleza de acto de trámite, que comparte con el resto de actos de la Inspección, a salvo de la liquidación que se practique en su caso...los actos de la Inspección, en tanto se llegue a la liquidación practicada por el Jefe de la Dependencia, son meros actos de trámite... También la inclusión de un contribuyente en un plan de inspección es un acto de trámite, dice la S.TS de 19 de junio de 2008 –recurso 265/2004– reservado y confidencial, que *per se* no afecta a los derechos subjetivos del contribuyente y que no es recurrible...no solo por razón de su carácter de reservado y confidencial sino porque sólo son recurribles los actos de trámite que decidan directamente el fondo de asunto o pongan término a la vía de gestión...

ción que prepondera en nuestros tribunales, TS incluido, no corregido en esto ni por el TC ni por el T.E.D.H. o el T.J.U.E., únicos que podrían corregirle⁶.

La falta de notificación de la orden de inicio no empece a que el procedimiento comience y se desarrolle, ya en el orden interno⁷. Nada obsta a que la Administración prosiga desarrollando trámites, actuaciones internas que habrán de constar en el expediente, pero que no precisan de notificación separada al inspeccionado, tales como el nombramiento de actuarios, la realización de requerimientos de información a terceros, la decisión de personarse o no en instalaciones o domicilios del interesado, o cualesquiera otras de carácter pre-

6 La falta de notificación del acto de trámite por el que se inicia el procedimiento de inspección, esto es, de la orden escrita y motivada del Inspector Jefe, no genera indefensión. Constancia de tal acto ha de obrar en el expediente –la llamada, en terminología ajurídica y poco precisa– orden de carga en plan, que más bien debería de llamarse orden de inicio del procedimiento de acuerdo con lo previsto en el plan de inspección. No sabemos de dónde procede esa terminología burocrática tan querida que ha hecho fortuna aún en foros académicos y judiciales, porque no figura ni en la LGT ni en el R.G.G.I., razón por la cual no debería utilizarse tanto en demandas y sentencias. El interesado podrá recurrirla cuando se le dicte un acto resolutorio, que normalmente será un acto de liquidación, previo al cual se le pondrá de manifiesto el expediente, en el que tiene que obrar, so riesgo de nulidad, la mentada orden. Podrá entonces impugnarla y alegar contra ella cuanto considere oportuno, incluida la desviación de poder –arbitraria orden de iniciación, selección del contribuyente por motivos espurios que habrá de acreditar–, y cualesquiera vicios de legalidad, formales y materiales, que concurrir pudieren, de principio a fin, en ese procedimiento que se resuelve–. Cfr. S.S.TS de 15 de octubre de 2012 –recurso 4806/2011– y 9 de febrero de 2012 –recurso 3003/2008–: «El carácter reservado de la inclusión en el plan de que se trate en nada obsta a que, una vez iniciada una actuación individualizada con un concreto contribuyente, se haga constar en el expediente o, al menos se acredite, una vez denunciada la circunstancia, aquella inclusión o el acuerdo motivado, pues con independencia de otro tipo de consideraciones (y al hilo de la principal justificación que se da al carácter reservado o confidencial de las inclusiones en planes), es de observar que, en el momento en que se ha comenzado la actuación individualizada de que se trate, ya no queda afectada la finalidad que justifica el carácter reservado de la inclusión en un plan. Por tanto, si la actuación inspectora se inicia como consecuencia de una inclusión en el plan específico del funcionario o unidad, deberá certificarse, al inicio de las actuaciones, que el sujeto y el objeto de las actuaciones se corresponden con el contenido del plan. En otro caso, para que exista corrección reglamentaria en las actuaciones no contenidas en el plan específico, se requiere que la inclusión del contribuyente en la actuación inspectora se motive, con orden escrita del inspector-jefe...Cuestión distinta es el caso de que, si bien existiese y se acreditase la existencia de una orden del Inspector-Jefe, la misma no apareciese convenientemente motivada, en cuyo caso nos encontraríamos ante un vicio del acto administrativo cuyo carácter o naturaleza invalidante se encontraría en función de que tal irregularidad tuviese efectiva transcendencia material, de manera que, en la hipótesis que ahora se baraja, el éxito del motivo impugnatorio pasaría porque el recurrente alegase (y aportase –cuando menos– un principio de prueba) que la actuación inspectora obedece a una desviación de poder, un móvil discriminatorio u otro de naturaleza espuria».

7 Son actos de trámite aquéllos que impulsan el procedimiento en el orden interno. son actos administrativos en el mejor, más pleno y más amplio de los sentidos: toda declaración de voluntad, deseo, conocimiento o juicio, emanada de un órgano administrativo en el ejercicio de una potestad administrativa – GARCÍA DE ENTERRÍA, E.–FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T.R.: *Curso de Derecho Administrativo*, II, Civitas, Madrid, 1993, en la concepción clásica de ZANOBINI que rige en Europa desde hace decenios. Cfr. artículo 118 de la Abgabe Ordnung y su comentario en SCHICK, W.: «Aspectos de una unificación del derecho procedimental tributario en Europa», en *Estudios de Derecho Tributario en memoria de María del Carmen Bollo Arocena*, Universidad del País Vasco, Bilbao, 1993–. La orden de inicio del procedimiento, la llamada orden de carga en plan, pone en marcha el procedimiento de inspección, debe constar en el expediente, pero no precisa de notificación ni cabe frente a ella

paratorio del inicio formal de la comprobación inspectora, que tendrá lugar con la comunicación de inicio o, en su caso, con la personación⁸.

El confuso entendimiento jurisprudencial de cuándo comienza el procedimiento inspector puede venir dado por la previsión normativa de que, como en todo procedimiento iniciado de oficio, el cómputo del plazo máximo de duración comienza con la notificación al interesado —artículo 104.1 LGT—. Pero una cosa es que tal cómputo comience en ese momento, y otra bien distinta que el procedimiento se principie en tal fecha. El procedimiento existe con anterioridad porque no se puede notificar/comunicar lo que no existe. Y la Administración no puede actuar sin procedimiento, pues estaría obrando en vía de hecho, al

impugnación separada. Le basta una básica motivación: la situación del contribuyente es una de las previstas dentro del plan de inspección como susceptible de comprobación inspectora. No puede olvidarse que la orden de inicio del procedimiento, escrita y motivada, también puede fundamentarse al margen de las previsiones del plan, sobre la base de: a) una propuesta motivada de cualquier funcionario que haya detectado en el ejercicio de sus competencias una situación susceptible de investigación/comprobación inspectora, lo cual ha de documentar en diligencia, en el seno de un procedimiento de aplicación de los tributos, y remitirla al inspector jefe; b) una denuncia de un tercero, que, como sabemos, no inicia *per se* el procedimiento pero, si está fundamentada y contiene indicios de infracción verosímiles, puede propiciar a la orden de inicio del procedimiento por el inspector jefe, que en caso contrario puede y debe archivarla sin más trámite; c) a petición del obligado tributario que esté siendo objeto de una inspección parcial y desee ampliar la misma para que tenga alcance general. En los 4 supuestos el procedimiento lo inicia la orden escrita y motivada del inspector jefe. Lo que varía es la fundamentación/motivación de la misma —el plan, la propuesta funcional, la denuncia, la petición del interesado—. Carecemos de datos acerca de cuantos procedimientos de inspección se fundamentan en estos 3 últimos motivos. Intuimos que la inmensa mayoría de las inspecciones se producen en ejecución del Plan, poco menos que sagrado, y limitativo de la discrecionalidad, siempre próxima a su ilegítimo pariente, la desviación de poder. Pero no podemos entretenernos ahora en esas apasionantes cuestiones. Cfr. CALVO VÉRGEZ, Juan: *Inicio y desarrollo del procedimiento de inspección tributaria: cuestiones conflictivas*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2013, con abundante cita y comentario jurisprudencial: esté o no incluido en un plan de inspección previo, el contribuyente tiene derecho a conocer los motivos del inicio de la inspección, si bien dicho derecho no implica que la omisión de la documentación acreditativa acarree nulidad, para lo cual habrá de acreditarse por parte del recurrente la existencia de arbitrariedad.

8 No genera indefensión la falta de notificación separada de la orden de inicio del procedimiento de inspección. Habría indefensión, según reiterada jurisprudencia del TS y de TC, cuando la actuación u omisión procedimental origine al sujeto pasivo una privación en sus medios de alegación, defensa y prueba. Pero aquí no existe tal privación sino una mera posposición: el contribuyente podrá alegar, defenderse y probar cuanto estime oportuno frente a una orden de inicio de procedimiento incurso en ilegalidad o desviación de poder cuando se le dicte un acto resolutorio del procedimiento, que será normalmente una liquidación provisional o definitiva. Podrá decir entonces lo que no pudo decir al inicio del procedimiento. No hay limitación sino posposición del ejercicio de medios de defensa, alegación y prueba el momento procedimental más oportuno, que es el de la recepción de la notificación de una resolución. Todo lo cual no obsta a que deba constar en el expediente, en todo caso, la orden de iniciación del procedimiento para que éste se considere válidamente iniciado, según viene recordando el propio T.E.A.C. en sus Resoluciones de 15 de diciembre de 2016, 24 de noviembre de 2016 y 24 de marzo de 2013: es inválida la liquidación dictada en un procedimiento no iniciado, y por tanto inexistente...incurrir en vicio de nulidad absoluta por haberse prescindido total y absolutamente del procedimiento establecido —cfr. MARTÍN QUERALT, Juan-LOZANO SERRANO, Carmelo-TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel-CASADO OLLERO, Gabriel-ORÓN MORATAL, Germán: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, Madrid, 2021—.

margen de la ley, acarreando consecuencias perturbadoras para la validez y eficacia de sus actuaciones⁹.

El siempre delicado y polémico cómputo de los plazos de duración del procedimiento inspector influye en la desacertada posición de esta última jurisprudencia del TS sobre este particular. Su empeñamiento en fijar el inicio del procedimiento en la comunicación notificada, le lleva a despreciar cualesquiera actos producidos con anterioridad; y ha de despreciarlos, a día de hoy, a efectos del cómputo del plazo máximo de duración del artículo 150 LGT, según su redacción vigente. Pero no a otros efectos, pues tales actuaciones a las que llama «actos preparatorios» no tienen vida propia, no pueden existir al margen de un procedimiento. No existe acto ni actuación válida sin procedimiento en el que se inserta. Desde el momento en que hay actuación y acto, hay procedimiento. Serán actos de trámite, preparatorios de otros posteriores, de mero trámite o de trámite cualificado, pero actos integrantes del procedimiento inspector ya iniciado y en marcha desde que el Inspector-Jefe lo acordó mediante su orden escrita y motivada. En definitiva, como el procedimiento se ha de iniciar con la orden escrita y motivada del inspector jefe, esos actos «preparatorios», que se desarrollan antes de la comunicación de inicio o de la personación, son actos que forman parte del procedimiento de inspección, ya iniciado¹⁰. Se trata de actuaciones inspectoras que, en nuestra opinión, deberían tenerse en cuenta como tales a efectos del cómputo de los plazos de duración máxima del proce-

9 Vía de hecho y fraude de ley en que puede incurrir la Administración, según explicó Gabriel CASADO OLLERO en su ponencia en el seminario citado de la Universidad de Valencia, cuando se obra sin procedimiento o cuando se usa un procedimiento para fines distintos de los que le son propios. Buena parte de la confusión que generan las sentencias que comentamos viene dada porque no se han detenido a diferenciar lo obvio: un procedimiento de obtención de información no es un procedimiento de inspección. En aquél no cabe decretar entrada en domicilio, en ningún caso, y ésta es la jurisprudencia que parece tan novedosa que se nos ha suministrado en 2020 y 2021, en la que no se nos ha dicho que no quepan entradas en domicilio, correctamente motivadas, una vez abierto procedimiento de inspección al interesado en cuyo domicilio se pretende entrar, no a otro sujeto. Así las cosas, cobran pleno sentido las afirmaciones jurisprudenciales tales como que las actuaciones para recabar información del obligado tributario relativas al cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias no suponen el inicio de un procedimiento inspector, ni se integran en éste, aunque se tenga en cuenta su resultado para acordar el inicio del posterior procedimiento de investigación, ya que se está, por regla general, en presencia de actuaciones distintas y separadas —cfr. S.S.TS de 8 de abril de 2019, recurso 4632/2017, de 22 de abril de 2019, recurso 6513/2017, y de 30 de septiembre de 2019, recurso 4204/2017—.

10 Cuestión distinta es que en el caso concreto que se enjuicie, lo que se tramitó fue un procedimiento de obtención de información, y en el curso del mismo se decretara una entrada en domicilio, cosa que el TS no admite. Pero para ello no hacía falta que se justificara en el carácter «preparatorio» de unos actos ajenos al procedimiento de inspección. Ocurre sencillamente que tales actos integran a menudo otro procedimiento distinto, el de obtención de información de un tercero que no es el sujeto inspeccionado, y el TS no admite que en ese procedimiento de obtención de información se decreten entradas. Esta explicación es mucho más clara que la que nos ofrece la redacción de las 3 sentencias que comentamos, confusas para buena parte de operadores y comentaristas. Para CASADO OLLERO, Gabriel: «La deriva de las entradas domiciliarias de la Inspección de los tributos tras la ley 11/2021, de 9 de julio» (en prensa), que plasma la ponencia en el seminario citado, la Ley

dimiento inspector previstos en el artículo 150 LGT, que hoy no acoge esta posibilidad¹¹. A nuestro juicio, además, podría haberse aprovechado la tempestiva reforma del apartado 3 de este precepto para incluir como causa de suspensión del cómputo del plazo del procedimiento inspector la solicitud de entrada en domicilio constitucionalmente protegido, desde que ésta se registra en sede judicial hasta que la misma se emita y notifique a la autoridad administrativa competente. De esta manera se salvaguardarían adecuadamente, a nuestro juicio, los derechos del contribuyente y las potestades administrativas, en siempre amenazado equilibrio...¹².

11/2021 trata de revertir la situación creada por la S.TS 1.231/2020, de 1 de octubre, que acierta al preceptuar que es preceptivo un acuerdo de entrada, motivado en diligencia, como acto administrativo de trámite a ejecutar, «acto que no puede surgir por generación espontánea sino en el seno de un procedimiento de inspección». Sostiene que la iniciación por personación no está prevista normativamente, y se convierte en un «raro pero ilustrativo ejemplo de ocupación de potestades administrativas que acaban consolidándose por una suerte de usucapión judicialmente consentida». Detecta la imprecisión de la jurisprudencia a la hora de concretar cual es el acto ejecutable —el orden procedimental que necesariamente ha de seguirse, y que ni norma ni operadores terminan de fijar, por lo que lo vamos explicando nosotros epígrafe a epígrafe. Pero bueno sería que lo hubiera hecho, o lo hicieran de una vez, ley y reglamento—. Se ejecuta el acuerdo de entrada, excepcionándose al principio de autotutela administrativa, dentro de un procedimiento de inspección necesariamente abierto previamente, requisitos que fija la última jurisprudencia y que aplaude el profesor CASADO, lamentándose, sin embargo, de que no se haya contestado suficientemente a otras cuestiones planteadas por los recurrentes. Cree que la Ley 11/2021 sigue queriendo obviar la necesidad de procedimiento de inspección abierto, lo cual está vedado, posibilitando entradas bordeando la vía de hecho, y que acabe «paradójicamente no por zanjar sino por acentuar, haciéndolos más visibles, algunos de los problemas existentes y reavivar cuestiones sobre el precario sistema de garantías de las intervenciones domiciliarias de la Inspección de los tributos hasta ahora deliberadamente orilladas o insatisfactoriamente resueltas por los Jueces y por las Salas de este orden jurisdiccional (incluida la del Tribunal Supremo), pero que con la normativa reformada reaparecen recrudecidas y, seguramente, inesquivables. En definitiva, levantada la veda, el retorno por puro imperativo legal a la situación anterior se nos antoja ya inviable». No participamos de este pesimista augurio. La reforma operada por Ley 11/2021, aún siendo insuficiente, clarifica el *modus operandi* a seguir marcado por la Jurisprudencia, no tan clarificadora como deseáramos. Pero algo vamos avanzando.

11 A favor de esta posibilidad de que computen los plazos desde que se inicia material y verdaderamente el procedimiento, CASADO OLLERO, Gabriel, en su ponencia en el Seminario citado. No comparto, por tanto, la tesis jurisprudencial contenida, entre otras, en la S.TS de 7 de julio de 2020 —recurso 641/2018—, pegadas a la dicción literal de preceptos confusos y contradictorios y negadoras de la evidente vida propia, que no independiente ni ajena al procedimiento, de las actuaciones preparatorias de la entrada en domicilio, que forman parte necesaria del procedimiento de inspección ya iniciado, son actos de trámite del mismo. De no reconocerlo, estaríamos describiendo una actuación administrativa en vía de hecho, conclusión teórica y errada a la que tendría que haber llegado tal línea jurisprudencial en su lógica interna por sostener, confusamente, que el procedimiento aún no se había iniciado, en contra del acertado criterio de la Sala de instancia, cuya sentencia que no debió ser casada por esto.

12 Ni que decir tiene que la delicada cuestión de las entradas en domicilio por funcionarios de las Administraciones Tributarias es objeto de tratamiento normativo y jurisprudencial por muy variadas instancias internacionales de las que da cumplida cuenta ALONSO MURILLO, Felipe: «La inviolabilidad del domicilio frente a las actuaciones de la inspección de los tributos: análisis de tres pronunciamientos recientes del tribunal supremo», *Civitas Revista Española de Derecho Financiero* n.º 189/2021. Plantea si no sería necesaria una ley orgánica, en vez de una ordinaria como la LGT y su R.G.G.I., visto que estamos hablando de un derecho fundamental, aunque no esté claro si se afecta o no a su contenido esencial cuando se disciplina el procedimiento a seguir por la Inspección para acordar la entrada. A mi juicio, no se ve afectado. Si se le afectará cuando se delimite normativamente el concepto de domicilio protegido por el derecho a la intimidad, tarea a la que no se han puesto hasta la fecha ni leyes ordinarias ni reglamentos.

2. **La entrada en domicilio requiere acuerdo previo de iniciación del procedimiento de inspección y acuerdo de entrada, que han de ser objeto de comunicación/notificación, según regla general que admite excepciones.**

Las 2 últimas Resoluciones del Tribunal Supremo –S.TS 1.231/2020, de 1 de octubre –recurso 2966/2019– y S.TS 1.163/2021, de 23 de septiembre –recurso 2672/2020– que son objeto de nuestro comentario remarcan algo que no estuvo suficientemente claro hasta fechas recientes, cuál es que **las entradas en domicilio solo sean posibles en el curso de procedimientos inspectores ya iniciados para con el sujeto en cuyo domicilio se pretende penetrar**. Esto quiere decir que no se pueden decretar entradas ni en los procedimientos de comprobación gestora ni en los procedimientos de obtención de información ni en cualesquiera otros procedimientos de aplicación de los tributos distintos del de inspección y el de recaudación ejecutiva, que ahora no nos ocupa, y que fue el primigenio marco de las entradas en domicilio para la práctica de embargos, imposibles de otro modo. Como ha señalado la doctrina más atenta a estas cuestiones, no está nada claro que la intención del legislador fuera restringir tanto las entradas en domicilio. Más bien cabe deducir, de la redacción de los preceptos, una voluntad legislativa de habilitar posibles entradas en domicilio, por supuesto sometidas a requisitos y controles, para cualesquiera actuaciones y procedimientos necesarios para la aplicación de los tributos, y no solo dentro del procedimiento de comprobación inspectora y del procedimiento de recaudación ejecutiva. Es ésta una restricción jurisprudencial obra del TS en 2020/2021, que obedece a una interpretación restrictiva de una potestad diseñada en términos mucho más generosos por la literalidad de los preceptos aplicables¹³.

Una vez acordada la iniciación del procedimiento de inspección, por orden escrita y motivada del Inspector-Jefe, **primer acto administrativo de trámite**, para apreciar que es precisa la entrada en domicilio entiendo necesaria la emisión de un informe motivado del funcionario que así lo propone, ya sea el inspector actuario nombrado para tramitar ese procedimiento o el funcionario que hubiera tramitado una comprobación gestora o inspectora anterior en la que hubiera detectado riesgo de desaparición de pruebas necesarias e imposibles de obtener de otro modo menos invasivo. Estamos pues ante un **segundo acto administrativo de trámite**, en el que un funcionario de gestión o inspección que

13 Cfr. ÁLVAREZ MARTÍNEZ, Joaquín: *La inviolabilidad del domicilio ante la Inspección de los tributos*, La Ley, Madrid, 2007: el poder de entrada o acceso que habilita el artículo 142 LGT lo es para la aplicación de los tributos, no queda constreñido al ámbito inspector, sino también en los procedimientos de comprobación gestora limitada y de recaudación, e incluso en los procedimientos de obtención de información, como preveía expresamente el R.G.I.–1986 no anulado por el TS cuando se le cuestionó. En su opinión, las funciones inspectoras a que se refiere el artículo 142 LGT que permitirían la entrada son todas las desarrollables por tales funcionarios, no son sólo las típicas –investigación y comprobación–. Ahora bien, en cualquier caso es preciso acreditar la necesidad de la entrada, como bien explica con detenimiento Joaquín ÁLVAREZ, de lo que es deducible, en mi opinión, que la viabilidad de las entradas fuera de procedimientos inspectores y de recaudación ejecutiva es francamente difícil de apreciar, pues siempre ha de encontrarse una medida más moderada para alcanzar el fin propuesto con idéntica eficacia, no siendo indispensable ni imprescindible la entrada.

está tramitando un procedimiento comprobador, informa de la imposibilidad de su continuación exitosa sin proceder a la entrada en el domicilio del sujeto pasivo, única manera de acceder a documentación imprescindible para determinar la existencia y la cuantía de la obligación tributaria. Emitido que haya sido ese informe en el que se fundamenta y se propone la entrada en domicilio, el Inspector jefe habría de dictar un **tercer acto administrativo de trámite**, en mi opinión cualificado¹⁴, cual es el acuerdo de entrada en domicilio, que necesita para desplegarse del consentimiento del interesado o de la autorización judicial¹⁵.

Cuando la documentación de necesario manejo ha sido imposible de obtener vía requerimientos de obtención de información a terceros o comprobaciones previas al propio contribuyente, que han resultado fallidos en cuanto a este particular objetivo, la Inspección puede utilizar esta vía excepcional y subsidiaria que es la entrada en domicilio. Y ante la previsible negativa de un interesado, que se haya mostrado previamente resistente a colaborar con la Administración Tributaria, a la entrada en su domicilio, nada obsta a que, a tras el acuerdo de iniciación del procedimiento, y mediando informe del funcionario actuario que comprobó sin conseguir el acceso a documentación trascendental, se proceda ya a acordar la entrada y a solicitar del Juez de lo Contencioso la autorización necesaria para practicarla. Acuerdo administrativo, solicitud al juez y resolu-

14 Así lo calificó Francisco NAVARRO SANCHÍS en su intervención en el coloquio posterior al seminario de la Universidad de Valencia citado. Comparto que es acto de trámite cualificado porque, siendo acto impulsor del procedimiento, también impone una gravosa obligación de soportar, no obstante lo cual, se prescinde de su notificación por comunicación para no perturbar el efecto sorpresa y dar al traste con la razón de ser de la personación que es evitar la desaparición de pruebas. NAVARRO sostuvo que ciertamente es tramposo que un acto sea ejecutable y no impugnabile. A nuestro juicio, la impugnabilidad se pospone para no frustrar la eficacia del mismo, que requiere *per natura* del efecto sorpresa. En supuestos como éste cabe posponer la impugnabilidad hasta el momento posterior en que se dicte un acto resolutorio, según nos ordena/enseña la jurisprudencia del TS, a la que siempre le cabe evolucionar...Felipe ALONSO MURILLO: *La inviolabilidad del domicilio...*, cit, duda de que con esta jurisprudencia reciente se habilite la entrada en domicilio para cualesquiera de las funciones previstas en el artículo 142.2. LGT A mi entender, estas sentencias que comentamos están vetando las entradas al hilo de procedimientos de obtención de información. Como he explicado anteriormente, el informe justificativo forma parte necesaria del procedimiento de inspección, no puede estar fuera del mismo, porque se trata de un acto preparatorio de la entrada sólo válida dentro de un procedimiento de inspección ya iniciado. ALONSO MURILLO, ob cit, cree que el TS lo sitúa fuera para que no interfiera en el cómputo de los plazos de duración máxima del procedimiento, lo cual carece a mi juicio de sentido lógico-procedimental, cualquiera que sea la razón que se esgrima: es un acto de trámite preparatorio de la entrada dentro un procedimiento de inspección ya iniciado, no puede ser otra cosa...

15 En la doctrina se han vertido dudas acerca de la existencia de acto administrativo ejecutable cuando se acuerda y solicita la entrada en domicilio. Ciertamente es que la redacción anterior del artículo 8.6 L.J.C.A. inducía a pensar solo en actos resolutorios ejecutivos, y aún en actos del procedimiento de recaudación. Pero los actos de trámite también son actos administrativos que pueden requerir de su ejecución forzosa en caso de incumplimiento, como bien recuerdan las recientes y polémicas sentencias del TS que nos concitan. Cfr. ALONSO MURILLO, Felipe: *La inviolabilidad del domicilio...*, cit, que califica la inacción del legislador, en clarificación de estas cuestiones, de desesperante, en línea con las propias S.S.TS citadas, que dan un buen tirón de orejas al legislador demandando que precise que los acuerdos de entrada de la inspección tributaria también son actos ejecutables a los efectos del artículo 8.6 L.J.C.A. Así lo ha establecido finalmente el precepto una vez reformado por la antedicha Ley 11/2021, de 9 de julio.

ción judicial que necesitan de una motivación clara, en los términos que veremos más adelante¹⁶.

Acuerdo de inicio del procedimiento, informe previo y acuerdo de entrada son tres actos administrativos de trámite, encadenados y distintos, mediante los que se pone en marcha y se dan los primeros impulsos al procedimiento administrativo de inspección. La normativa vigente hasta hace unas semanas no explicitaba con la suficiente claridad esta realidad procedimental, que ha tenido que ser esclarecida tras las últimas Sentencias del Tribunal Supremo, que bien venidas sean en este punto concreto, pues han servido para delimitar con mayor precisión el procedimiento a seguir en el ejercicio de esta delicada potestad administrativa de inspección tributaria con entrada en domicilio. Como bien han señalado doctrina y jurisprudencia, se trata de uno de los supuestos en los que la autotutela administrativa cede ante la necesaria tutela judicial. La Administración no puede ejecutar por sí misma su acuerdo de entrada. Necesita de la autorización judicial por tratarse de una limitación a derechos fundamentales –intimidad/inviolabilidad de domicilio–¹⁷.

16 El mayor esfuerzo ha de exigirse tanto a la Administración al motivar la solicitud y el acuerdo de entrada como al Juez al emitir la autorización de la misma. La unanimidad de doctrina y jurisprudencia en este punto es clara. Por todos CALVO VÉRGEZ, Juan: *La entrada de la inspección...*, cit. El problema radica, a nuestro juicio, en la verificación en cada caso concreto de hasta qué punto es necesaria la entrada, que ha de ser el último recurso a utilizar para obtener la información/documentación no obtenible por vías menos invasivas. Esto es, que, como decimos coloquialmente, justificar que a la Administración *no le quedaba otra* que proceder a la entrada. La severidad del TS está siendo, a mi juicio, extrema, según vamos viendo, en la apreciación de esa coyuntura. La A.E.A.T. ha de justificar que la documentación/contabilidad cuyo conocimiento pretende ha sido inaccesible por los medios ordinarios, esto es, previa solicitud al interesado en procedimientos de comprobación gestora o inspectora y/o previos requerimientos de información a terceros. Puede basarse en su resistencia, excusa o negativa a la colaboración demostrada en otros ejercicios o tributos, siempre que en el propio procedimiento de comprobación que se le haya abierto antes, se haya negado a aportarla.

17 Por todos, ÁLVAREZ MARTÍNEZ, Joaquín: *La inviolabilidad del domicilio...*, cit. Lamento discrepar del maestro aragonés en cuanto a la necesidad de la notificación del auto judicial de entrada. Siendo cierto que ésta ha de ser la regla general para con toda resolución judicial o administrativa que suponga algo más que un mero trámite, entendemos que el efecto sorpresa que se pretende con la entrada se perdería si previamente a la misma mediara notificación del auto judicial que la aprueba o del acto administrativo que la acuerda y solicita. Se frustraría absolutamente la eficacia de la medida si ésta se pregona con antelación. No olvidemos que estamos en un país de gentes festivas, en el que abundan acendrados pícaros y maleantes, bien descritos por la literatura –y revividos en la historia más reciente–, maestros en el fraude, la simulación y en la maniobra sustractiva, ocultatoria y quematoria, si es preciso, de las pruebas y documentos que sean menester...gentes a las que el anuncio de una medida como ésta, que recuerda a la guerra de Gila –¿Y cuando van a venir ustedes a atacar?– les puede incitar a incurrir en prácticas distractivas de pruebas. No obstante, ÁLVAREZ, ob cit, explica con acierto que la falta de notificación del auto en ningún caso acarrearía nulidad. Tampoco encuentra precisa la presencia del secretario judicial en la entrada porque no se trata de una actuación procesal penal sino procedimental administrativa, en la que los funcionarios actuantes documentan la misma en diligencias con valor probatorio, lo cual ratificamos en los términos que ya hemos explicado. Clave la importancia de la diligencia en este tipo de actuaciones, en las que se documenta *a posteriori* lo actuado, pues la insuficiencia de su contenido y su motivación sí que puede dar al traste con la eficacia de la entrada misma. Ningún problema suscita, sin embargo, la presencia, si lo desea, del obligado tributario en las actuaciones, sin que su presencia/ausencia sea determinante del desarrollo de la entrada en los términos acordados administrativamente y autorizados judicialmente.

Tal solicitud/autorización de entrada se cursa, se ha de tramitar, pues, en todo caso, cuando existe un procedimiento de inspección ya abierto, según esta doctrina jurisprudencial solo parcialmente novedosa, procedimiento en el que se aprecia la necesidad de tal entrada y se acuerda la misma, al objeto de obtener documentación imposible de obtener de otro modo. Pues bien, 2 de las 3 sentencias que tanto revuelo ha causado últimamente y comentamos, están referidas precisamente a supuestos en los que se acordó la entrada en domicilio sin previo acuerdo de inicio de procedimiento inspección al interesado en cuyo domicilio se pretendía entrar¹⁸.

La confusión emocional de algunos comentaristas y operadores puede haberles llevado a creer que la más reciente doctrina del TS dificultaba, hasta negar prácticamente, la entrada en domicilio en todo caso. Pero no es ése el contenido esencial de tal doctrina, no tan novedosa como se ha querido hacer ver, pues resume y refunde anteriores pronunciamientos del propio TS, del TC y del T.E.D.H.¹⁹. El TS nos está recordando que no cabe personación en domicilio, ni siquiera social, sin previo acto administrativo de apertura del procedimiento de inspección para con la persona en cuyo domicilio se pretende penetrar. Se está vetando la entrada en domicilio en los procedimientos de obtención de información. No cabe decretar la entrada en domicilio de un sujeto, sea persona física o jurídica, que no está siendo inspeccionado, entrada que se decretaba, y ya no cabe decretar, para obtener información de otro sujeto que probablemente sí lo esté. Éste el núcleo de las 2 sentencias que tanto revuelo han causado, la de 23 de septiembre de 2021 y la de 1 de octubre de 2020. A nuestro entender, no ha lugar a tanto alboroto. Dicho lo cual, sí que cabe realizar algunas preci-

18 Cfr. S.TS de 23 de septiembre 2021 –recurso 2672/2020– reiterativa y complementaria de la doctrina contenida en la S.TS de 1 de octubre de 2020 –recurso 2966/2019–. En ambos casos se trata de entradas acordadas y autorizadas para obtención de información de un sujeto que no es el inspeccionado. Por su parte, en la S.TS de 10 de octubre de 2019 –recurso 2818/2017– se acuerda una entrada en el domicilio de sujeto que ya está siendo inspeccionado si bien no se fundamenta lo suficiente su necesidad a juicio del alto tribunal, cuestión ésta sobre la que volveremos en el siguiente epígrafe.

19 Se remite, en cuanto a los requisitos para la entrada, a la S.TS de 10 de octubre de 2019 –recurso 2818/2017–, y a las S.S.TC 22/1984, de 17 de febrero; 139/2004, de 13 de septiembre; 209/2007, de 24 de septiembre, y 173/2011, de 7 de noviembre. Dice el TS que es muy difícil fijar doctrina general visto el casuismo que reina en la materia, con lo cual se cura en salud, pero lo cierto es que sí que la va fijando, mejor o peor, compilando la de todos los altos tribunales y la suya propia –TS, TC, T.J.U.E., T.E.D.H.– como no podía ser de otra manera, sobre la base de los principios de necesidad, idoneidad y proporcionalidad en sentido estricto. Particularmente severa resulta la S.TS de 10 de octubre de 2019 –recurso 2818/2017–, por cuanto que invalida una entrada en sociedad minera en concurso a punto de liquidación, basada en el conocimiento, por inspección previa, de que no reinvierte lo debido para el disfrute del beneficio fiscal que viene practicando reiteradamente en concepto de factor de agotamiento. Para la Sala de Valladolid había riesgo de destrucción de pruebas por desaparición de la propia empresa, según sostiene en fundada S.TSJ.C.L. de 10 de febrero de 2017 –recurso 467/2016–, que el TS casa sobre la base de que hubiera bastado con requerir dentro del procedimiento de inspección a la empresa para que acreditara la realidad de sus reinversiones y en su caso, constata su falta de aptitud, se dictara la oportuna liquidación del I.S...la Inspección de los tributos no necesitaba entrar en el domicilio de la entidad...y tampoco se comprende la relevancia del factor sorpresa cuando es el obligado tributario quien tiene la carga de probar...no era necesario sacrificar este derecho fundamental...Cuestión ésta extremadamente opinable y discutible, en nuestra opinión, tratándose como se trataba de una sociedad a punto de desaparición...

siones a algunas de las argumentaciones y afirmaciones que se contienen en tales sentencias, en el sentido que vamos avanzando²⁰.

La crítica principal que avanzamos ahora radica en la afirmación de tales sentencias de que para autorizar la entrada en domicilio no solo es preceptivo que el procedimiento de inspección se haya iniciado para con el sujeto pasivo en cuyo domicilio se pretende penetrar, sino que, además, necesariamente se le haya notificado tal apertura a este interesado, momento éste en que tales sentencias fijan la iniciación formal del procedimiento de inspección. No podemos estar de acuerdo con esta posición. Como hemos explicado en el epígrafe precedente, el procedimiento se inicia material y sustancialmente por la orden del inspector jefe, escrita y motivada en la previsión de un plan, en la propuesta de un funcionario que ha comprobado o en la denuncia de un tercero. En cualquier caso, se trata de un acto de trámite, interno, que no precisa notificación. Ergo la comunicación no abre el procedimiento en ningún caso, no es requisito para que el procedimiento arranque y se desarrolle. Hablar de iniciación formal no aporta ninguna claridad, pues se termina confundiendo la iniciación formal con la iniciación a secas, y vetando injustificadamente una personación por supuesta falta de inicio del procedimiento cuando lo cierto es que éste está iniciado y bien iniciado desde que el inspector jefe dicta orden escrita y motivada²¹.

Esta posición jurisprudencial que criticamos por su insuficiente concreción, adoptada para evitar entradas en procedimientos de obtención de información, que no la necesitan, en principio, debería matizarse y concretarse suficiente-

20 Alboroto al que ha reaccionado la A.E.A.T., temerosa de una limitación jurisprudencial de sus potestades, promoviendo modificaciones normativas incluidas en la Ley 11/2021, de 9 de julio, de prevención y lucha contra el fraude, entre otros rútilos. De un lado se modifica el artículo 8.6 L.J.C.A. para aclarar que los Juzgados de lo Contencioso-Administrativo conocerán de las autorizaciones para la entrada en domicilios y otros lugares constitucionalmente protegidos, que haya sido acordada por la Administración tributaria en el marco de una actuación o procedimiento de aplicación de los tributos aún con carácter previo a su inicio formal cuando, requiriendo dicho acceso el consentimiento del titular, este se oponga a ello o exista riesgo de tal oposición. De otro lado, se modifica el artículo 113 LGT añadiendo nuevos párrafos para introducir/aclarar que la solicitud de autorización judicial para la ejecución del acuerdo de entrada en el mencionado domicilio deberá estar debidamente justificada y motivar la finalidad, necesidad y proporcionalidad de la misma. Tanto la solicitud como la concesión de la autorización judicial podrán practicarse con carácter previo al inicio formal del correspondiente procedimiento siempre que el acuerdo de entrada contenga la identificación del obligado tributario, los conceptos y períodos que van a ser objeto de comprobación y se aporten al órgano judicial. Por último, se modifica el artículo 142.2 LGT aclarando que, para el acceso por los funcionarios de la Inspección a fincas, locales de negocio y demás establecimientos, se precisará de un acuerdo de entrada de la autoridad administrativa que reglamentariamente se determine, salvo que el obligado tributario consienta a ello. La solicitud de autorización judicial requerirá incorporar el acuerdo de entrada a que se refiere el artículo 113 LGT, suscrito por la autoridad administrativa competente. A juicio de Francisco NAVARRO SANCHÍS, ponencia en el seminario de la Universidad de Valencia citado, esta reforma reactiva es hipócrita, pues, lejos de resolver los problemas de procedimiento planteados, solo pretende enmendar al TS

21 Sigue apegado a la tesis del TS, de la necesaria notificación previa del acuerdo de inicio y del acuerdo de entrada CALVO VÉRGEZ, Juan: *La entrada en domicilio...*, cit. No tengo ninguna duda de que la notificación previa del acuerdo de inicio y del acuerdo de entrada propicia la súbita desaparición de la documentación/información esencial que se trataba de obtener. Como que he nacido en España, la tierra del Lazarillo de Tormes, del Buscón Don Pablos y de Rinconete y Cortadillo, magistralmente descritos como lo que son, los representantes genuinos del alma pícaro hispánica, por autores tan agudos como Francisco de Quevedo y Miguel de Cervantes, por no remitirme a algunos más próximos y más corruptos de nuestra historia política reciente, no solo literaria. Lo expresé con toda crudeza, bien regada de ejemplos, el inspector PELÁEZ MARTOS, José María: ponencia en el

mente para que no se saque del contexto en el que se sienta el criterio, que es el de los procedimientos de obtención de información de terceros. Si no se introducen las suficientes matizaciones y concreciones, seguirá aireándose por los operadores la interpretación de que podría haber quedado vedada toda entrada sin previa notificación del acto de apertura del procedimiento de inspección. Bueno, pues, el TS no ha dicho eso así, ni espero que llegue a decirlo nunca, pues de hacerlo condenaría a la inutilidad más absoluta, y carecería completamente de sentido, la previsión normativa de la personación sin comunicación previa²².

Las reglas generales, que lo son tanto la notificación de la comunicación de inicio, como la notificación de cualquier acto relevante del procedimiento, sea resolutorio o de trámite cualificado, se pueden exceptuar/posponer cuando el acto a notificar es un acto de trámite no suficientemente cualificado y/o cuando tal notificación puede dar al traste con la eficacia de la comprobación, por existir riesgo de destrucción de documentación relevante, peligro de desaparición de pruebas que los funcionarios actuarios habrán de informar *a priori* y acreditar, motivar y documentar en *diligencia a posteriori*, justificando las razones para el ejercicio de esta excepcional potestad cual es la personación *in situ*, domiciliaria, sin comunicación previa²³.

seminario de la Universidad de Valencia citado. Algunas posiciones doctrinales y jurisprudenciales, a fuer de garantistas, incurren en una candidez extrema. Sí ven claro que la notificación previa del acuerdo de inicio daría al traste con la eficacia de la entrada TANZANO RODRÍGUEZ, A.—HERRERA MOLINA, Pedro: «Es necesaria la previa notificación de un procedimiento inspector para que el juez autorice la entrada en el domicilio? Análisis de la S.TS de 1 de octubre de 2020», *Revista de Contabilidad y Tributación del Centro de Estudios Financieros* n.º 455/2021.

22 Ciertamente, la jurisprudencia del TS que comentamos y criticamos podía haber aclarado mejor lo obvio: se trata en los dos últimos supuestos —S.S.TS de 21 de octubre de 2021 y 1 de octubre de 2020 citadas que tanto revuelo han causado— de sentencias dictadas para con procedimientos de obtención de información de terceros, no de sentencias dictadas para con procedimientos de inspección al sujeto pasivo. Ambas critican las exiguas prevenciones de procedimiento de la LGT, su inadecuación para afectar al contenido esencial del derecho fundamental, el casuismo que impera en esta materia, lo que dificulta fijar doctrina y alcanzar seguridad jurídica y lo dificultoso que le ha resultado a la Sala encajar los actos de inspección en el concepto de acto a ejecutar del artículo 8.6.L.J.C.A. —yo no veo tanta dificultad, la verdad, pues como se termina reconociendo, el acto que precisa ejecución puede serlo un acto de trámite—.

23 Que el procedimiento se haya iniciado no significa que haya que anunciárselo inmediatamente al interesado, so riesgo de incurrir en situaciones tan histriónicas como las propias de la guerra de GILA, con comunicación precisa de la hora del ataque para que la parte contraria articule su defensa bien prevenida... Sobre la extraordinaria importancia que las diligencias cobran, para documentar actuaciones tan relevantes como éstas y otras muchas, por lo que han de obrar en el expediente, permítasenos la remisión a nuestro trabajo «El derecho-deber de documentación en diligencia de los hechos, actuaciones y manifestaciones con relevancia tributaria realizados en los procedimientos tributarios locales», *El estado actual de los derechos y de las garantías de los contribuyentes en las haciendas locales*, Oficina del Defensor del Contribuyente, Ayuntamiento de Madrid, 2007. La ausencia de esta diligencia, o su deficiente motivación, sí que puede acarrear nulidad, en nuestra opinión, porque no se ha demostrado la necesidad de la entrada explicitada en diligencia correctamente razonada. En defensa del proceder habitual de la A.E.A.T. PELÁEZ MARTOS, José María: ponencia en el seminario de la Universidad de Valencia, citado: sobre una cifra que ronda los 25.000 contribuyentes inspeccionados al año, se decretaron en 2019 un total de 1.915 entradas, esto es, para con el 7% de los sujetos pasivos inspeccionados, y de ellos el 97% eran personas jurídicas, concluyendo el procedimiento con actas con acuerdo en el 85% de los casos. No hace falta poner coto, como se ha dicho maliciosamente por algunos comentaristas, a la «patada en la puerta», porque no es recurso que use en ningún caso la A.E.A.T.

3. Subsidiaridad y proporcionalidad para la personación en domicilio con el inicio de un procedimiento inspección.

Para concluir este breve comentario y dar respuesta adecuada a lo planteado en este epígrafe es necesario previamente fijar cual es el domicilio protegido constitucionalmente por el artículo 18 C.E., espacio éste que no coincide con el definido como tal por leyes civiles o fiscales. A efectos constitucionales, para la protección del derecho fundamental a la intimidad se ha delimitado un espacio protegido por la jurisprudencia de nuestros más altos tribunales –T.E.D.H., T.J.U.E., TC, TS– como inviolable, inaccesible salvo consentimiento del titular, flagrante delito o autorización judicial, sea para realizar una inspección tributaria o desarrollar una ejecución administrativa²⁴.

Tratándose de personas físicas el núcleo protegido se ciñe a aquel lugar en el que se habita, la morada del contribuyente y de su núcleo familiar. Más polémico ha resultado, y sigue resultando, delimitar el espacio inviolable, protegido por el derecho a la intimidad, en el caso de las personas jurídicas, pues obviamente éstas no son titulares, ni de lejos, de una intimidad personal en los mismos términos que una persona natural. No olvidemos que las personas jurídicas son ficciones que el Derecho crea por razones de conveniencia, y que en ningún caso son equiparables en humanidad y sentimientos a las personas físicas, por más que se empeñen en ello algunas resoluciones judiciales y algunos comentaristas...Creemos que la jurisprudencia de nuestros más altos tribunales se ha excedido notablemente en la equiparación de la intimidad protegible para con una persona física y jurídica, siendo así que esta última ni siente ni padece, ni sufre ni disfruta emocionalmente con la presencia/ausencia de extraños en su «hogar», hogar/morada que ciertamente no tiene, y al que no se debería haber nunca equiparado ni siquiera la sede dirección de la actividad o de custodia de la documentación/contabilidad²⁵, en mi opinión. El exceso de garantismo en que incurren la jurisprudencia y la doctrina equiparativas de la intimidad protegible de una persona física y de una persona jurídica es una extravagancia que roza el postureo y que algún día habrá que corregir, por mucho que provenga del

24 ÁLVAREZ MARTÍNEZ, Joaquín: *La inviolabilidad del domicilio...*, con amplia descripción de la evolución jurisprudencial internacional al respecto, dubitativa en sus primeros tiempos a la hora de equiparar domicilios de personas físicas y jurídicas, pues no en toda Europa se protegen tanto los domicilios empresariales, nunca equiparables a los domicilios empresariales –en particular, Francia, Irlanda y Países Bajos–. Cfr. Asimismo NAVARRO FAURE, Amparo: «El domicilio constitucionalmente protegido en la Ley General Tributaria», *Civitas Revista Española de Derecho Financiero* n.º 138/2008. En lo que todo el mundo concuerda es en la insuficiencia de la normativa reguladora de la entrada en domicilio, tanto en el plano sustancial como procedimental, tratándose como se trata de una potestad tan invasiva, y que puede ser limitativa de derechos fundamentales en algunos supuestos. Pero no existe un derecho absoluto a la privacidad que sirva como parapeto para no exhibir documentación tributariamente relevante.

25 Como si estos espacios fueran equiparables a aquellos en los que la persona física hace el amor, juega con sus hijos, discute con sus familiares o se pasea desnudo si le da la gana, situaciones todas cuyo grado de intimidad jamás alcanzará una persona jurídica, se ponga como se ponga...Para salvar este insalvable obstáculo ÁLVAREZ MARTÍNEZ, Joaquín: *La inviolabilidad del domicilio...*, cit, recurre

tribunal constitucional alemán, y de otros tribunales europeos que le siguen acomplejados y que algún día se lo deberían de re-pensar con calma...²⁶.

Dicho lo cual, y en tanto llega esta deseable corrección de esta línea jurisprudencial (tan garantista para con los inspeccionados que deja desprotegida a la Inspección), hemos de seguir trabajando con la que rige en este momento. Ciertamente se ha comenzado ya a matizar esta errada equiparación proteccionista excesiva que criticamos, favorecedora desmedida de la privacidad de las personas jurídicas, para ceñirla, algo es algo, a las sedes de dirección de la actividad y de custodia de documentación y contabilidad. No lo son en ningún caso cualesquiera dependencias o los establecimientos abiertos al público, ni los depósitos o almacenes²⁷.

La solicitud de autorización judicial para la entrada debe ser **minuciosamente motivada**, pues, como bien ha recalcado el profesor Joaquín ÁLVAREZ, el juez va a autorizar el ejercicio de la potestad más invasiva o exorbitante reconocida a la Administración Tributaria por el ordenamiento jurídico, motivación que ha de superar el triple *test* de la necesidad, la idoneidad/adecuación y la intensidad no excesiva, es decir, los propios del principio de **proporcionalidad**. Para ello, a nuestro juicio, ha de partirse de que el acuerdo administrativo de entrada ha de adoptarse a la vista de un informe del funcionario actuario dentro de un procedimiento de inspección que justifique la estricta necesidad de la medida, en términos de último recurso, es decir, que *no le queda otra* medida a

al concepto de **privacidad** de las personas jurídicas, que sería lo protegible en su caso, con un nivel de protección de intensidad inferior al propio de la intimidad de las personas físicas. Como que no es lo mismo, y bien quedó esclarecido por el maestro Alejandro NIETO GARCÍA: «Actos administrativos cuya ejecución precisa una entrada domiciliaria», *Revista de Administración Pública* n.º 112/1987. Privacidad es un vocablo ayuno de arraigo en nuestra lengua (no lo recoge María MOLINER: *Diccionario de uso del español*, editorial Gredos, Madrid, 1984) de importación anglosajona, nacido y desarrollado para prevenir la difusión de datos pertenecientes a la vida privada de una persona que, sin ser difamatorios ni perjudiciales, ésta desea que no sean divulgados —cfr. *Diccionario panhispánico del español jurídico*, volumen II, R.A.E.—C.G.P.J., Madrid, 2017, que también lo recoge como el derecho de la persona a no ser objeto de injerencias arbitrarias en su domicilio o su correspondencia, ni ataques ilegales a su honra o reputación—.

26 Se atisba un cambio de criterio en el voto particular suscrito por 9 magistrados de la Sala Tercera para con el fallo de la S.TS de 23 de abril de 2010 —recurso 6615/2013—, recalcando acertadamente, que el domicilio constitucionalmente protegido no es el domicilio fiscal o social sino el espacio en el cual el individuo vive sin estar sujeto necesariamente a los usos y convenciones sociales y donde ejerce su libertad más íntima, lo que en el caso de las personas jurídicas supondría la posibilidad de acceso por la inspección a un local que albergaba la documentación contable y donde se desarrollaba una cierta actividad laboral relacionada con aquella, pero en la que no consta que se adoptasen las decisiones fundamentales relacionadas con el desarrollo de la actividad empresarial o con secretos comerciales o industriales que pertenecieran a la estricta reserva de la persona jurídica. Como bien explica CALVO VÉRGEZ, Juan: *Inicio y desarrollo...*, cit, los magistrados discrepantes asientan su posición en que no existe un derecho absoluto e incondicionado a la reserva de los datos económicos del contribuyente (so pretexto de que se encuentran alojados en el domicilio protegido constitucionalmente, añado yo) que haga virtualmente imposible la labor de comprobación.

27 Con todo lujo de detalles Joaquín ÁLVAREZ MARTÍNEZ: *La inviolabilidad de domicilio...*, cit, referidos a toda clase de instalaciones y lugares, con prolija jurisprudencia de nuestros más altos tribunales, en lo que constituye el mejor estudio sobre la materia. Desmenuza asimismo las situaciones que pueden concurrir a la hora de prestar o no el consentimiento, lo que reclama una regulación mucho más desglosada y detallada de la posible autorización judicial a emitir, que hoy por hoy sigue siendo escuálida, lo que dejan en manos del Juez el triple *test* de la necesidad, idoneidad y proporcionalidad en sentido estricto, con un margen de apreciación extraordinario para él, que debe exponer, como base de su decisión, los datos o circunstancias objetivas y los indicios racionales en los cuales se apoya, según reiterada doctrina de TC y TS que desmenuza exhaustivamente.

la Administración que proceder a la entrada, si quiere tener acceso a esa información/documentación/contabilidad a la que se la ha negado el acceso por todas las demás vías menos invasivas. El interesado no ha aportado documentación imprescindible para la comprobación dentro de un procedimiento inspector, siendo así que tal documentación se encuentra en el domicilio al que se pretende acceder y es necesario su cotejo para concluir con éxito la comprobación inspectora²⁸.

El principio de subsidiaridad, de honda raíz comunitaria, impone que se haya intentado acceder a tal documentación relevante por los medios ordinarios, y se haya fracasado en el empeño, fracaso éste que hay que acreditar para legitimar el acudir a medios tan extraordinarios por invasivos como lo son las entradas en domicilios²⁹.

No basta que las declaraciones de rendimientos del contribuyente sean inferiores a la media del sector, ni que sus rentas no concuerden con las que las

28 Como señala SEVILLA BERNABEU, Benjamín: «La entrada en domicilio constitucionalmente protegido por la inspección de los tributos y la propuesta de reforma reactiva», *Quincena Fiscal* n.º 13/2021, el problema radica en fijar cual es la proporción que constitucionalmente resulta admisible entre el interés general que se deriva del deber de contribuir con el derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio. Cree que el procedimiento podría iniciarse por personación si lo dijera la ley, no el reglamento. A nuestro juicio, no es posible tal iniciación, en ningún caso. Como hemos explicado más arriba, de la mano de CASADO, ob cit, cualesquiera indagaciones previas conducentes a decretar la entrada «tienen que enmarcarse necesariamente en el seno de un procedimiento, no cabe tratar de argumentar que dichas indagaciones previas se realizan sin procedimiento, puesto que toda actuación tiene que estar enmarcada en un procedimiento», cuyo diseño preciso se echa de menos en la ley 11/2021, que se dice de alcance procedimental. Acierta SEVILLA al criticar que se exijan *pruebas* de la obligación tributaria para autorizar la entrada, cuando lo máximo que sería exigible al inicio del procedimiento serían *indicios o sospechas*. Más fuera de lugar nos parece que exijan las 3 últimas S.S.TS tantas veces citadas –S.S.TS de 21 de octubre de 2021, 1 de octubre de 2020 y 10 de octubre de 2019– que la solicitud de entrada avance «la cuantía del fraude o la deuda tributaria eludida», sencillamente imposible de avanzar ni de cuantificar, en mi opinión, sin tener acceso a la documentación clave que se pretende, sin la cual no se puede elaborar «pronóstico siquiera sea aproximado sobre la magnitud económica a que daría lugar la entrada».

29 Como decíamos más arriba, el mayor esfuerzo ha de exigirse tanto a la Administración al motivar la solicitud y el acuerdo de entrada como al Juez al emitir la autorización de la misma. Insiste con ahínco en ello ALONSO MURILLO, Felipe: *La inviolabilidad del domicilio...*, con minucioso repaso de la reciente jurisprudencia de nuestros más altos tribunales, nacionales y europeos, que se asienta en el principio de subsidiaridad, frecuentemente preterido en la *praxis* tributaria, dice, porque el loable fin de la lucha contra el fraude no siempre justifica los medios utilizados en esa encarnizada lucha. Pero tampoco entiendo yo la desconfianza extrema en el proceder administrativo que rezuma la redacción de las S.S.TS de 21 de octubre de 2021, 1 de octubre de 2020 y 10 de octubre de 2019 citadas: si la A.E.A.T. actúa un interés público, como bien sienta el artículo 106 C.E., se presume legal y objetiva su actuación mientras no se demuestre lo contrario, ergo no es muy respetuoso hablar en términos irónicos y peyorativos de «verdad revelada o inalterable...fe ciega y acrítica en la veracidad de los indicios...ni consta la razón de ciencia de esos datos estadísticos u objetivos...en virtud de estadísticas y cálculos que no se ofrecen a la consideración del juez, ni éste ni la Sala de apelación los examinan». Parece que el TS olvida que la A.E.A.T. maneja información oficial, no se la inventa. Y parece que la A.E.A.T. olvida que la información que maneja, por muy oficial que sea, ha de ofrecerse al cotejo de los interesados, citando su fuente. Teniendo ambas cuestiones en cuenta, sobrarían las calificaciones poco amables, tales como hablar de la información oficial que maneja la A.E.A.T. como vestigios (huella o señal que queda en un sitio a consecuencia de la presencia en él de cierta cosa o de cierto suceso, según el Diccionario de D.ª María MOLINER citado, o monstruo horrible forjado por la imaginación, según la misma fuente, que eso sí que es peor...).

estadísticas que maneja la A.E.A.T. digan ser las habituales en la actividad económica de que se trate³⁰.

No procede realizar entradas con fines prospectivos, a ver que se encuentra, solo fundadas en la sospecha de que se está defraudando por presentar declaraciones con rendimientos inferiores a la media del sector. Ahora bien, el desprecio a la información oficial que se desprende de la terminología utilizada por las S.S.TS que comentamos –habla de vestigios, como si fueron restos arqueológicos–, no nos parece de recibo. La Administración sirve con objetividad a los intereses generales. Podrá acertar más o menos en su tarea, pero denigrarla no conduce a nada más que a la pérdida de credibilidad en el sistema, que está ya bastante tocado...Ciertamente, si usa datos de manejo interno debería publicar la fuente y el método de su obtención, para que no los tilde nadie de vestigios... y pueda cotejarse su fiabilidad³¹.

No cabe decretar la entrada, ni solicitarla ni motivarla ni autorizarla, por razones de conveniencia para la Inspección, ni siquiera por razones de eficacia,

30 En defensa de la posición de la A.E.A.T., y de la validez de los indicios de fraude que detectan y alientan a decretar entradas el inspector PELÁEZ MARTOS, José María: ponencia en el seminario de la Universidad de Valencia citado. A la A.E.A.T. hay que recordarle tantas veces como sea necesario el principio de subsidiaridad: que justifique la necesidad de la entrada en que la información es imprescindible y no ha habido manera de obtenerla de otro modo menos invasivo. Pero para eso no hace falta utilizar expresiones irónico-peyorativas para con la solicitud/autorización de entrada del tipo de «veracidad irrefutable de los vestigios...meras conjeturas o inferencias a partir de magnitudes meramente estadísticas...todo contribuyente es un defraudador al menos en potencia», pues la A.E.A.T. es una Administración Pública que no trabaja con vestigios ni conjeturas sino con datos oficiales contenidos en estadísticas elaboradas por funcionarios públicos, que son técnicos cualificados a los que la redacción de las sentencias que comentamos trata como si fueran tertulianos de café...Y de esa información oficial se deduce que hay un 23% de economía sumergida en España, mayormente en el sector de los sagrados autónomos, no por ello presuntos defraudadores, por Dios...no.....ni que esto suponga establecer una presunción iures et *de iure* de fraude fiscal...Creo que la S.TS de 1 de octubre de 2020 citada se excede en su extremada desconfianza para con la actuación inspectora basada en datos de la España real, nada imaginarios... «sin embargo, del cotejo de la situación hipotética, sospechada o derivada de una información meramente fragmentaria, nacida de la proyección de datos genéricos obrantes en documentos o datos estadísticos y cuya fiabilidad, a falta de más sólidos elementos de convicción, hemos de poner por fuerza en duda, no es base suficiente para servir de título habilitante a la Administración –para pedir– y al juez –para otorgar– la entrada en domicilio».

31 Que la cuota que se paga sea muy inferior a la media del sector constituye, sin duda, un indicio de que algo extraño ocurre en ese negocio que se sostiene con tan anormal rentabilidad. Ello justifica la apertura de un procedimiento de comprobación, siquiera sea gestora, en el que se cotejen declaraciones tributarias y aún contabilidades, su existencia y su concordancia. Sólo a la vista de irregularidades que requieran de comprobación exhaustiva e ilimitada cabría abrir procedimiento de inspección. Y solo dentro de éste, solicitada que haya sido toda la documentación tributariamente relevante e información contable precisa, cabría decretar la entrada si ésta no se aportare y fuera imprescindible su cotejo. Para todo lo cual la A.E.A.T. debe trabajar con datos relevantes de cada sector económico y ofrecerlos con transparencia a su cotejo por los interesados pues si no, no se librará de los reproches del TS: «Se ignora, por lo demás, a qué denomina la Administración sector de actividad y qué clase de negocios comprende y si tales medidas se subdividen o singularizan por razón de circunstancias tan determinantes como el tamaño del local, el número de empleados, la concreta y específica actividad, la localización dentro del municipio u otras más. Al no ofrecerse información alguna sobre el particular, parece que se trata de datos de manejo interno de la Administración, no publicados –o nada se dice al respecto– y, lo que es cualitativamente más importante, no susceptibles de controversia o contraste dentro del procedimiento –*inaudita parte*– de entrada en domicilio protegido, ni sujetos tampoco a duda metódica o análisis mínimo en el auto judicial» – S.TS de 1 de octubre de 2020 citada que añade: Otro tanto cabe decir acerca de la proporción de los pagos mediante tarjeta respecto de los efectuados en metálico...la insólita alusión al modelo 347... no pueden fundamentar una mayor persecución fiscal a los pequeños empresarios...

sino de estricta necesidad, lo cual conforma un marco de autorizaciones judiciales de entradas administrativas ciertamente restrictivo y limitado³².

La entrada que se autoriza, previa solicitud, debe estar, como decimos, presidida por el principio de proporcionalidad, lo cual exige concreción en el objeto de la entrada.

Bibliografía

ALONSO MURILLO, Felipe: «La inviolabilidad del domicilio frente a las actuaciones de la inspección de los tributos: análisis de tres pronunciamientos recientes del tribunal supremo», *Civitas Revista Española de Derecho Financiero* n.º 189/2021.

ÁLVAREZ MARTÍNEZ, Joaquín: *La inviolabilidad del domicilio ante la Inspección de los tributos*, La Ley, Madrid, 2007.

CALVO VÉRGEZ, Juan: *Inicio y desarrollo del procedimiento de inspección tributaria: cuestiones conflictivas*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2013; id: «La entrada de la inspección en la sede de las empresas y la reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo», *Quincena Fiscal* n.º 22/2020.

CAMPANON GALIANA, Laura: «La A.E.A.T. vs el Tribunal Supremo en materia de entradas domiciliarias», Blog *Taxlandia* 19 de octubre de 2021.

CASADO OLLERO, Gabriel: ponencia en el Seminario de la Universidad de Valencia en memoria del profesor Carmelo LOZANO SERRANO *Marco jurídico-tributario de la entrada en domicilio. Presente y propuesta de reforma*, 25 de marzo de 2021, texto escrito para su publicación como «La deriva de las entradas domiciliarias de la Inspección de los tributos tras la ley 11/2021, de 9 de julio» (en prensa).

GARCÍA DE ENTERRÍA, E.–FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T.R.: *Curso de Derecho Administrativo*, II, Civitas, Madrid, 1993.

LAGO MONTERO, José María: «El derecho-deber de documentación en diligencia de los hechos, actuaciones y manifestaciones con relevancia tributaria realizados en los procedimientos tributarios locales», *El estado actual de los derechos y de las garantías de los contribuyentes en las haciendas locales*, Oficina del Defensor del Contribuyente, Ayuntamiento de Madrid, 2007.

32 Cfr. ALONSO MURILLO, Felipe: *La inviolabilidad del domicilio...*, cit, sobre el cabal entendimiento del principio de subsidiaridad a la vista de la jurisprudencia de nuestros más altos tribunales nacionales y europeos, extremada y excesivamente garantistas, en mi opinión, para con las personas jurídicas. La contundencia de algunas de sus aseveraciones es apropiada para la defensa de la intimidad personal y familiar. Pero trasladadas miméticamente al ámbito de las personas jurídicas, resultan presuntuosas por desproporcionadas, cuando no histriónicas y extravagantes. Las personas jurídicas no tienen intimidad. A lo sumo se les puede reconocer un espacio de privacidad, para nada equiparable en extensión e intensidad de protección, con el inherente a la intimidad, predicable en exclusiva de las personas físicas.

MARTÍN QUERALT, Juan-LOZANO SERRANO, Carmelo-TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel-CASADO OLLERO, Gabriel-ORÓN MORATAL, Germán: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, Madrid, 2021.

MOLINER, María: *Diccionario de uso del español*, editorial Gredos, Madrid, 1984.

NAVARRO FAURE, Amparo: «El domicilio constitucionalmente protegido en la Ley General Tributaria», *Civitas Revista Española de Derecho Financiero* n.º 138/2008.

NAVARRO SANCHÍS, Francisco José: ponencia en el seminario de la Universidad de Valencia en memoria del profesor Carmelo LOZANO SERRANO *Marco jurídico-tributario de la entrada en domicilio. Presente y propuesta de reforma*, 25 de marzo de 2021.

NIETO GARCÍA, Alejandro: «Actos administrativos cuya ejecución precisa una entrada domiciliaria», *Revista de Administración Pública* n.º 112/1987.

PELÁEZ MARTOS, José María: ponencia en el seminario de la Universidad de Valencia en memoria del profesor Carmelo LOZANO SERRANO *Marco jurídico-tributario de la entrada en domicilio. Presente y propuesta de reforma*, 25 de marzo de 2021.

PÉREZ DE AYALA, José Luis-GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio: *Curso de Derecho Tributario*, volumen II, Edersa, Madrid, 1989.

SEVILLA BERNABEU, Benjamín: «La entrada en domicilio constitucionalmente protegido por la inspección de los tributos y la propuesta de reforma reactiva», *Quincena Fiscal* n.º 13/2021.

SCHICK, W.: «Aspectos de una unificación del derecho procedimental tributario en Europa», en *Estudios de Derecho Tributario en memoria de María del Carmen Bollo Arocena*, Universidad del País Vasco, Bilbao, 1993.

TANZANO RODRÍGUEZ, A.–HERRERA MOLINA, Pedro: «Es necesaria la previa notificación de un procedimiento inspector para que el juez autorice la entrada en el domicilio? Análisis de la S.TS de 1 de octubre de 2020», *Revista de Contabilidad y Tributación del Centro de Estudios Financieros* n.º 455/2021.

Jurisprudencia

S.TC 22/1984, de 17 de febrero

S.T.E.D.H. de 16 de abril de 2002 (société Colás contra Francia)

S.TS 15 de febrero de 2003 –recurso 1334/1998–

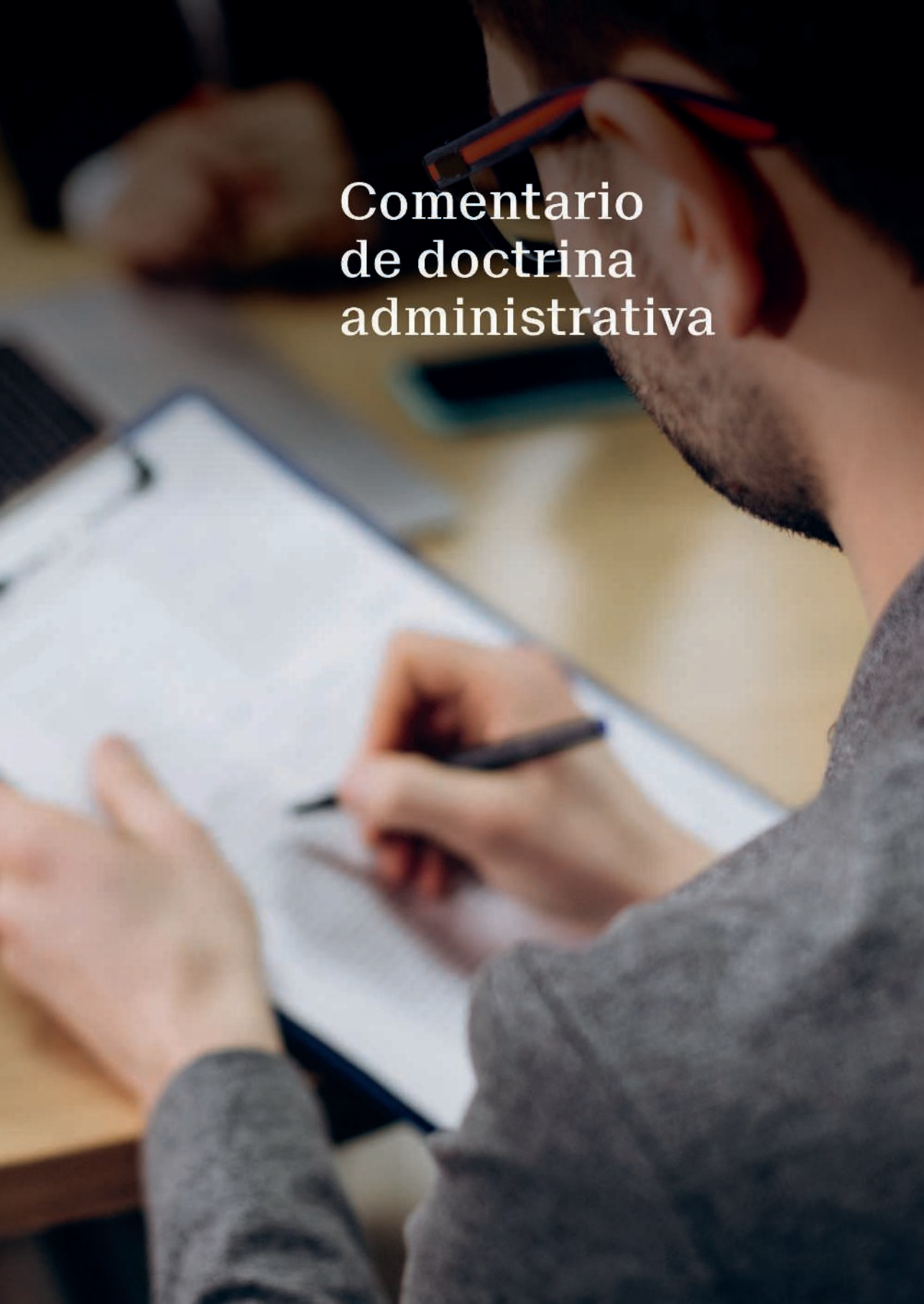
S.TC 139/2004, de 13 de septiembre

S.TC 209/2007, de 24 de septiembre

S.TS de 19 de junio de 2008 –recurso 265/2004–
S.T.E.D.H. de 30 de septiembre de 2008 (Isaldak contra Turquía)
S.TS de 29 de octubre de 2009 –recurso 7790/2003–
S.TS de 23 de abril de 2010 –recurso 6615/2003–
S.TS de 21 de febrero de 2011 –recurso 1023/2006–
S.TC 173/2011, de 7 de noviembre
S.TS de 9 de febrero de 2012 –recurso 3003/2008–
S.TS de 15 de octubre de 2012 –recurso 4806/2011–
S.TSJ.C.L. (Valladolid) de 10 de febrero de 2017 –recurso 467/2016–
S.TS de 8 de abril de 2019 –recurso 4632/2017–
S.TS de 22 de abril de 2019 –recurso 6513/2017–
S.TS de 30 de septiembre de 2019 –recurso 4204/2017–
S.TS 1.343/2019, de 10 de octubre –recurso 2818/2017–
S.TS de 7 de julio de 2020 –recurso 641/2018–
S.TS 1.231/2020, de 1 de octubre –recurso 2966/2019–
S.TS 1.163/2021, de 23 de septiembre –recurso 2672/2020–

Doctrina administrativa

R.T.E.A.C. de 24 de marzo de 2013 –reclamación 2154/2011–
R.T.E.A.C. de 24 de noviembre de 2016 –reclamación 6405/2013–
R.T.E.A.C. de 15 de diciembre de 2016 –reclamación 3539/2011–

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 black 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 CENTRAL. COMENTARIO A LA RESOLUCIÓN 4160/2019, DE 25 DE OCTUBRE DE 2021

Gabinete de Estudios de AEDAF

IRPF. Deducción por alquiler de vivienda habitual. Aplicación de la deducción en caso de contrato de arrendamiento por temporada suscrito en 2014 seguido de un contrato de arrendamiento por cinco años suscrito en 2015.

El supuesto planteado en esta resolución no deja de ser curioso, pues el contribuyente suscribió un contrato de arrendamiento por temporada cuya duración era de un año (desde el 1 de julio de 2014 hasta el 30 de junio de 2015) y, seguidamente, el 1 de julio de 2015 firma un contrato de arrendamiento de vivienda por cinco años referido a la misma vivienda.

La entidad gestora niega la aplicación de la deducción por alquiler de vivienda habitual, al entender que no se cumplen los requisitos y premisas para la aplicación del régimen transitorio previsto en la disposición transitoria decimoquinta de la LIRPF, puesto que el contrato suscrito con anterioridad al 1 de enero de 2015 no es un contrato de arrendamiento de vivienda habitual sino de arrendamiento de temporada.

Sin embargo, el TEAC, acudiendo a una interpretación amplia o flexible de la norma, estima la reclamación interpuesta por el contribuyente y considera aplicable la deducción. Acude para ello a la jurisprudencia del TS en el ámbito civil y a otros pronunciamientos de tribunales menores para recordar que el requisito de la temporalidad no lo da el plazo de ocupación, simplemente, o la calificación del contrato, sino que está relacionado con la finalidad a que va encaminado el arrendamiento. Por ello, en el presente caso, aunque el contrato suscrito en 2014 fuese un contrato de arrendamiento por temporada, se tiene en cuenta que se firmó por un período de un año, que se pacta el pago de una renta mensual, en lugar de un solo pago como suele acontecer en los arrendamientos por temporadas, y que, a su finalización, se suscribió otro contrato, esta vez sí de arrendamiento de vivienda, en las mismas condiciones y por un período de cinco años. Estas circunstancias llevan al TEAC a concluir que los contratos sucesivos tienen por objeto el arrendamiento de vivienda habitual y permanente del contribuyente por un período de 6 años, por lo que procede la aplicación de la deducción.

Fundamentos de derecho

(...)

CUARTO.- Visto el expediente administrativo, resulta que frente a la inicial propuesta de liquidación de la Gestora, por el interesado se aportó «CONTRATO DE ARRENDAMIENTO POR TEMPORADA» suscrito el 1 de julio de 2014, en el que se dice que el contribuyente *«tiene su domicilio a efectos de citaciones y notificaciones en la vivienda objeto de este contrato»*, y que *«desea arrendar la vivienda referida por motivos laborales para usarla durante la temporada que empieza el día uno de julio de dos mil catorce y termina el treinta de junio de dos mil quince»*, quedando sujeto el contrato a lo prevenido por el art. 4.3 de la LAU, y, en su defecto, por lo dispuesto por el Título III y las normas del Código Civil.

Frente a la liquidación provisional, aportó el contribuyente nuevo «CONTRATO DE ARRENDAMIENTO DE VIVIENDA» celebrado con la misma arrendadora, teniendo por objeto la misma vivienda, y en el que se dice que el arrendamiento *«se otorga por un período de cinco años, por lo que comprendería desde la fecha de hoy, uno de julio de dos mil quince, hasta el día treinta de junio de dos mil veinte»*, permaneciendo constantes el resto de estipulaciones del nuevo contrato respecto del anterior.

La norma tributaria asocia la referida deducción a las *«cantidades satisfechas en el período impositivo por el alquiler de su vivienda habitual»*, de ahí que la Gestora acuda a la Ley 29/1994, de Arrendamientos Urbanos, donde se define en su artículo 2.1 que:

«Se considera arrendamiento de vivienda aquel arrendamiento que recae sobre una edificación habitable cuyo destino primordial sea satisfacer la necesidad permanente de vivienda del arrendatario».

Y, por el contrario, delimita la misma norma en su artículo 3, bajo el epígrafe *«Arrendamiento para uso distinto del de vivienda»*, que:

1. «Se considera arrendamiento para uso distinto del de vivienda aquel arrendamiento que, recayendo sobre una edificación, tenga como destino primordial uno distinto del establecido en el artículo anterior.

2. En especial, tendrán esta consideración los arrendamientos de fincas urbanas celebrados por temporada, sea ésta de verano o cualquier otra, y los celebrados para ejercerse en la finca una actividad industrial, comercial, artesanal, profesional, recreativa, asistencial, cultural o docente, cualquiera que sean las personas que los celebren».

Cierto es que la norma fiscal no define el concepto de *«arrendamiento de vivienda habitual»*, si bien el derogado artículo 54 del Reglamento del IRPF (de aplicación, en lo que hace a la deducción por adquisición de vivienda habitual, a aquellos supuestos recogidos por la Disposición Transitoria decimonovena de la Ley del Impuesto), alude a la nota de permanencia del domicilio que constituye la vivienda habitual, al exigir en la misma la residencia continuada durante un plazo de tres años, salvo causa justificada.

Además, como señala la jurisprudencia (Sentencias de la Sala de lo Civil del Tribunal Supremo de 15 de diciembre de 1999 y de 19 de febrero de 1982), lo decisivo para calificar el contrato como contrato de temporada, no es el período al que el mismo se extiende, sino la finalidad a la que se destine la vivienda que se arrienda, argumentando que:

«La nota esencial que caracteriza los arrendamientos de temporada... es la de haberse convenido el uso y disfrute, mediante el pago de la renta correspondiente, de una vivienda o local de negocio durante un plazo concertado en atención, no a la necesidad permanente que el arrendatario tenga de ocupar aquélla para que le sirva de habitual residencia familiar... sino para desarrollar de una manera accidental y en épocas determinadas, estas actividades negociales o para habitar transitoriamente y por razones diversas, debiendo entenderse este requisito de temporalidad de un modo amplio y flexible...; el requisito de la temporalidad de la ocupación guarda relación, no con el plazo de duración simplemente cronológico, sino con la finalidad a que va encaminado el arrendamiento determinante de su ocupación».

Véase el pronunciamiento de 20 de noviembre de 2015 de la Audiencia Provincial de Cáceres, donde tras citar aquel artículo 3.2 de la Ley 29/1994, de Arrendamientos Urbanos, advierte, que:

«... la temporada no se concibe como un lapso temporal determinado por las partes, sino que se contempla como temporadas preconstituidas que, habitualmente, se corresponden con períodos vacacionales, como expresamente indica el precepto refiriéndose a la temporada de «verano».

Y éste no es el caso que se somete a la consideración de este Tribunal, donde la duración del contrato no es una «temporada» sino un año natural (del 15 de septiembre de 2.013 al 15 de septiembre de 2.014) y se pacta una renta mensual, no conjunta en función de la temporada de que se trate.

Por consiguiente, es correcta la naturaleza jurídica que el Juzgado de instancia, en la Sentencia recurrida, ha atribuido al negocio jurídico controvertido, habilitan –como arrendamiento de vivienda (no de uso distinto del de vivienda)–...».

Así también lo establece la Sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona núm. 380/2004, de 1 de junio de 2004, en la que se establece:

"La calificación de arrendamiento de temporada no deriva del plazo concertado sino de la finalidad de la ocupación, ajena a la ocupación como residencia habitual del arrendatario, siendo ocasional y esporádica. Cuando se arrienda una vivienda para domicilio habitual, la ley no concede total libertad para determinar el plazo al arrendador, sino que está vinculado, como norma imperativa, a la prórroga forzosa que el art. 9 LAU 1994 concede como beneficio al arrendatario, no susceptible de modificar mediante pacto. El mero hecho de concertar un arrendamiento durante una temporada, no lo configura como arrendamiento de temporada porque si la finalidad de la ocupación es establecer allí la vivienda del arrendatario, no un domicilio transitorio por razones circunstanciales, el plazo del arrendamiento está sometido a prórroga. La causa de la temporalidad tiene que constar en el contrato; debe ser real y verdadera la razón por la que se ocupa la vivienda circunstancialmente, como residencia transito-

ria. No basta concertar el contrato por un plazo breve coincidente con una temporada del año para calificarlo conforme al art. 3.2 LAU, que expresamente recoge el concepto de –arrendamiento para uso distinto del de vivienda–."

En el presente caso cierto es que el contrato suscrito por el sujeto pasivo en fecha 1 de julio de 2014 dice ser de «*arrendamiento por temporada*», pero no puede obviarse que se firma por un período de un año completo, fijándose una renta a abonar mensualmente, y que, además, a aquel contrato le siguió inmediatamente la suscripción de otro, en idénticas condiciones (salvo en la definición que le dieron las partes), suscrito esta vez por período de cinco años.

Así, cualquier duda acerca de la finalidad de aquel primer contrato de arrendamiento, quedó disipada por los hechos inmediatos posteriores, pues vistos los antecedentes, nos encontramos con un período mínimo de ocupación de aquella vivienda de no menos de seis años, permanencia prolongada ésta que lleva a este Tribunal a estimar la reclamación interpuesta por el contribuyente al entender que aquellos contratos sucesivos, por período total de seis años, tenían por objeto el arrendamiento de la vivienda habitual y permanente del contribuyente (aporta este Informe de vida laboral, para acreditar su empleo profesional en aquellas fechas en empresas radicadas en...), sin que, por otra parte, pueda estarse a la argumentación de la Gestora en vía de reposición, acerca de la formalización de aquel segundo contrato en «*fecha posterior al 01/01/2015*», no ya solo porque este Tribunal advierta no estar en presencia de un arrendamiento de temporada, sino porque la propia Administración viene admitiendo la aplicación de la deducción regulada en aquella Disposición Transitoria decimoquinta de la Ley 58/2003, del IRPF, en caso de renovaciones o prórrogas del inicial contrato (resolución V2966-16, de 27 de junio, de la Dirección General de Tributos), o incluso posteriores contratos con distinto arrendador cuando se trata de la misma vivienda (resolución V0638-19, de 26 de marzo, de la Dirección General de Tributos).

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL. COMENTARIO A LA RESOLUCIÓN 6669/2021, DE 20 DE DICIEMBRE DE 2021

Gabinete de Estudios de AEDAF

Procedimiento sancionador. Reducción por pronto pago. Exigencia del importe reducido por incumplimiento de las condiciones. No aplicación del plazo de caducidad de tres meses.

Concluye el TEAC, en esta resolución dictada en unificación de criterio, que el plazo de caducidad de tres meses previsto en el artículo 209.2 de la LGT no es de aplicación al acuerdo de exigencia de una reducción de sanción. Según el Tribunal, la exigencia de la reducción por falta de pago en el período voluntario constituye una actuación administrativa que no forma parte del procedimiento sancionador, por lo que no le resulta de aplicación dicho plazo de caducidad.

Fundamentos de derecho

(...)

SEGUNDO: La cuestión controvertida en el presente recurso extraordinario de alzada consiste en determinar si al acuerdo de exigencia de una reducción de sanción le resulta o no aplicable el plazo de tres meses previsto en el artículo 209.2 de la Ley 58/2003, General Tributaria (LGT).

TERCERO: Disponen los artículos 188 y 209 de la LGT en la redacción vigente al tiempo de los hechos aquí examinados:

Artículo 188. Reducción de las sanciones

1. La cuantía de las sanciones pecuniarias impuestas según los artículos 191 a 197 de esta Ley se reducirá en los siguientes porcentajes:

- a) Un 50 por 100 en los supuestos de actas con acuerdo previstos en el artículo 155 de esta Ley.
- b) Un 30 por 100 en los supuestos de conformidad.

2. El importe de la reducción practicada conforme a lo dispuesto en el apartado anterior se exigirá sin más requisito que la notificación al interesado, cuando concorra alguna de las siguientes circunstancias:

- a) En los supuestos previstos en el párrafo a) del apartado anterior, cuando se haya interpuesto contra la regularización o la sanción el correspondiente recurso contencioso-administrativo o, en el supuesto de haberse presentado aval o certificado de seguro de caución en sustitución del depósito, cuando no se ingresen las cantidades derivadas del acta con acuerdo en el plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley o en los plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento que se hubiera concedido por la Administración tributaria con garantía de aval o certificado de seguro de caución.
- b) En los supuestos de conformidad, cuando se haya interpuesto recurso o reclamación contra la regularización.

3. El importe de la sanción que deba ingresarse por la comisión de cualquier infracción, una vez aplicada, en su caso, la reducción por conformidad a la que se refiere el párrafo b) del apartado 1 de este artículo, se reducirá en el 25 por 100 si concurren las siguientes circunstancias:

- a) Que se realice el ingreso total del importe restante de dicha sanción en el plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley o en el plazo o plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento que la Administración tributaria hubiera concedido con garantía de aval o certificado de seguro de caución y que el obligado al pago hubiera solicitado con anterioridad a la finalización del plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley.
- b) Que no se interponga recurso o reclamación contra la liquidación o la sanción.

El importe de la reducción practicada de acuerdo con lo dispuesto en este apartado se exigirá sin más requisito que la notificación al interesado, cuando se haya interpuesto recurso o reclamación en plazo contra la liquidación o la sanción.

La reducción prevista en este apartado no será aplicable a las sanciones que procedan en los supuestos de actas con acuerdo.

4. Cuando según lo dispuesto en los apartados 2 y 3 de este artículo se exija el importe de la reducción practicada, no será necesario interponer recurso independiente contra dicho acto si previamente se hubiera interpuesto recurso o reclamación contra la sanción reducida.

Si se hubiera interpuesto recurso contra la sanción reducida se entenderá que la cuantía a la que se refiere dicho recurso será el importe total de la sanción, y se extenderán los efectos suspensivos derivados del recurso a la reducción practicada que se exija.

Artículo 209. Iniciación del procedimiento sancionador en materia tributaria

1. El procedimiento sancionador en materia tributaria se iniciará siempre de oficio, mediante la notificación del acuerdo del órgano competente.

2. Los procedimientos sancionadores que se incoen como consecuencia de un procedimiento iniciado mediante declaración o de un procedimiento de verificación de datos, comprobación o inspección no podrán iniciarse respecto a la persona o entidad que hubiera sido objeto del procedimiento una vez transcurrido el plazo de tres meses desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la correspondiente liquidación o resolución.

Los procedimientos sancionadores que se incoen para la imposición de las sanciones a que se refiere el artículo 186 de esta Ley deberán iniciarse en el plazo de tres meses desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la sanción pecuniaria a que se refiere dicho precepto.

Vista la normativa aplicable a los hechos examinados este Tribunal Central anticipa que no puede compartir la postura del TEAR. Y es que no es cierto que el procedimiento de exigencia de reducción de sanción sea un procedimiento de naturaleza sancionadora que tiene su origen en una actuación inspectora.

El procedimiento sancionador que se incoó como consecuencia de la actuación inspectora es el que finalizó de forma tácita el día 27 de febrero de 2018 tras prestar el interesado su conformidad a la propuesta de sanción. La exigencia de la reducción por falta de pago en período voluntario del importe restante de la sanción impuesta en el único procedimiento sancionador incoado constituye una actuación administrativa que no forma parte de dicho procedimiento. Con dicha actuación se exige la reducción que ya había sido cuantificada y determinada en el procedimiento sancionador del que trae causa. Dicho con otras palabras, cuando se incumplen las condiciones que posibilitaron la reducción lo que tiene lugar es la mera exigencia del importe reducido de una sanción previamente impuesta, pero no la imposición de sanción alguna.

Como bien indica el Director recurrente *«las referencias que se realizan en el art. 188 se hacen en singular («la sanción») lo que pone de manifiesto que la sanción es única. Así, contra el acto de exigencia de pago del importe reducido no es necesario recurso independiente si ya se hubiese recurrido contra la sanción reducida (la referencia a la sanción reducida sólo puede entenderse realizada a la sanción única originaria, que es la que es objeto de reducción). Esa interpretación se cierra con lo indicado en el último párrafo del apartado 4, que hace referencia al «importe total» de la sanción, como no puede ser de otra forma»*.

Téngase presente que si la exigencia del importe reducido fuese una actuación sancionadora debería estar tipificada legalmente la conducta infractora en virtud del artículo 183.1 de la LGT, a cuyo tenor *«son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley»*, conducta que estaría constituida por la falta de pago en período voluntario del importe restante de la sanción. Tal tipificación no existe ni en la LGT ni en ninguna otra ley.

Debe señalarse finalmente que el criterio de la resolución de 30 de julio de 2019 del TEAR de Murcia (30/02922/2016) en que se apoya la resolución impugnada en el presente recurso extraordinario de alzada, no puede mantenerse tras la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de julio de 2020 (rec. cas. 26/2018) conforme a la cual el plazo de tres meses previsto en el artículo 209.2 LGT no resulta de aplicación al procedimiento sancionador por incumplimiento de un deber formal de presentación en plazo de una declaración tributaria.

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL. COMENTARIO A LA RESOLUCIÓN 629/2021, DE 23 DE NOVIEMBRE DE 2021

Gabinete de Estudios de AEDAF

IRPF. Deducción por adquisición de vivienda habitual. Aplicación de la deducción por el 100% de las cuotas del préstamo –satisfechas en su totalidad por uno de los contribuyente– aunque solo ostente la titularidad del 50% de la vivienda.

Resuelve el TEAC, en esta resolución en unificación de criterio, cómo ha de practicarse la deducción por adquisición de vivienda habitual en un supuesto en el que, tras la disolución del matrimonio, ambos excónyuges siguen ostentando la titularidad de la vivienda al 50%, al no haberse disuelto la sociedad de gananciales, pero uno de ellos satisface el 100% de las cuotas del préstamo hipotecario, en virtud de lo dispuesto en sentencia de divorcio.

El Tribunal, tras el análisis de la normativa aplicable al caso, concluye que, en estos casos, el cónyuge que satisface la totalidad del préstamo hipotecario tiene derecho a la aplicación de la deducción por la totalidad de lo pagado. A esta conclusión se llega partiendo de varias premisas: (i) la literalidad de los preceptos no excluye esta interpretación (ii) no permitir tal deducción supondría admitir el enriquecimiento injusto de la Administración, pues se satisfarían cantidades por la adquisición de una vivienda habitual por las que no se permitiría deducir (iii) esta conclusión es acorde con la jurisprudencia del Tribunal Supremo, que postula la interpretación de la deducción que sea más acorde o facilitadora a su aplicación.

Fundamentos de derecho

(...)

CUARTO: Tanto la resolución del TEAR de Cantabria como la del TEAL de Melilla analizan un supuesto de aplicación de la deducción por adquisición de vivienda en el que, tras sentencia de divorcio sin liquidación de la sociedad de gananciales, los ex-cónyuges mantienen cada uno la titularidad del 50% del inmueble que constituía su residencia habitual, debiendo satisfacer uno solo de

ellos (el obligado tributario) la totalidad de las cuotas de amortización del préstamo hipotecario que les fue concedido en su día a ambos para la adquisición de la vivienda. Pero mientras en la resolución del TEAR de Cantabria el obligado tributario es el ex-cónyuge al que se adjudica –junto con su hija– el uso y disfrute de la vivienda, en la resolución del TEAL de Melilla el obligado tributario es el ex-cónyuge que debe abandonarla en favor del otro y de los hijos menores y para quien, por tanto, el inmueble deja de constituir su residencia habitual.

La cuestión controvertida consiste en determinar si un contribuyente que en virtud de sentencia judicial de divorcio satisface la totalidad de las cuotas de amortización del préstamo para la adquisición de la vivienda habitual en su día concedido conjuntamente a ambos cónyuges y por cuya amortización se venían practicando los dos antes de 1 de enero de 2013 la deducción por adquisición de vivienda habitual, tiene derecho a la aplicación de la citada deducción por la totalidad de las cantidades pagadas por tal concepto aun cuando solo sea propietario del 50% de la vivienda por no haberse liquidado la sociedad de ganancias. Será preciso distinguir, a la hora de responder a tal cuestión, las dos posibles situaciones siguientes: que el contribuyente, tras la sentencia de divorcio, continúe o no residiendo en la vivienda que hasta dicho momento constituyó su vivienda habitual.

QUINTO: El artículo 68.1.1º de la LIRPF dispone en el último inciso de su último párrafo que *«En los supuestos de nulidad matrimonial, divorcio o separación judicial, el contribuyente podrá seguir practicando esta deducción, en los términos que reglamentariamente se establezcan, por las cantidades satisfechas en el período impositivo para la adquisición de la que fue durante la vigencia del matrimonio su vivienda habitual, siempre que continúe teniendo esta condición para los hijos comunes y el progenitor en cuya compañía queden»*.

Por su parte, el RIRPF establece en su artículo 55.1.2º que:

«1.- Se asimilan a la adquisición de vivienda: (...) 2º.- En los supuestos de nulidad matrimonial, divorcio o separación judicial, las cantidades satisfechas en el período impositivo para la adquisición de la que fue durante la vigencia del matrimonio su vivienda habitual, siempre que continúe teniendo esta condición para los hijos comunes y el progenitor en cuya compañía queden.

También podrá practicarse deducción por las cantidades satisfechas, en su caso, para la adquisición de la vivienda que constituya o vaya a constituir su vivienda habitual, con el límite conjunto de 9.015 euros anuales».

Una primera lectura de los textos transcritos pone de manifiesto que constituyen una excepción a la regla general contenida en el primer párrafo del artículo 68.1.1º de la LIRPF de que para poder aplicar la deducción por inversión en vivienda habitual es preciso que el inmueble *«constituya o vaya a constituir la residencia habitual del contribuyente»*, toda vez que permiten al contribuyente en supuestos de nulidad matrimonial, divorcio o separación judicial, seguir practicando la deducción por las cantidades satisfechas para la adquisición de la que ya ha dejado de ser su vivienda habitual siempre que continúe teniendo esta condición para los hijos comunes y el progenitor en cuya compañía queden. La posibilidad del contribuyente que deja de residir en la que fue durante la vigencia del matrimonio su vivienda habitual, en casos de nulidad

matrimonial, divorcio o separación judicial, de practicar la deducción por las cantidades satisfechas para la adquisición de aquélla (siempre que continúe teniendo esta condición para los hijos comunes y el progenitor en cuya compañía queden) fue introducida por la Ley 35/2006 puesto que no se contemplaba en la normativa anterior del IRPF y es compatible, a la vista de lo dispuesto en el párrafo segundo del artículo 55.1.2º del RIRPF, con la práctica de la deducción por la vivienda que constituya o vaya a constituir su residencia habitual.

La expresión *«podrá seguir practicando esta deducción»*, empleada por el artículo 68.1.1º de la LIRPF, pone de manifiesto que la posibilidad de practicar la deducción para el contribuyente que como consecuencia de la nulidad matrimonial, divorcio o separación judicial, deja de residir en la que durante la vigencia del matrimonio fue su vivienda habitual, y satisface cantidades para la adquisición de dicha vivienda, sólo puede darse cuando aquél ostentaba la propiedad de la vivienda con carácter exclusivo o en copropiedad con su cónyuge antes de producirse tales situaciones. Es obvio, en este sentido, que el contribuyente que tras la nulidad matrimonial, divorcio o separación judicial, continúa residiendo junto con los hijos en la que durante la vigencia del matrimonio fue su vivienda habitual podrá continuar practicando la deducción —que venía aplicando— por las cantidades que satisfaga para la adquisición de dicha vivienda.

Así pues, de la normativa expuesta se infiere que el contribuyente que venía practicando la deducción por adquisición de vivienda habitual —por ser propietario exclusivo de ella o en copropiedad con su cónyuge y constituir su residencia habitual— podrá seguir practicando dicha deducción por las cantidades que para su adquisición satisfaga tras una sentencia de nulidad matrimonial, divorcio o separación judicial en cuya virtud: (i) el inmueble deje de constituir para él su residencia habitual por obligarle a su abandono, siempre que dicho inmueble continúe teniendo la condición de vivienda habitual para los hijos comunes y el progenitor en cuya compañía queden; ó (ii) el inmueble siga constituyendo para él y sus hijos su residencia habitual.

Tal y como hemos delimitado la cuestión controvertida y conforme a lo que acabamos de exponer resulta claro que el contribuyente, tanto en la resolución del TEAR de Cantabria como en la del TEAL de Melilla, continuaba siendo propietario del 50% de la vivienda por no haberse liquidado la sociedad de ganancias como consecuencia de la sentencia de divorcio. En esa tesitura no hay duda de que tras la citada sentencia podía seguir practicando la deducción por las cantidades satisfechas para la adquisición de la vivienda, tanto si ésta dejó de ser su residencia habitual para pasar a serlo de su ex-cónyuge e hijos (supuesto del TEAL de Melilla) como si continuó siéndolo para él y sus hijos (supuesto del TEAR de Cantabria).

Ahora bien, lo que hemos de responder es cuál será la base de la deducción teniendo presente que en ambas resoluciones (TEAR de Cantabria y TEAL de Melilla) el contribuyente satisfizo tras la sentencia de divorcio la totalidad de los pagos por el préstamo para la adquisición de la vivienda habitual en su día concedido conjuntamente a ambos cónyuges y por cuya amortización, en el caso del TEAR de Cantabria, venían practicando los dos antes de 1 de enero de 2013 la deducción por adquisición de vivienda habitual. Se trata de determinar, por tanto, si tiene derecho a la aplicación de la deducción por adquisición de

vivienda habitual por la totalidad de las cantidades pagadas por tal concepto aun cuando solo sea propietario del 50% de la vivienda o solo por la mitad de dichas cantidades.

La normativa reguladora del IRPF no contempla el supuesto aquí planteado en el que una sentencia judicial de divorcio ordena a uno de los ex-cónyuges hacer frente a la totalidad de los pagos por el préstamo para la adquisición de la vivienda habitual en su día concedido conjuntamente a ambos como cotitulares del inmueble.

Llegados a este punto, este Tribunal Central considera que debe permitirse al ex-cónyuge que satisface la totalidad de las cuotas del préstamo hipotecario practicarse la deducción por adquisición de vivienda por la totalidad de lo pagado, aún cuando solo sea propietario del 50% de la vivienda, por las razones que se exponen a continuación:

- Tal conclusión no encuentra oposición en la literalidad de los preceptos examinados (artículos 68.1.1º LIRPF y 55.1.2º RIRPF).
- Resulta claro que tras la sentencia de divorcio se siguen satisfaciendo en el período impositivo cantidades por la adquisición de una vivienda que tiene la condición de habitual para la unidad familiar integrada por uno de los ex-cónyuges y los hijos comunes. Tales cantidades son las cuotas de amortización en el período impositivo del préstamo hipotecario total concedido para su adquisición.
- Admitir que una sentencia judicial de divorcio pueda tener como consecuencia la limitación de la base de la deducción del ex-cónyuge cotitular del inmueble al que obliga a pagar la totalidad de las cuotas de amortización del préstamo hipotecario destinado a la adquisición de una vivienda que tiene la condición de habitual para la unidad familiar, provocaría un enriquecimiento injusto a favor de la Administración, pues se satisfarían cantidades por la adquisición de una vivienda habitual por las que no se permitiría deducir; restringiendo así un beneficio fiscal al que tenía derecho la unidad familiar con anterioridad a dicha sentencia.
- Esta conclusión es acorde con el enfoque seguido por el Tribunal Supremo a la hora de resolver las dudas que puedan plantear las normas reguladoras de la deducción por inversión en vivienda habitual, que habrá de hacerse en todo caso desde la interpretación más favorable a su reconocimiento. Así, en efecto, la reciente sentencia del Tribunal Supremo de 17 de febrero de 2020 (rec. cas. 5609/2017) dispone (el énfasis es nuestro):

1.- La deducción por inversión en vivienda habitual regulada por el artículo 68.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, sobre la Renta de las Personas Físicas –LIRPF– 2006 (en la versión vigente durante los hechos litigiosos), es un mecanismo por el cual el Estado, al amparo de lo establecido en el artículo 47 de la Constitución, cumple con la imposición que este último precepto hace recaer sobre los poderes públicos de que promuevan lo necesario para hacer efectivo del derecho de todos los españoles a disfrutar de una vivienda digna y adecuada.

2.- *Dicho mecanismo, por esa finalidad a la que iba dirigido, encarna uno de los principios rectores de la política social y económica que se enuncian en el Capítulo III del Título I de la Carta Magna; y le es de aplicación el artículo 53.3 del mismo texto constitucional, en lo que dispone sobre que el reconocimiento, el respeto y la protección de aquellos principios informarán la legislación positiva, la práctica judicial y la actuación de los poderes públicos.*

Lo cual determina que las dudas que puedan surgir sobre las normas reguladoras de esta deducción tributaria de ayuda a la vivienda hayan de ser resueltas desde las pautas hermenéuticas y aplicativas que expresamente señala el antes citado artículo 53.3 CE (RCL 1978, 2836); esto es, en el sentido más favorable a su reconocimiento y protección.

3.- *Es coherente con lo anterior la Exposición de Motivos de la Ley 35/2006, que alude expresamente a que son razones de cohesión social las que determinan que se dé continuidad al apoyo fiscal a la adquisición de la vivienda habitual.*

4.- *El texto de ese antes mencionado artículo 68.1 LIRPF 2006 que resulta aquí aplicable manifiesta una clara voluntad de ampliar, en la mayor manera posible, las modalidades de inversiones destinadas a vivienda habitual que deben considerarse encuadrables en el apoyo fiscal de que se viene hablando; lo cual demuestra la apuesta del legislador por asumir, como una importante meta, el favorecer la eficacia del principio rector de política social que comporta el acceso del derecho a la vivienda.*

Así se constata si se tiene en cuenta que la deducción está prevista, tanto respecto de las cantidades ya satisfechas para la adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual, como respecto de las cantidades depositadas en entidades de crédito que se destinen a la adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual; y si se pondera, asimismo, que también se permite la deducción en los supuestos de adquisición de una posterior vivienda habiendo disfrutado de la deducción en viviendas habituales anteriores, si bien impidiendo su práctica mientras las cantidades invertidas en la posterior vivienda no superen las invertidas en las anteriores que hubiesen sido objeto de deducción.

5.- *Ese mismo artículo 68 se refiere a la deducción de las cantidades satisfechas por la adquisición o rehabilitación de la vivienda, añadiendo literalmente lo siguiente:*

«que constituya o vaya a constituir la residencia habitual del contribuyente».

Esto permite advertir que lo decisivo para el legislador es la finalidad a cuyo cumplimiento está llamada la deducción; que no hay razón para sostener que la adquisición haya de hacerse necesariamente de presente a título de plena propiedad; y que, por el contrario, el texto gramatical de la norma contempla la posibilidad de la deducción, también, cuando todavía tan solo se está invirtiendo a través de los medios que hayan sido articulados normativamente para ello.

6.- *El artículo 55 del Reglamento del IRPF, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (RCL 2007, 664), actualmente derogado, se expresó así:*

- (a) *asimiló a la adquisición de vivienda la construcción o ampliación de la misma; y*
- (b) *refirió la construcción a*

«cuando el contribuyente satisfaga directamente los gastos derivados de la ejecución de las obras, o entregue cantidades a cuenta al promotor de aquellas, siempre que finalicen en un plazo no superior a cuatro años desde el inicio de la inversión».

Y si se tiene en cuenta que ese Reglamento fue aprobado en desarrollo del artículo 68 LIRPF, esto demuestra que el poder ejecutivo partió de una interpretación abierta de dicho precepto legal; esto es, entendió que dentro de los supuestos contemplados en el citado artículo 68 es posible comprender, y así se hace en el Reglamento, el de las cantidades a cuenta abonadas al promotor para la construcción de la vivienda.

7.- *No cabe compartir que la sentencia recurrida haya efectuado la indebida aplicación de la analogía que reprocha el Abogado del Estado; y esto porque tiene razón la sentencia recurrida en lo que señala sobre que, en una interpretación lógica y coherente, el actual caso litigioso tiene cabida en los términos del artículo 68.1 de la LIRP, por ser similar al supuesto que aparece previsto en el artículo 55.1 del Reglamento.*

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL. COMENTARIO A LA RESOLUCIÓN 1108/2018, DE 25 DE OCTUBRE DE 2021

Gabinete de Estudios de AEDAF

IRPF. Donación de empresa de farmacia. Aplicación del supuesto de no sujeción previsto en el art. 33.3.c).

Analiza el TEAC si en la transmisión lucrativa de una farmacia de una madre a su hijo se cumplen los requisitos exigidos por el art. 4.Ocho de la LIP para la aplicación del beneficio fiscal del art. 33.3.c) de la LIRPF. Concretamente se refiere a los siguientes: (i) ejercicio habitual, personal y directo de la actividad por parte del donante (ii) si la actividad constituía la principal fuente de renta y (iii) si el beneficio fiscal afecta a la totalidad de la transmisión, incluidas las existencias.

Respecto del primero, según el TEAC el cumplimiento del requisito no impide que se deleguen determinadas funciones, siempre que se lleve a cabo la dirección del negocio y el donante sea el último responsable en la toma de decisiones. Por ello, en el caso planteado, a pesar de la avanzada edad de la donante y de la delegación de determinadas funciones en su hijo, se entiende cumplido este requisito. Respecto del segundo, si los rendimientos de la actividad constituían la principal fuente de renta, concluye el Tribunal que el ejercicio de referencia para valorar el cumplimiento del requisito es, en el presente caso, 2010, aquél en que tuvo lugar la donación y no, como pretendía la Administración, el ejercicio inmediato anterior.

Por último, se analiza la aplicación del supuesto de no sujeción de la ganancia patrimonial obtenida, entendiéndose que el mismo afecta a la totalidad de la transmisión, incluidas las existencias, las cuales deben recibir el mismo tratamiento que el resto de bienes afectos a la actividad.

Fundamentos de derecho

(...)

QUINTO.- En lo que se refiere a las cuestiones de fondo que plantea el presente expediente, lo primero que habrá que valorar, para determinar si la inte-

resada podía acogerse al beneficio fiscal del art. 33.3.c) LIRPF en la donación de su farmacia a su hijo, era si ejercía de forma habitual, personal y directa dicha actividad.

Recordemos que dicho artículo a su vez remite a los requisitos del art. 20.6 LISD, y éste, a los del art. 4.Ocho de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, el cual, para que se consideren exentos a efectos de este impuesto los bienes y derechos de las personas físicas necesarios para el desarrollo de la actividad, exige que se ejerza de forma habitual, personal y directa, requisito que se desarrolla por el art. 3 del RD 1704/1999, al limitar la exención al *«sujeto pasivo que ejerza la actividad de forma habitual, personal y directa, conforme a la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas»*.

(...)

Este Tribunal Central discrepa de la interpretación de la parte actora, y coincide con la Inspección en que el ejercicio de una actividad económica puede conllevar que ésta no se lleve a cabo siempre y en todo caso de forma «habitual, personal y directa». Y que para disfrutar del beneficio fiscal del art. 33.3.c) LIRPF es necesario esto último, porque así lo exige la normativa del Impuesto sobre el Patrimonio, a la que remite la Ley del IRPF.

La propia redacción del art. 11.4 LIRPF, que aduce la reclamante, corrobora la interpretación anterior, desde el momento en que en el segundo párrafo recoge una presunción de ejercicio de actividad económica atribuyéndola a quien figure como titular de la misma. Lo que implica, *«a sensu contrario»*, que podría existir un titular de la actividad que no la ejerciera de forma «habitual, personal y directa». Que es lo que la Inspección entiende que ocurre en el caso de la Sra. Axy.

En efecto, considera acreditado que existían suficientes pruebas indiciarias de que la reclamante no desarrollaba de forma habitual, personal y directa la actividad empresarial de farmacia, sino que era su hijo Bwy quien la llevaba a cabo,

(...)

En definitiva, la cuestión se plantea así como una mera valoración de pruebas: si son suficientes las aportadas por la interesada para justificar que, en el momento de la donación, ejercía de forma «habitual, personal y directa» la actividad de farmacia.

Recordemos que, en relación con este beneficio fiscal, el Tribunal Supremo ha indicado (por ejemplo, STS de 26/05/2016, rec 4098/2014):

«En consecuencia, ante la duda, siempre se ha de estar a la interpretación finalista de la norma, de manera que si lo que se pretende es la concesión de un beneficio a las empresas familiares que facilite en lo posible su transmisión evitando una eventual liquidación para el pago del impuesto de donaciones lo lógico es interpretar la norma de una manera tendente a dicha finalidad».

Este Tribunal Central considera que, a pesar de su edad y circunstancias, sí puede predicarse de la Sra. Axy un ejercicio «habitual, personal y directo» de la actividad de farmacia en el momento de la donación. Llevaba ejerciendo dicha actividad desde 1969, y siempre fue la titular de la misma, ordenando por cuenta propia los medios de producción. No es óbice para ello que delegara funciones en su hijo, también farmacéutico, y que éste se relacionara con distintos proveedores y tomara decisiones de la organización diaria. Pero, del mismo modo que el Tribunal Supremo ha reconocido la compatibilidad de la percepción de una pensión de jubilación con el ejercicio de la actividad a efectos de aplicar el beneficio fiscal, y ello «atendiendo a las circunstancias del pensionista» (por ejemplo STS de 10/06/2009, rec 3343/2006), las de la Sra. Axy no impiden que pueda apreciarse dicho ejercicio en el sentido requerido por la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, siendo no sólo la titular de la actividad (y percibiendo por ello rendimientos de la actividad económica), sino también ejerciéndola de forma directa hasta la donación de la farmacia, en la medida en que intervenía en la toma de decisiones, atendía al público y se relacionaba con clientes y proveedores. Su edad no era obstáculo para ello, al menos no hasta 2010, acostumbrada desde joven a tomar decisiones y organizar su vida y su negocio.

El ejercicio de la actividad de «forma habitual, personal y directa» que exige la norma legal para que el titular de dicha actividad pueda acogerse a los beneficios fiscales, ya sea en la transmisión lucrativa del negocio a efectos del IRPF, ya en el ISD, ya para la exención del Impuesto sobre el Patrimonio, no significa que dicho ejercicio le obligue a desarrollar de forma personal todos y cada uno de los actos propios del negocio. Basta con que su implicación sea directa, ejerciendo de forma habitual la dirección del mismo, y siendo el último responsable de la toma de decisiones. Pero sin que ello impida que se deleguen en otras personas los actos de organización propios del quehacer diario, ni que por el propio titular se perciba una pensión de jubilación.

Y en el caso presente las circunstancias puestas de manifiesto llevan a este Tribunal Central a considerar que existen indicios suficientes de que en el momento de la donación la Sra. Axy estaba aún lo suficientemente implicada en su negocio de farmacia como para entender que existía por su parte un ejercicio personal y directo de la actividad. Por lo que se estiman las alegaciones realizadas sobre este asunto.

SEXTO.- Aceptado el hecho de que la Sra. Axy cumpliera así el primero de los requisitos del art. 4.Ocho de la LIP, el ejercicio de la actividad de forma habitual, personal y directo, procede ahora examinar el otro, si dicha actividad *constituía su principal fuente de renta*.

(...)

Lo que esta disposición obliga a resolver, en primer lugar, es el ejercicio de referencia, es decir, cuál será el ejercicio que habrá que tomar en consideración para ver si el 50% de la base imponible proviene de rendimientos netos de las actividades económicas. A efectos del Impuesto sobre el Patrimonio, al que se refiere la exención, no se plantean dudas, dado que al ser periódico vendrá referido al mismo ejercicio en el IRPF, también periódico. Pero distinto será el caso

a efectos del ISD, pues el devengo de este impuesto, tanto en caso de herencia como en el de donación, es instantáneo.

El criterio mantenido por la DGT en Consultas Vinculantes de fecha 31/10/2012 (CV 2096/2012) y 05/04/2013 (CV 1140/2013) atendía al último período impositivo anterior al de la donación. En la primera se señala:

«El epígrafe 2.1.e) de la Resolución 2/1999, de 23 de marzo, de la Dirección General de Tributos, relativa a la aplicación de las reducciones en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en materia de vivienda habitual y empresa familiar (BOE del 10 de abril) establece, a propósito de la conciliación de los distintos devengos en dicho impuesto y en el de Patrimonio para supuestos de transmisiones lucrativas «inter vivos», que en los casos de donación no se interrumpe el período impositivo a efectos del IRPF y que, por tanto, el requisito del nivel de rentas no debe cumplirse en el momento del devengo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones sino en el del último período impositivo anterior a la donación.

En este caso, por tanto, de donación en 2012 habrá que tomar los datos de rendimientos correspondientes a 2011 que, según resulta del escrito de consulta, justificarían la exención en el impuesto patrimonial, requisito para la reducción en el impuesto sucesorio».

Ese era también el criterio seguido por este TEAC.

No obstante, ese criterio se ve afectado por la sentencia del Tribunal Supremo de 16 de diciembre de 2013, rec 28/2010, que resuelve lo siguiente:

«Sin embargo, el problema que se nos plantea en el presente recurso es otro y gira en cómo acomodar un impuesto instantáneo, como es el de sucesiones, con otros dos impuestos periódicos como son renta y patrimonio, a los que la que la propia Ley 29/1987 se remite para aplicar esta reducción en la determinación de su base liquidable. Hemos de precisar que no existe disposición normativa alguna que contemple esta disfunción o que indique cómo acompañar el devengo instantáneo que establece el artículo 24 de la Ley 29/1987 para sucesiones con devengos fijados al final de un período impositivo anual, como el establecido para el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en el artículo 12 de la Ley 40/1998 (BOE de 10 de diciembre) (RCL1998, 2866), texto aplicable al supuesto de autos, reproducido por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo (RCL 2004, 622) (BOE de 10 de marzo), y la vigente Ley 35/2006, de 28 de noviembre (RCL 2006, 2123 Y RCL 2007, 458) (BOE de 29 de noviembre), o para el Impuesto sobre el Patrimonio por el artículo 29 de la Ley 19/1991.»

La tarea que toca abordar es cómo se articula la concurrencia de las circunstancias exigidas para la reducción de la base liquidable, que tienen lugar a lo largo de un determinado período de generación, con el puntual y concreto momento del devengo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Así siguiendo la citada Sentencia:

«(...)nuestras sentencias de 17 de febrero de 2011 (RJ 2011, 1527) (casación 2124/06) y 26 de octubre de 2012 (RJ 2012, 10500) (casación 6745/09), nos pronunciamos sobre la fecha que debía servir para marcar el momento de la constatación de la reducción del artículo 20.2.c) del Impuesto sobre Sucesiones (RCL

1987, 2636). En ambos casos afirmamos que se debe estar a la fecha del devengo del Impuesto sobre Sucesiones para comprobar si concurren o no los requisitos para aplicarla.»

A partir de esta sentencia, el TEAC modificó su doctrina anterior, a través de la Resolución de fecha 15 de septiembre de 2016, rec 1701/2013, relativa, como la citada sentencia, a transmisiones lucrativas *mortis causa*:

«Este Tribunal Central, modificando el criterio que ha venido manteniendo relativo a este punto de considerar, en el caso de que los requisitos se cumplan en algún miembro del grupo familiar, que el ejercicio a computar es el último ejercicio cerrado, debe declarar como ejercicio a computar el propio ejercicio del fallecimiento del causante, siempre y cuando como señala el Tribunal Supremo que en el momento del fallecimiento del causante y hasta ese instante, las retribuciones percibidas por el heredero por las efectivas funciones de dirección en la empresa familiar superen el porcentaje del 50% sobre el resto de las retribuciones integradas en su base imponible general».

Podría pensarse que no es conveniente trasladar este criterio a las transmisiones lucrativas *inter vivos*, dado que con referencia al día concreto de devengo del impuesto de donaciones no estará, normalmente, medida la base imponible del IRPF del donante, por lo que no será sencillo determinar si al menos el 50 por 100 del importe de su base imponible del IRPF proviene de los rendimientos netos de la actividad económica donada, mientras que sí se medirá la base imponible del IRPF del causante de la sucesión, ya que el día de su fallecimiento finaliza su período impositivo de ese impuesto.

No obstante, el TEAC, resolviendo sobre el Impuesto de Donaciones, decidió aplicar el mismo criterio cuando las transmisión lucrativa fueron *inter vivos*, apreciando que en ambos tipos de transmisiones se abordan situaciones en las que existe laguna normativa, y teniendo en cuenta que el criterio sentado por el Alto Tribunal para el caso de sucesión *mortis causa* también afecta a casos en los que se debe acudir a la bases imponibles del IRPF sin medir en el día del fallecimiento, circunstancia que ocurre cuando cuando la persona en la que hay que analizar las rentas es el heredero que recibe le empresa familiar, y no el causante.

Así, en la Resolución 2520/2016, de 18 de junio de 2019, se concluye lo siguiente:

«Así hemos de acudir a sentencia de fecha 16 de diciembre de 2013, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, Recurso de Casación nº 28/2010. En ella se analiza el momento temporal al que ha de referirse el requisito por el cual la persona del grupo familiar ejerza efectivamente funciones de dirección en la entidad, percibiendo remuneración que represente más del 50 por 100 de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal, para el caso de adquisición lucrativa «mortis causa» (sucesiones) de participaciones en entidades, cuando la persona que se sitúa para cumplir el requisito es distinta del causante. Indicando el alto Tribunal: (..)

Por tanto, lo que deberá acreditarse para el cumplimiento de la reducción es que en el momento de la donación y hasta ese instante se den los requisitos para la aplicación del beneficio fiscal.

Pues bien, entiende este Tribunal Central que, la Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 16 de diciembre de 2013, aunque se refiere al caso de adquisiciones «mortis causa» es aplicable al caso de donaciones que en esta vía se está revisando, porque ambas son situaciones en las que existe laguna normativa y porque ni en la sucesión (cuando la persona en la que hay que analizar las rentas es distinta del causante), ni en la donación, la normativa del IRPF indica que se interrumpe el período impositivo de dicha persona o del donante ya que esta situación solo se produce en el causante, y sin embargo el criterio jurisprudencial expuesto es atender al momento del devengo.

Por lo tanto, el criterio de la reiterada Sentencia del Tribunal Supremo es perfectamente trasladable al caso que nos ocupa, donación de empresa, y por ello, se cumple el requisito de tener una persona contratada en el momento en que se produce la donación, lo que conlleva a que en el presente caso se cumpla el artículo 27.2 b de la Ley de IRPF, debiéndose estimar el presente recurso de alzada.»

(...)

Por lo tanto, a la vista de lo expuesto este Tribunal considera que deben estimarse las alegaciones realizadas por la interesada sobre este punto, y confirmar que el ejercicio de referencia para valorar el cumplimiento del requisito señalado es en el presente caso el de 2010, aquél en que tuvo lugar la donación.

(...)

Sin embargo, si se considera el año de la donación, el ejercicio 2010, el rendimiento neto reducido declarado por la actividad de farmacia fue de 182.384,59 euros, y la Base imponible de 355.122,00 euros, lo que supone el 51,35% de la misma.

En consecuencia, se cumple el requisito de que la actividad de farmacia desarrollada por la Sra. Axy constituía su principal fuente de renta, ya que, de acuerdo con el art. 3 del RD 1704/1999, al menos el 50% de su base imponible provenía de dicha actividad.

Lo que determina que es aplicable lo dispuesto en el art. 33.3.c) LIRPF, de modos que en el caso que nos ocupa no existe ganancia o pérdida patrimonial «Con ocasión de las transmisiones lucrativas de empresas o participaciones a las que se refiere el apartado 6 del artículo 20 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones».

SÉPTIMO.- Una vez establecido que la reclamante no debe tributar por la ganancia patrimonial puesta de manifiesto con ocasión de la donación de su farmacia a un hijo, hay que examinar el último punto de discrepancia de la Sra. Axy respecto a la regularización practicada, ya que los postulados de la Inspección suponen mantener la liquidación independiente, como rendimientos del capital mobiliario, de las rentas puestas de manifiesto por la transmisión de las existencias que formaban parte del negocio farmacéutico.

Considera la Inspección que, de acuerdo con lo dictaminado por la DGT en CV 2440/2010, de 15/11/2010 (entre otras), debe darse un tratamiento diferenciado a las existencias del resto de los elementos patrimoniales del negocio

transmitido, de forma que la donación de las existencias daría lugar a un rendimiento de la actividad económica, en función de su valor de mercado, y de otro, habría una ganancia o pérdida patrimonial por la donación de los elementos del inmovilizado.

(...)

Pero este Tribunal Central considera, por el contrario, que el beneficio fiscal del art. 33.3.c) LIRPF afecta a la totalidad de la transmisión, y que, en línea con lo defendido por la parte actora, el tratamiento de las existencias en estos supuestos de donación de empresas no debe diferir del que se otorga al resto de los bienes afectos a la actividad económica, y ello por varias razones:

- a. Por la literalidad del art. 33.3.c), que no se refiere a elementos del inmovilizado sino que utiliza la palabra «empresa», y ésta se define como una unidad económica que engloba elementos humanos y materiales entre los cuales se han de incluir las mercaderías, en cuanto que éstas son un elemento esencial cuando el objeto de la empresa es, precisamente, el comercio (en este caso, de productos farmacéuticos y de parafarmacia).
- b. Porque el art. 28.4 LIRPF, en la medida en que dispone que *«Se atenderá al valor normal en el mercado de los bienes o servicios objeto de la actividad, que el contribuyente ceda o preste a terceros de forma gratuita o destine al uso o consumo propio»*, lo que está contemplando es una regla específica del tratamiento de los bienes y servicios que se cedan de forma gratuita en el desarrollo de la actividad económica, a efectos de la determinación del rendimiento neto de la actividad. Pero cuando se está ante la transmisión de un «negocio» o «empresa» completo, global, las normas a aplicar serán las de los arts. 33 y siguientes de la Ley. Y recordemos que el art. 33 califica como ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, *«salvo que por esta Ley se califiquen como rendimientos»*. Ello implicaría que la regla del art. 28.4 LIRPF ya no sería de aplicación en el caso de la transmisión completa de una empresa, por estar referida a la determinación del rendimiento de la actividad económica.
- c. Porque un análisis sistemático de la normativa tributaria nos lleva a la misma conclusión: así, el art. 33.3.c) LIRPF se remite al art. 20 de la LISD, el cual, en su apartado 6, se refiere a la transmisión de participaciones *«inter vivos»*, en favor del cónyuge, descendientes o adoptados, de una empresa individual, un negocio profesional o de participaciones en entidades del donante a los que sea de aplicación la exención regulada en el apartado Ocho del art. 4 Ley 19/1991 LIP, artículo que considera que se encuentran exentos del Impuesto sobre el Patrimonio *«Los bienes y derechos de las personas físicas necesarios para el desarrollo de su actividad empresarial o profesional»*. La citada exención se entiende referida a la totalidad de los bienes y derechos sin efectuar ninguna excepción en cuanto a las existencias.

- d. Porque no puede entenderse que la transmisión de las mercaderías mediante la donación del negocio del padre o madre a los hijos forme parte de la actividad económica regulara de aquél, debiendo generar rendimientos de la actividad económica. Si se atiende al concepto de actividad económica del art. 27 LIRPF, no puede entenderse que la donación del negocio de farmacia suponga *«la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios»*. No cabe confundir la actividad de farmacia (Epígrafe 652.1 IAE Farmacias: Comercio al por menor de medicamentos, productos sanitarios y de higiene personal) con la transmisión del negocio propiamente dicho, que no constituye actividad económica como tal, sino un simple acto de disposición de una serie de bienes y derechos que forman una unidad económica.
- e. Por el propio concepto de existencias, que se definen como *«elementos de un inventario propiedad de la empresa, que forman parte del activo circulante, integrándose en el ciclo de explotación con la finalidad de convertirse en efectivo a través de su venta a los clientes»*. Ello supone que en el momento en el que por parte del empresario (en este caso, la madre farmacéutica) se transmiten la totalidad de las existencias (junto con el resto del negocio) a su hijo, aquéllas han perdido para ella el carácter de mercaderías, puesto que en ese momento ya no están destinadas a su venta a los clientes, sino a su transmisión en bloque a su hijo.
- f. Por la propia finalidad del beneficio recogido en el citado artículo 33, que supone un tratamiento favorable a las transmisiones de empresas entre familiares que no sería completo si la empresa no se considerara como una unidad que incluyera todos los elementos que forman parte de la misma (incluidas las existencias).

En consecuencia, se estiman en este punto las alegaciones realizadas, al considerarse que la ganancia patrimonial derivada de la transmisión lucrativa de la farmacia incluye tanto el valor de adquisición como el transmisión de las existencias del negocio, de acuerdo con lo expuesto. Y ordenándose por tanto la anulación de la liquidación practicada por no ser ajustada a Derecho.

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL. COMENTARIO A LA RESOLUCIÓN 4897/2018, DE 22 DE NOVIEMBRE DE 2021

Gabinete de Estudios de AEDAF

Procedimientos tributarios. Procedimiento de inspección. Preclusión.
Imposibilidad de iniciar un procedimiento de inspección sobre el mismo concepto impositivo y período sobre el que, previamente, se había llevado a cabo un procedimiento de comprobación limitada.

En el presente caso, el TEAC debe resolver sobre la posibilidad de iniciar un procedimiento de inspección sobre el IVA de los períodos del ejercicio 2011, cuando previamente ya había existido un procedimiento de comprobación limitada con resolución expresa sobre el mismo tributo, ejercicio y períodos.

Pues bien, la cuestión la resuelve el TEAC trayendo a colación la jurisprudencia del Tribunal Supremo, según la cual, no puede justificarse la realización de dos procedimientos basándose en que el objeto de ambos era diferente, pues el primero se refería al cumplimiento de requisitos formales de una solicitud de devolución y el segundo tenía por objeto el cumplimiento de requisitos sustantivos en las deducciones practicadas por cuotas de IVA. El TS, en estos casos, no considera que los procedimientos tienen distinto objeto, y esta misma tesis es la aplicada en esta resolución por el TEAC, pues el procedimiento de comprobación limitada se había referido a (i) comprobar que los datos que figuran en los Libros Registros (facturas expedidas y recibidas) del impuesto habían sido transcritos correctamente en las autoliquidaciones, y (ii) el cumplimiento de requisitos formales en la deducción de cuotas soportadas. El procedimiento de inspección que posteriormente se inicia tiene carácter general respecto de los mismos períodos y ejercicio, lo que implica que abarca tanto las cuotas de IVA repercutido como las de IVA soportado, por lo que se considera que el objeto es el mismo.

Fundamentos de derecho

(...)

TERCERO.- A juicio de este Tribunal, la primera cuestión que suscita el expediente es de carácter formal, y se refiere a la posibilidad de desarrollar actuaciones de comprobación e investigación en relación al IVA de los períodos del ejercicio 2011, alegando, la entidad recurrente, al respecto, la existencia de un procedimiento previo de comprobación limitada sobre el mismo concepto y período.

Comprobada tal circunstancia por este Tribunal resulta lo siguiente:

- Respecto al ejercicio 2011, consta el inicio, el 6 de julio de 2012, de un procedimiento de comprobación limitada, referido a los períodos trimestrales de dicho ejercicio. El procedimiento finalizó con la notificación de resolución con liquidación provisional, en la que resultó un importe a ingresar de 48.668,61 euros, consistiendo la regularización en no considerar deducibles las cuotas del IVA soportado.
- Por su parte, respecto al ejercicio 2012, consta el inicio, el 12 de julio de 2013, de un procedimiento de comprobación limitada, referido a los períodos trimestrales de dicho ejercicio. Transcurridos 6 meses desde el inicio del mismo se produjo la caducidad del procedimiento. La Administración dictó, el 14 de abril de 2014, declaración de caducidad del procedimiento, constando la notificación el 9 de mayo de 2014.

CUARTO.- Pues bien, a la vista de lo señalado, *debemos indicar que la cuestión discutida no plantea duda alguna en relación al ejercicio 2012.*

El artículo 139 de la LGT señala, en relación a la caducidad del procedimiento, lo siguiente:

«1. El procedimiento de comprobación limitada terminará de alguna de las siguientes formas:

(...)

b) Por caducidad, una vez transcurrido el plazo regulado en el artículo 104 de esta ley sin que se haya notificado resolución expresa, sin que ello impida que la Administración tributaria pueda iniciar de nuevo este procedimiento dentro del plazo de prescripción.

(...))»

En consecuencia, la cuestión planteada, en cuanto a los efectos preclusivos, previstos en el artículo 140.1 de la LGT, al que posteriormente nos referiremos, no se dan en caso de caducidad del procedimiento, señalando, adicionalmente, la propia norma, la posibilidad de iniciar de nuevo este procedimiento u otro, se entiende, respetando en todo caso el plazo de prescripción.

Consta, además, la declaración de caducidad que la doctrina exige para poder iniciar de nuevo un procedimiento de comprobación.

(...)

QUINTO.- Así, en el caso que nos ocupa, y en relación al IVA de los períodos del ejercicio 2011, se inició a la recurrente un procedimiento de comprobación limitada mediante la notificación de un requerimiento en el que se solicitaba:

(...)

Por otro lado, en el acuerdo de liquidación del que trae causa la resolución aquí recurrida, no se hace referencia alguna a los posibles efectos preclusivos, pese a que menciona la existencia del procedimiento gestor previamente desarrollado.

A partir de lo anterior la recurrente alega la improcedencia de la actuación de la Inspección al instar un nuevo procedimiento de comprobación del IVA del ejercicio 2011, existiendo resolución expresa del procedimiento de comprobación limitada previa por el mismo tributo y ejercicio, señalando, adicionalmente, que aquella resultó anulada por resolución del TEAR.

(...)

OCTAVO.- A la vista de lo expuesto, se corrobora la conclusión inicial respecto a que los posibles efectos preclusivos se plantean, exclusivamente, respecto a la comprobación limitada referida al ejercicio 2011, que es aquella cuyo procedimiento finaliza mediante resolución expresa.

Así, lo primero que ha de determinarse es si existe coincidencia en cuanto al objeto comprobado, esto es, la obligación tributaria o elementos de la misma y períodos impositivos, a los que se extendía el procedimiento de comprobación limitada referido y el procedimiento inspector iniciado el 20 de junio de 2014, del que resulta el acuerdo ahora impugnado.

Para resolver adecuadamente tal cuestión resulta conveniente recordar algunas de las circunstancias concurrentes en el supuesto enjuiciado en la sentencia del Tribunal Supremo de 26 de noviembre de 2020, referida anteriormente. Como ya se ha señalado, en aquel caso se desarrollaron dos procedimientos de comprobación limitada en relación con el IVA, cuarto trimestre del ejercicio 2010. Pues bien, el Alto Tribunal, tras señalar que ambos procedimientos se refieren al mismo sujeto, impuesto y período, rechaza que se pueda justificar la realización de los dos procedimientos con base a lo alegado por el abogado del Estado en su escrito de oposición al recurso, según el cual el objeto de ambos procedimientos era distinto, en cuanto el primero de ellos tuvo por objeto el cumplimiento de los requisitos formales en una solicitud de devolución, mientras que el segundo tuvo por objeto la comprobación de los requisitos sustantivos establecidos en la normativa vigente en las deducciones practicadas por cuotas de IVA. Esto es, considera el Tribunal, por lo que ahora interesa, que en el caso examinado el segundo procedimiento tiene el mismo objeto comprobado que el primero, al referirse a igual obligación tributaria, o elementos de la misma, e idéntico ámbito temporal. En este sentido, reitera que el ámbito de la

comprobación limitada se ha de predicar del «concepto impositivo» que determina la práctica de una «liquidación provisional».

Señala el Tribunal que lo que se prohíbe a la Administración, si ha mediado resolución expresa aprobatoria de una liquidación provisional o, en su caso, la manifestación de que no procede realizar regularización alguna como consecuencia de la comprobación, es efectuar una nueva regularización en relación con igual obligación tributaria, o elementos de la misma, e idéntico ámbito temporal, *«salvo que se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en dicha resolución»*.

Y se añade en el apartado 3.4 del fundamento de derecho segundo que si la Administración se «autolimitó» a la realización de una comprobación meramente formal en el primer procedimiento de comprobación, ello no puede justificar el inicio de un segundo procedimiento de comprobación por el mismo concepto impositivo y período para solicitar una documentación distinta, que pudo haber sido requerida con anterioridad, de forma que el motivo de que no obrara en poder de la Administración no es otro que no haber sido solicitada en el primer procedimiento de comprobación.

(...)

En el caso que ahora nos ocupa, la Administración instruyó un procedimiento de comprobación limitada respecto del IVA de los períodos 1T, 2T, 3T y 4T del ejercicio 2011, con el objeto que hemos señalado en el fundamento de derecho quinto que, en síntesis, supone comprobar que los datos que figuran en los Libros Registros (facturas expedidas y recibidas) del impuesto habían sido transcritos correctamente en las autoliquidaciones, así como comprobar si se cumplen los requisitos formales y los requisitos establecidos en la normativa vigente en las deducciones practicadas por cuotas soportadas en operaciones interiores corrientes. También se incluye en el alcance de este procedimiento verificar, para una muestra de cuotas soportadas, que el sujeto pasivo estaba en posesión de los documentos justificativos y que estos cumplían los requisitos formales para la deducción.

De la resolución expresa del procedimiento se derivó la regularización de la situación tributaria de la entidad, en los términos señalados en el fundamento de derecho quinto, considerando, la Administración, que no procedía la deducción de las cuotas del IVA soportado, denegando la devolución solicitada y resultando una cuota a ingresar.

Con fecha 20 de junio de 2014, se inicia un procedimiento inspector de carácter general relativo al IVA de los períodos 1T del ejercicio 2011 a 4T del ejercicio 2012, lo que implica que afectaba a la totalidad de los elementos de la obligación tributaria en dichos períodos y, por tanto, tanto a las cuotas del IVA repercutido, como, también, a la deducibilidad de las cuotas soportadas.

De conformidad con la doctrina expuesta, se debe considerar que el procedimiento inspector se inició, por lo que se refiere a los períodos 1T a 4T del ejercicio 2011, con igual objeto que el anterior procedimiento de comprobación limitada, al referirse al mismo concepto impositivo y períodos.

En este sentido, como hemos señalado, la Inspección no se refiere, en su acuerdo de liquidación, a la cuestión referida a los posibles efectos preclusivos. Simplemente se refiere a la existencia del procedimiento de comprobación limitada previa, a efectos de señalar la liquidación de la que parte la regularización efectuada en el seno del procedimiento de comprobación e investigación desarrollado.

La conclusión alcanzada por el tribunal de instancia, en este sentido, señala, en referencia a la cuestión de los actos propios, que la regularización en el caso de la comprobación limitada se apoyó en el artículo 95 de la LGT, mientras que el seno del procedimiento inspector, las conclusiones fueron otras, apoyada en la no deducibilidad en el artículo 93 de la LGT por concluir la inexistencia de actividad económica. También refiere la cuestión de que el acuerdo de liquidación dictado por Inspección, respecto del ejercicio 2011, se refiere exclusivamente a las cuotas de IVA indebidamente repercutidas, ya que respecto al soportado, la deducibilidad se encontraba pendiente de resolución, por haber resultado impugnada la liquidación dictada en el seno del procedimiento gestor.

Lo cierto es que, pese a recogerse en el acuerdo de liquidación la fundamentación jurídica referida, la misma no afecta a las cuotas del IVA soportado en el ejercicio 2011, puesto que, respecto al mismo, la regularización parte del resultado de la liquidación provisional resultante de la comprobación limitada. Así, en el propio acuerdo, se señalan las conclusiones en cuanto a la regularización referida al ejercicio 2011, regularizando, exclusivamente, la cuestión referida a las cuotas del IVA devengado, a diferencia de lo señalado respecto a 2012, en que se contempla tanto el IVA devengado como el soportado.

(...)

En cualquier caso, la aclaración referida, no desvirtúa lo resuelto, en cuanto a considerar que, en ambos procedimientos, concurre la circunstancia de que se refieren al mismo concepto impositivo y períodos.

Como se ha dicho, el ámbito de la comprobación limitada se ha de predicar del «concepto impositivo» que determina la práctica de una «liquidación provisional» y, en el caso que nos ocupa, ambos coinciden.

A la vista de esta conclusión, se ha de analizar a continuación si concurre la excepción prevista en el artículo 140.1 LGT, relativa a que «en un procedimiento de comprobación limitada o de inspección posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en dicha resolución», y en consecuencia, opere o no el efecto preclusivo derivado del citado artículo 140 de la LGT.

NOVENO.- En relación con el alcance del concepto «nuevos hechos o circunstancias», este Tribunal Central ha tenido ocasión de pronunciarse en resolución de 3 de diciembre de 2019 (R.G. 00-00568-2019) y, más recientemente, en la resolución de 24 de septiembre de 2020 (R.G. 00-04626-2018), señalando:

«Nos encontramos en este caso con un procedimiento inspector que se inicia con posterioridad a la finalización del procedimiento de comprobación limitada y cuyo objeto es coincidente con el de aquél. Por tanto, para determinar si dicho

procedimiento podía realizarse es necesario verificar la existencia de esos «nuevos hechos o circunstancias» que posibiliten una nueva regularización de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios.

(...)

De acuerdo con la regulación anterior, en aras a la seguridad jurídica del contribuyente, una comprobación limitada previa produce efecto preclusivo respecto de lo ya comprobado, esto es, el objeto de dichas actuaciones parciales no puede ya regularizarse en un nuevo procedimiento de comprobación referido al mismo concepto y período impositivo ya comprobado, salvo que en la nueva actuación concurren las nuevas circunstancias o hechos descubiertos que exijan una nueva liquidación. Para que la comprobación previa produzca el efecto de cierre es necesario que exista una resolución expresa que ponga fin a la misma, pronunciándose acerca de la corrección o incorrección (en su caso, con la correspondiente regularización administrativa) de la declaración impositiva comprobada.

De conformidad con lo expuesto, sólo podrá afirmarse el efecto preclusivo de las actuaciones de comprobación limitada llevadas a cabo por la Dependencia de Gestión Tributaria, si se cumplen las previsiones del artículo 140, esto es:

- a) Que la nueva regularización se efectúe en relación con el objeto comprobado al que se refiere el párrafo a) del apartado 2 del artículo anterior, según el cual la resolución administrativa que ponga fin al procedimiento de comprobación limitada deberá incluir, al menos, «a) la obligación tributaria o elementos de la misma y ámbito temporal objeto de la comprobación».
- b) Que no se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en dicha resolución.

Es decir, que la comprobación limitada de una obligación tributaria puede abarcar únicamente alguno o algunos de sus elementos, sin que el efecto preclusivo de la misma pueda predicarse respecto de elementos que no se han incluido en la misma, y de cuyo examen pueden resultar nuevos hechos o circunstancias.

(...)

Y en este punto procede preguntarse si deben existir antes de iniciar el procedimiento inspector esos hechos o circunstancias que permitan una nueva regularización o si la Administración puede efectuar una nueva comprobación sobre el objeto de un procedimiento de comprobación limitada y en ese proceso descubrir nuevos hechos o circunstancias. La redacción del artículo 140.1 de la LGT parece orientada hacia lo primero. Es la existencia de hechos nuevos que la Administración pueda descubrir que procedan de actuaciones distintas a las realizadas lo que puede motivar una nueva regularización sobre el mismo objeto.

Pero iniciar un procedimiento sobre un objeto ya previamente comprobado buscando nuevos elementos sobre los que regularizar choca con el espíritu de la norma.».

Esta conclusión es alcanzada, según se indica, a partir de lo señalado por la Audiencia Nacional, en su Sentencia de 24 de octubre de 2013 (Recurso nº 274/2010), en la que se pronuncia sobre lo que deben considerarse «nuevos hechos o circunstancias» en los siguientes términos (el subrayado es nuestro):

«(...) Para finalizar, no puede ser acogida la opinión vertida en el escrito de contestación a la demanda, que por primera vez se acoge a la salvedad que el artículo 140 de la LGT prevé para abrir paso a una segunda comprobación: «1. Dictada resolución en un procedimiento de comprobación limitada, la Administración tributaria no podrá efectuar una nueva regularización en relación con el objeto comprobado al que se refiere el párrafo a) del apartado 2 del artículo anterior salvo que en un procedimiento de comprobación limitada o inspección posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en dicha resolución».

Es cierto que el precepto está redactado de una forma que, en su pura literalidad, parece permitir que ese descubrimiento de nuevos hechos o circunstancias que habilitaría la posibilidad de una segunda regularización se lleve a cabo dentro de un procedimiento ya abierto, lo que haría estéril e ilusoria la prohibición general de reiteración de regularizaciones –que debe entenderse rectamente como imposibilidad de una segunda comprobación, no sólo cuando ha habido regularización sino, con mayor razón aún, cuando no la ha habido porque se ha declarado que no es precisa al no apreciarse responsabilidad alguna–.

Por tanto, esa novedad debe referirse a hechos o circunstancias sobrevenidas, que alterasen en alguna medida relevante para la determinación del tributo de que se trata el *statu quo* precedente bajo el cual se efectuó la comprobación limitada de los artículos 136 y siguientes LGT, pero no a los hechos que *ex novo* descubra la Administración porque en el segundo procedimiento se hubiera esforzado más o hubiera indagado con una mayor profundidad, pues tal no es el sentido en que cabe interpretar el precepto, en tanto que otorga un derecho a los potenciales contribuyentes que pueden ser comprobados o investigados, estableciendo para ellos la tutela de que no cabe dirigir frente a ellos dos procedimientos sucesivos sobre el mismo objeto –en una relación semejante a la que se produce entre la comprobación parcial y la general en cuanto al objeto de la primera–. De no interpretarse así, quedaría frustrada la finalidad del precepto, que podría ser burlado fácilmente con sólo escindir artificiosamente el objeto o el alcance de la comprobación, articulando una especie de reserva de inspección futura que impidiese la consumación de la cosa juzgada administrativa.»

(...)

Entiende este Tribunal Central que, en este caso, no podemos afirmar que se den los requisitos exigidos para considerar que existen «nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas» en la resolución de la comprobación limitada inicial, ya que en el curso

de dicho procedimiento la Administración tributaria dispuso de los elementos aportados por el obligado tributario previo requerimiento, tales como los Libros Registro y facturas que fueron requeridas. En la fundamentación jurídica contenida en la notificación de resolución con liquidación provisional, dictada en el seno del procedimiento gestor, se señala la cuestión referida al examen de los libros registros, así como de las facturas emitidas aportadas, concluyendo la mayor proporción de servicios prestados al Administrador de la Sociedad que a la otra entidad que figura como cliente y concluyendo la inexistencia del arrendamiento declarado.

El acuerdo de liquidación dictado en el seno del procedimiento inspector concluye la inexistencia de actividad económica, sobre la base de los mismo hechos y circunstancias, si bien ampliando la motivación, considerando la cuestión referida al pago de los servicios y señalando un requerimiento de información efectuado a la entidad TW SL. Así, si bien en el segundo de los procedimientos se han llevado a cabo actuaciones adicionales, las mismas se comprenden en lo que la jurisprudencia ha señalado como «(...) se hubiera esforzado más o hubiera indagado con una mayor profundidad (...)» y las mismas no se pueden valorar a los efectos de considerarlos «nuevos hechos o circunstancias».

El análisis referido previamente, nos lleva a concluir que se produjeron, respecto de la regularización llevada a cabo en el seno del procedimiento de comprobación limitada, referido a los períodos trimestrales del ejercicio 2011, efectos preclusivos, a la vista del procedimiento inspector que se desarrolló posteriormente.

No obstante lo señalado, considera, este Tribunal, volver sobre una cuestión referida previamente, en cuanto a cuál fue el objeto de la regularización llevada a cabo en el seno del procedimiento inspector. En este sentido, pese a la conclusión referida previamente de que coinciden concepto impositivo y períodos y que la apertura del procedimiento inspector no se justifica en la concurrencia de «nuevos hechos o circunstancia», resulta que la regularización efectuada en el seno del segundo procedimiento no incluyó las cuotas del IVA soportado en 2011, ya que se partió de la liquidación que se efectuó previamente en el seno del procedimiento gestor.

En este sentido, además de la conclusión señalada en el mismo, a la que nos hemos referido previamente, el acuerdo indica, al determinar el carácter de la liquidación que se practica en el seno del procedimiento inspector, lo siguiente:

«QUINTO: CARÁCTER DE LA LIQUIDACIÓN

De acuerdo con el artículo 101.4 de la Ley 58/2003, podrán dictarse liquidaciones provisionales en el procedimiento inspector en los siguientes supuestos:

a) Cuando alguno de los elementos de la obligación tributaria se determine en función de los correspondientes a otras obligaciones que no hubieran sido comprobadas, que hubieran sido regularizadas mediante liquidación provisional o mediante liquidación definitiva que no fuera firme, o cuando existan elementos de la obligación tributaria cuya comprobación con carácter definitivo no hubiera sido posible durante el procedimiento, en los términos que se establezcan reglamentariamente.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 101 de la Ley General Tributaria, y en el artículo 190 del R.G.A.T., la liquidación correspondiente tiene la consideración de provisional, dado que, conforme a la letra a) del apartado 4 del citado artículo 101, parte de los elementos de la obligación tributaria han sido regularizados mediante liquidación provisional que aún no ha adquirido firmeza.»

Pues bien, este Tribunal, a la vista del análisis señalado, en cuanto a los efectos preclusivos de la resolución dictada en el seno del procedimiento gestor, ha determinado que aquel impidió el inicio del procedimiento inspector posterior sobre el mismo concepto y período impositivo (IVA del ejercicio 2011), puesto que en el procedimiento inspector no surgieron nuevos hechos o circunstancias distintos de los que fueron con anterioridad efectivamente comprobados sino que, a partir de las nuevas actuaciones de la Inspección, ésta alteró la calificación jurídica de esos mismos hechos, pasando a señalar la inexistencia de actividad económica desarrollada por la entidad y, por tanto, negándole la consideración de empresario o profesional, lo que determina, a la vista de lo anteriormente expuesto, que dicho acto de liquidación dictado en el procedimiento inspector no sea conforme a lo dispuesto en el artículo 140 de la LGT.

No obstante, a la vista de lo sostenido en el acuerdo de liquidación, señalando el carácter provisional de la liquidación, pues parte de los elementos de la misma ya fueron regularizados mediante liquidación provisional previa, que aún no había adquirido firmeza y, dado que a la fecha que nos ocupa, consta que aquella liquidación resultó anulada, sería a esta última cuestión a la que debe atender la Administración en ejecución de la resolución del TEAR, que determinó dicha anulación, por lo que entiende que las pretensiones de la entidad, en este sentido, han de resolverse por aquella vía.

Desconoce, este Tribunal, el proceder de la Administración en este sentido, pero entiende que debió anular la liquidación de la que resultó una cuota a ingresar y reconocer el derecho a la devolución solicitada.

Así, el pronunciamiento de este Tribunal en la presente resolución, se limita a anular la regularización referida a los períodos del ejercicio 2011, pero de tal anulación no resulta el reconocimiento del derecho a deducir las cuotas del IVA soportado en dicho período porque tal pretensión se hará efectiva, como hemos señalado, con la ejecución, por parte de la Administración, de la resolución del TEAR de Madrid, de fecha 26 de marzo de 2015 (R.G. 28-03016-2013), tal como hemos referido.

Procede, pues, estimar las alegaciones de la recurrente, anulando la resolución del TEAR en este punto, en cuanto se considera nulo el acuerdo de liquidación en lo referente al IVA de los períodos de 2011.

(...)

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 UE, DE 21 DE OCTUBRE DE 2021 (SALA TERCERA)

Aurora Ribes Ribes

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de Alicante (España)

Miembro de AEDAF

Asunto: C-396/20.

Partes: *CHEP Equipment Pooling NV y Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága.*

Síntesis: «Procedimiento judicial – Fiscalidad – Impuesto sobre el valor añadido (IVA) – Modalidades de devolución del IVA en favor de los sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro de devolución – Directiva 2008/9/CE – Artículo 20, apartado 1 – Solicitud de información adicional por parte del Estado miembro de devolución – Elementos que pueden ser objeto de una solicitud de información adicional – Discordancia entre el importe indicado en la solicitud de devolución y el importe que figura en las facturas presentadas – Principio de buena administración – Principio de neutralidad del IVA – Plazo de caducidad – Consecuencias sobre la rectificación del error del sujeto pasivo».

1. Antecedentes y cuestiones planteadas.

El pronunciamiento examinado trae causa de una cuestión prejudicial sobre la interpretación del artículo 20, apartado 1 de la Directiva 2008/9/ del Consejo, de 12 de febrero de 2008, relativa a la devolución del Impuesto sobre el valor añadido (IVA) a sujetos establecidos en la Unión Europea, pero no establecidos en el Estado miembro de devolución.

Concretamente, el asunto aborda la controversia surgida entre una sociedad belga sujeta al IVA (CHEP Equipment Pooling), dedicada a la comercialización de palés, y la Dirección de Recursos de la Administración Nacional de Hacienda y Aduanas de Hungría (en adelante, Administración Tributaria húngara), que estimó solo parcialmente una solicitud de devolución del IVA presentada por aquélla.

La adquisición de palés en Hungría por parte de la citada empresa –sujeto pasivo del IVA en Bélgica–, que posteriormente alquiló a sus filiales en diferentes Estados miembros, motivó que CHEP Equipment Pooling presentara en septiembre de 2017 ante las autoridades húngaras una solicitud de devolución del IVA soportado, referida a bienes y servicios adquiridos entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2016.

Examinada la solicitud, la Administración Tributaria de Hungría detectó, de una parte, que la misma aludía a facturas respecto de las que ya se había devuelto el IVA y, de otra parte, que existían discrepancias entre las cuantías recogidas en la solicitud y las que figuraban en las facturas, de manera que en algunos casos el importe era mayor y, en otros, resultaba inferior. Ante tales divergencias y, con apoyo en el artículo 20, apartado 1 de la Directiva 2008/9 –ya citada–, solicitó a la contribuyente información adicional.

A la vista de los datos aportados, adoptó las siguientes decisiones, previa distinción de tres tipos de solicitudes: 1. Respecto de las solicitudes que ya habían dado lugar a devolución, acordó su denegación; 2. En cuanto a las solicitudes cuyo importe de IVA era superior al que figuraba en la factura, resolvió que se devolviera únicamente el importe que constaba en la factura; y, 3. Por lo que concierne a las solicitudes cuyo importe de IVA era inferior al reflejado en las facturas, señaló la procedencia de la devolución solo respecto al importe indicado en la solicitud de devolución.

Disconforme con esta última decisión, la empresa interpuso la oportuna reclamación, alegando que en relación con el tercer tipo de solicitudes y, de acuerdo con la normativa aplicable, el importe del IVA reflejado en las facturas le otorgaba el derecho a obtener una devolución más elevada que la que ella había consignado en la solicitud.

El órgano administrativo competente confirmó la resolución emitida por la autoridad tributaria de primer grado, con base en tres argumentos: primero, la imposibilidad de corregir el error cometido en la solicitud de devolución, sin que dicha corrección constituyera una nueva solicitud; segundo, la inviabilidad de presentar una nueva solicitud, en el bien entendido de que el plazo había finalizado el 30 de septiembre de 2017, esto es, dos días después de la presentación de la solicitud inicial; y, tercero, la ausencia de obligación de la autoridad tributaria de pedirle más información adicional si, en su opinión, los hechos habían sido ya clarificados.

En desacuerdo con tal decisión, la demandante planteó un recurso contencioso-administrativo ante el Tribunal contencioso-administrativo y de lo social (órgano jurisdiccional en primera instancia), que acordó su desestimación. A su juicio, la determinación de la cuota de devolución del IVA correspondía al sujeto pasivo, por lo que en la hipótesis de estimar el recurso bastaría con que se aportaran las facturas para que, salvo en el caso de prorrata, la Administración tuviera que ordenar la devolución del importe máximo de IVA con arreglo a las facturas. Ello privaría de sentido al mecanismo de la devolución.

Además, desde la perspectiva de este órgano judicial, la Administración había actuado correctamente al no solicitar, por segunda vez, datos adicionales,

ya que ello solo hubiera procedido en caso de faltar información esencial para adoptar una decisión fundada, circunstancia esta que no concurría en el supuesto examinado.

Ante tal denegación, CHEP Equipment Pooling acudió al Tribunal Supremo de Hungría, denunciando la violación del principio de neutralidad del IVA por parte del órgano jurisdiccional de primera instancia.

Las dudas acerca de la interpretación del artículo 20, apartado 1 de la Directiva 2008/9 motivaron que el Tribunal Supremo suspendiera el procedimiento y formulara ante el TJUE la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Debe interpretarse el artículo 20, apartado 1, de la Directiva [2008/9] en el sentido de que, aun en caso de diferencias numéricas manifiestas –sin que se suscite la cuestión de la prorrata– entre la solicitud de devolución y la factura en detrimento del sujeto pasivo, el Estado miembro de devolución puede considerar que no es necesario solicitar información adicional y que ha recibido toda la información pertinente para decidir sobre la devolución?».

2. Fundamentos de Derecho y fallo. Comentario crítico.

La respuesta a la cuestión prejudicial planteada requiere definir, primeramente, las coordenadas en las que el conflicto se suscita: a) Asistimos a una solicitud de devolución en la que se pone de relieve una diferencia entre el montante de IVA consignado en la solicitud por parte de sujeto pasivo y el que se refleja en las facturas presentadas; b) La solicitud se presenta dos días antes de que concluya el plazo de caducidad, lo que plantea el interrogante de si la contribuyente puede presentar una solicitud rectificativa o una nueva solicitud, partiendo de los errores indicados por la Administración; y, c) El criterio observado por las autoridades tributarias no es unívoco, en la medida en que cuando el importe que consta en la solicitud es inferior al de la factura, la Administración se acoge al primero; mientras que cuando la cuantía reflejada en la solicitud es mayor a la que consta en la factura, otorga validez a la segunda, privando al sujeto pasivo de obtener la devolución total del IVA a la que tiene derecho.

Tal y como se recoge en el texto de la Sentencia del TJUE que analizamos, la correcta interpretación y resolución de esta problemática exige tener en cuenta lo dispuesto tanto en la Directiva 2008/9, como en la Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del IVA, en lo concerniente, señaladamente, a los conceptos de «sujeto pasivo no establecido», «solicitud de devolución», así como al derecho, procedimiento y plazo para la devolución del IVA soportado.

En este sentido, el Tribunal de Luxemburgo recuerda que el derecho a la devolución, al igual que el derecho a la deducción del IVA, no puede –con carácter general– limitarse¹, dado que garantiza la neutralidad del IVA, liberando al empresario del impuesto devengado o pagado en sus actividades económicas. A mayor abundamiento, el principio de neutralidad del IVA exige que se conceda

1 STJUE de 11 de junio de 2020, *CHEP Equipment Pooling*, C-242/19, apartado 53.

dicha devolución una vez cumplidos los requisitos materiales, a pesar de que los sujetos pasivos hayan omitido determinados requisitos formales².

Especial interés encierra, a estos efectos, el artículo 20, apartado 1 de la Directiva 2008/9, que contempla en su párrafo primero la posibilidad del Estado miembro de devolución de solicitar información adicional al contribuyente, dentro del plazo de cuatro meses, cuando considere que no ha recibido todos los datos pertinentes sobre los que basar su decisión. Asimismo, en su párrafo segundo, el mismo precepto posibilita una segunda solicitud de información adicional, en la hipótesis de ser necesario.

El *quid* de la cuestión estriba, por tanto, en tres aspectos: por un lado, en dilucidar si en el caso que nos ocupa la Administración debió haber utilizado esa segunda solicitud de datos adicionales; por otro lado, en la interpretación que deba hacerse del citado plazo de caducidad; y, por último, en la calificación que deba otorgarse a la eventual solicitud de corrección de la discrepancia por parte de la contribuyente: solicitud rectificadora o nueva solicitud.

Por lo que respecta a la primera cuestión, los hechos evidencian que, tras constatar diferencias entre las cuotas de IVA que figuraban en la solicitud de devolución y en las facturas presentadas, la Administración tributaria húngara solicitó información adicional³ a la contribuyente, en virtud de la potestad que le asiste conforme al artículo 20, apartado 1, párrafo primero de la Directiva 2008/9. Sin embargo, una vez examinados estos datos adicionales, la autoridad tributaria consideró que estaba suficientemente informada al objeto de resolver sobre la solicitud de devolución y no demandó más información complementaria a la empresa. Es decir, no hizo uso de la facultad que le reconoce el párrafo segundo del artículo 20, apartado 1 de la citada Directiva.

Respecto del tercer tipo de solicitud, que es contra cuya resolución reclama la demandante, la Administración fundamentó su decisión alegando que se consideraba obligada por la cuota de IVA de la solicitud de devolución, pese a que de acuerdo con la cuota de IVA que figuraba en las facturas se derivaba un potencial derecho de devolución superior.

Centrándonos en el plazo de caducidad en el ámbito de deducción del IVA, existe jurisprudencia⁴ consolidada en el sentido de que un plazo de este tipo cuya terminación produce el efecto de sancionar al contribuyente por su falta de diligencia no es incompatible con lo dispuesto en la Directiva 2006/112, siempre y cuando, amén de otros requisitos, tal plazo no haga imposible o excesivamente difícil en la práctica el ejercicio del derecho a deducir el IVA.

Finalmente, en cuanto a la posibilidad de que el sujeto pasivo a quien compete solicitar la devolución del IVA pueda rectificar dicha solicitud, se comprueba que *a priori* la Directiva 2008/9 no prevé dicha rectificación –salvo en

2 STJUE de 18 de noviembre de 2020, *Comisión / Alemania (Devolución del IVA – Facturas)*, C-371/19, apartado 80.

3 En particular, la autoridad tributaria húngara le solicitó la aportación de los documentos y declaraciones relativos a las circunstancias en las que tuvieron lugar las operaciones económicas correspondientes a 143 facturas.

4 STJUE de 21 de marzo de 2018, *Volkswagen / Comisión*, C-533/16, párrafo 47.

el caso de modificación de la prorrata—, sino únicamente la posible presentación de una nueva solicitud tras la retirada de la primera.

Llegados a este punto, desde la perspectiva del Tribunal de Justicia, los tres aspectos enunciados (recurso a la segunda petición de información adicional, plazo de caducidad y posible rectificación de la solicitud de devolución), deben ser analizados a la luz de los principios de neutralidad del IVA y de buena administración.

En consecuencia, volviendo de nuevo a si la Administración debió haber solicitado, por segunda vez, datos adicionales, el principio de buena administración exige que la autoridad tributaria lleve a cabo un examen diligente e imparcial de todos los aspectos, asegurándose de que dispone de la información más completa y fiable para adoptar su decisión.

Además, como ya subrayamos, el principio de neutralidad requiere que se conceda la deducción o la devolución del IVA soportado si se cumplen los requisitos materiales, por lo que, al no haber solicitado por segunda vez más información tras persistir las discrepancias, la Administración dejó a cargo de la demandante una cuota de IVA que sabía que teóricamente se le adeudaba —si bien en la práctica no podía devolverse por no coincidir con el importe declarado en la solicitud de devolución—. Ante estas circunstancias, procede examinar si la Administración Tributaria de Hungría vulneró o no el principio de neutralidad del IVA o, en su caso, el principio de buena administración.

De otra parte, respecto al plazo de caducidad y la eventual rectificación de la solicitud de devolución presentada, el juego de los principios de neutralidad del IVA y de buena administración imponen las siguientes consideraciones.

Según el Alto Tribunal, el hecho de que la contribuyente presentara su solicitud de devolución dos días antes de que expirara el plazo para ello resulta irrelevante a efectos de determinar si es posible rectificar dicha solicitud. Antes al contrario, el Tribunal de Justicia estima que el principio de buena administración obliga a toda autoridad tributaria que haya detectado un error en una solicitud presentada por un contribuyente, a informarle al respecto con vistas a que pueda rectificar dicha solicitud.

En esta línea, si la Administración insta al sujeto pasivo, de acuerdo con los principios de buena administración y de neutralidad del IVA, a rectificar la solicitud viciada previamente presentada, dicha rectificación se ha de considerar presentada en la fecha en la que se presentó la solicitud inicial, esto es, antes de la conclusión del mencionado plazo de caducidad.

De conformidad con todo ello, el TJUE responde a la cuestión prejudicial señalando que: «El artículo 20, apartado 1, de la Directiva 2008/9, interpretado a la luz de los principios de neutralidad fiscal y de buena administración, debe interpretarse en el sentido de que se opone a que la Administración tributaria del Estado miembro de devolución, cuando haya adquirido la certeza, en su caso a la luz de la información adicional facilitada por el sujeto pasivo, de que la cuota del IVA efectivamente soportada, tal como se menciona en la factura adjunta a la solicitud de devolución, es superior a la cuota indicada en dicha solicitud, devuelva el IVA solo hasta este último importe, sin haber instado previamente

al sujeto pasivo, con diligencia y por los medios que le parezcan más adecuados, a rectificar su solicitud de devolución mediante una solicitud que se considera presentada en la fecha de la solicitud inicial».

El pronunciamiento examinado presenta una incuestionable importancia, pues incide en aspectos fundamentales del régimen de devolución del IVA soportado que afectan a todos los Estados miembros. La principal aportación del Alto Tribunal consiste en aclarar cuál ha de ser la interpretación que deba efectuarse de las tres cuestiones clave (ausencia de segunda petición de información, plazo de caducidad y posibilidad de rectificación de la solicitud de devolución) sobre las que pivota el presente asunto, siempre desde el prisma de los dos principios que presiden esta materia, el de buena administración y el de neutralidad del IVA. La aplicación de estos principios determina el signo de la respuesta del TJUE en favor de la posibilidad de rectificación por parte del sujeto pasivo, sin que el plazo de caducidad obste a ello, e incluso trasladando al órgano jurisdiccional remitente la competencia para valorar si la autoridad nacional actuó adecuadamente al prescindir de esa segunda solicitud de información adicional.

Partiendo de que se resuelve una situación controvertida susceptible de plantearse en cualquier Estado miembro de la UE (empresa establecida en un Estado miembro que solicita devolución del IVA en otro Estado miembro en el que no está establecida), el pronunciamiento viene a complementar la jurisprudencia ya existente del TJUE sobre la proyección de los principios de buena administración y neutralidad del IVA en el ámbito de la posible rectificación de errores por parte del sujeto pasivo en la solicitud de devolución del IVA, clarificando de este modo la correcta aplicación del artículo 20, apartado 1 de la Directiva 2008/9 por parte de las autoridades tributarias nacionales.

COMENTARIO A LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UE, DE 11 DE NOVIEMBRE DE 2021 (SALA SEXTA)

Aurora Ribes Ribes

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de Alicante (España)

Miembro de AEDAF

Asunto: C-398/20.

Partes: *ELVOSPOL s.r.o. y Odvolací finanční reditelství*

Síntesis: «Procedimiento prejudicial – Impuesto sobre el valor añadido (IVA) – Directiva 2006/112/CE – Artículo 90 – Reducción de la base imponible del IVA – Impago total o parcial del precio por declaración del deudor en concurso de acreedores – Requisitos impuestos por normativa nacional para la rectificación del IVA devengado – Requisito de que el derecho de crédito total o parcialmente no satisfecho no se hubiera adquirido en los seis meses anteriores a la declaración en concurso de la sociedad deudora – Incumplimiento».

1. Antecedentes y cuestiones planteadas.

El origen del litigio radica en la dispar interpretación que de la facultad de rectificar la base imponible del IVA –contenida en el artículo 44, apartado 1 de la Ley checa del IVA– realizan, de una parte, la Administración Tributaria de este país y, de otra parte, la demandante.

En efecto, a resultas de una entrega de bienes efectuada en noviembre de 2013 por ELVOSPOL a la entidad Mont y de la posterior declaración judicial en concurso de esta en mayo de 2014, la sociedad vendedora procedió (tanto en su declaración de IVA correspondiente a mayo 2015, como en una ulterior declaración complementaria) a la rectificación de su base imponible, de acuerdo con el artículo 44, apartado 1 de la Ley del IVA, ante el impago de la factura por parte de la adquirente.

Frente a ello, la Delegación de Hacienda de la Región de Bohemia Meridional señaló que tal rectificación era improcedente, al entender que en este caso el

artículo mencionado no otorgaba al sujeto pasivo el derecho a rectificar su base imponible. Este acto administrativo fue recurrido por ELVOSPOL ante la instancia administrativa superior, que refrendó el criterio aplicado por la Delegación de Hacienda arguyendo que el precepto antedicho no permite tal rectificación cuando el crédito impagado se ha adquirido dentro de los seis meses anteriores a la declaración en concurso del deudor.

En discrepancia con tal interpretación, la demandante interpuso recurso contencioso-administrativo ante el Tribunal Regional de Brno (República Checa). Este órgano judicial duda acerca de la compatibilidad del citado requisito alojado en el artículo 44, apartado 1 de la Ley nacional del IVA, con lo dispuesto en el artículo 90 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el valor añadido. Este último precepto, como es sabido, dispone en su apartado 1 que cuando se produzca la anulación, rescisión, impago total o parcial o reducción del precio, después de la formalización de la operación, la base imponible se reducirá en la cuantía correspondiente y en las condiciones que los Estados determinen. No obstante, en su apartado 2 se posibilita que los Estados inapliquen dicha facultad de rectificación en los casos de impago total o parcial.

En buena lógica, el Tribunal Regional de Brno se pregunta si esta negativa total de la Administración Tributaria a admitir la rectificación de la base imponible del IVA por el hecho de haberse adquirido los créditos no satisfechos en los seis meses anteriores a la declaración judicial de concurso del deudor es o no acorde con el principio de neutralidad del IVA, que exige que el vendedor pueda liberarse del impuesto debido o abonado. A este respecto, el Tribunal checo razona que si bien conforme a lo dispuesto en el artículo 90, apartado 2 de la citada Directiva europea los Estados miembros pueden matizar la facultad de rectificar la base imponible del impuesto, una exclusión absoluta de dicho ejercicio supondría una quiebra del principio de neutralidad.

En segundo lugar, a juicio del Tribunal regional de Brno, se suscita también el interrogante de si la condición recogida en el artículo 44, apartado 1 de la LIVA (relativa a que la adquisición de los créditos impagados no se haya producido en los seis meses anteriores a la declaración del concurso) para conceder la rectificación de la base imponible puede encuadrarse realmente en el apartado 2 del artículo 90 de la Directiva europea. Y ello porque, según jurisprudencia consolidada del TJUE, la posibilidad de precisar el ejercicio de tal rectificación por parte de los Estados miembros ha de fundamentarse en la dificultad que en ocasiones reviste la verificación del impago o en el carácter provisional de este. Es decir, el establecimiento de excepciones por parte de los Estados miembros a dicha rectificación de la base imponible –derivado del tenor de la Directiva– no es indefinido, sino que debe encontrar justificación en la incertidumbre que genera en cada caso el pago de la contraprestación y, asimismo, ser una excepción proporcionada con arreglo a dicho objetivo.

Por último, el Tribunal checo se plantea si la limitación contenida en el artículo 44, apartado 1 LIVA podría justificarse desde la óptica de prevención del fraude y aseguramiento de la recaudación del impuesto, que legitima a los Estados miembros –en virtud del artículo 273 de la Directiva citada– a adoptar las medidas que estimen necesarias. Esta parece ser, tal y como apunta dicho Tribunal, la postura asumida

por el Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo de la República Checa que, en su Auto de 16 de julio de 2019, afirmó que una proximidad de seis meses entre la celebración de la operación y la declaración del concurso permite prever al vendedor que el deudor se encontrará en breve en concurso, por lo que, siendo conocedor de tal circunstancia, resulta razonable privar al transmitente de su derecho a rectificar la cuota del IVA.

Teniendo en cuenta todo ello, el Tribunal regional de Brno cuestiona si verdaderamente estas pretendidas justificaciones, que no se basan en que el impago pueda ser de difícil verificación o bien solo provisional, persiguen prevenir el fraude fiscal. Al contrario, desde su punto de vista, la exigencia de la normativa interna de que los créditos no abonados hubieran sido adquiridos antes de los seis meses previos a la declaración de concurso del deudor, como presupuesto necesario para conceder la facultad de rectificación al sujeto pasivo, no encuentra acomodo ni en el artículo 90, apartado 2, ni en el artículo 273 de la Directiva europea del IVA.

Por tal motivo, el Tribunal regional de Brno decide suspender el procedimiento y elevar al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial: «¿Es contraria al objetivo del artículo 90, apartados 1 y 2, de la [Directiva del IVA] una normativa nacional que establece un requisito conforme al cual el sujeto pasivo del [IVA], cuando el impuesto se devengue de una operación imponible realizada a favor de otro sujeto pasivo que no haya efectuado el pago correspondiente a dicha operación o que solo haya efectuado un pago parcial de la misma, no puede rectificar el importe del impuesto devengado respecto del importe del crédito si este ha nacido en los seis meses anteriores a la declaración judicial de concurso de acreedores de ese otro sujeto pasivo?».

2. Fundamentos de Derecho y fallo. Comentario crítico.

La respuesta del TJUE a la cuestión formulada se focaliza en dos aspectos: 1. Aclarar si el presupuesto establecido por la normativa checa es una facultad legítima de los Estados miembros acorde con el artículo 90, apartado 2 de la Directiva del IVA; y, 2. Clarificar si la excepción prevista por la legislación nacional, con base en el artículo 90, apartado 2 LIVA, se orienta a prevenir el fraude y garantizar la correcta recaudación del impuesto, con apoyo en el artículo 273 de la Directiva citada, tal y como argumenta el Gobierno checo.

Por lo que concierne a la primera cuestión, el Alto Tribunal comienza su razonamiento recordando el espíritu del artículo 90, apartado 1 de la Directiva del IVA, que no reside sino en dar cumplimiento al principio de neutralidad en este ámbito, al prever la oportuna reducción de la base imponible cuando el sujeto pasivo no percibe una parte o la totalidad de la contraprestación pactada. Lo contrario implicaría que la Administración ingresara en concepto de IVA una cantidad superior a la cobrada por el sujeto pasivo¹, lo que distorsionaría la mecánica de aplicación del impuesto.

1 STJUE de 15 de octubre de 2020, *E. (IVA – Reducción de la base imponible)*, C-335/19, apartado 21. Este pronunciamiento fue comentado por la autora en la Revista Técnica Tributaria n.º 132, 2021.

Ciertamente, el artículo 90 en su apartado 2 de la Directiva permite a los Estados miembros puntualizar dicho deber de rectificar la cuota de IVA en los casos de impago, pero, tal y como ha declarado el Tribunal de Luxemburgo en sentencias anteriores², estas excepciones solo son admisibles cuando el impago sea meramente provisional o de difícil verificación. En otras palabras, la posibilidad de establecer excepciones no es absoluta, sino que ha de tener como finalidad permitir a los Estados combatir la incertidumbre que conlleva el cobro del importe adeudado. Una actuación diferente en esta materia por parte de un Estado miembro contrariaría la armonización fiscal e infringiría el principio de neutralidad del IVA.

Por consiguiente, según el Alto Tribunal, debe permitirse la reducción de la base imponible del IVA cuando el sujeto pasivo pueda acreditar que el crédito del que es titular es definitivamente incobrable, pero también cuando demuestre que existe una probabilidad razonable de que la deuda no será abonada, sin perjuicio de la posibilidad de que la base sea reevaluada al alza en la hipótesis de que finalmente se produzca el pago.

En el caso que nos ocupa, nos encontramos ante unos créditos no satisfechos que se adquirieron en los seis meses anteriores a la declaración del concurso del deudor y en relación con los cuales, atendiendo a la jurisprudencia citada, no puede acreditarse que sean incobrables con carácter definitivo.

La imposibilidad de predicar de los mismos su carácter incobrable estriba en que tal calificación dependerá del tratamiento que se les otorgue durante el procedimiento concursal. Ahora bien, una cosa es que no pueda determinarse su carácter definitivamente incobrable y otra, bien distinta, que no exista incertidumbre acerca de su abono. Esta última circunstancia sí está claramente presente en el caso de autos, ya que su carácter definitivamente incobrable o no está en función de lo que suceda en el proceso concursal.

Nótese que, tal y como afirma el Alto Tribunal, el requisito de que los créditos impagados no debieran haberse adquirido en los seis meses previos a la declaración de concurso del deudor no guarda relación alguna con la mayor o menor incertidumbre sobre su cobro, pues el tratamiento que reciban durante la sustanciación del proceso concursal es lo que determinará que finalmente se cobren o no algunos de ellos. En su redacción actual, el requisito contemplado en el artículo 44, apartado 1 LIVA excluye automáticamente de la rectificación a todos los créditos impagados por el mero hecho de su adquisición en los seis meses anteriores a la declaración del concurso, sin atender a la mayor o menor incertidumbre de cobro, ni, por tanto, al hecho de que una vez concluido el proceso concursal puedan ser declarados como incobrables. A todas luces, tal previsión normativa conculca el principio de neutralidad del IVA y no puede considerarse que encuentre acomodo en la facultad arbitrada en el artículo 90, apartado 2 LIVA.

Despejada la primera incógnita, el Alto Tribunal examina el argumento esgrimido por el Gobierno checo, que fundamenta la excepción en la potestad atribuida por el artículo 273 de la Directiva a los Estados miembros en aras a luchar

2 STJUE de 11 de junio de 2020, SCT, C-146/19, apartado 23.

contra el fraude fiscal y asegurar el cobro. En efecto, si bien es cierto que tal potestad les está reconocida, no lo es menos que el establecimiento de medidas en este sentido se ha de circunscribir a lo estrictamente necesario para lograr tal objetivo, respetando además el principio de proporcionalidad. En caso contrario, se lesionaría la neutralidad del IVA³.

En el presente supuesto, el TJUE considera que la excepción establecida al derecho a reducir la base imponible del IVA no se ajusta a la finalidad pretendida, resultando además desproporcionada para la consecución de dicho fin. Ciertamente, no cabe afirmar que la adquisición dentro de los seis meses anteriores a la declaración del concurso de los créditos impagados tenga relación directa con la comisión de un fraude. En consecuencia, privar sistemáticamente al sujeto pasivo en esta situación de su derecho a reducir la cuota de IVA no constituye una medida dirigida a combatir la defraudación, ni resulta proporcionada de cara a lograr los objetivos del artículo 273 de la Directiva.

Adviértase, en esta dirección, que ni siquiera cabe sostener que la medida persiga la adecuada recaudación del impuesto, pues veta cualquier posible reducción de la base imponible pese a que, con posterioridad, una vez tramitado el proceso concursal, algunos de estos créditos puedan ser declarados incobrables con carácter definitivo, todo lo cual se traduciría en una quiebra del principio de neutralidad del IVA.

Expuesto cuanto antecede, el Tribunal de Justicia concluye que el artículo 90 de la Directiva del IVA «debe interpretarse en el sentido de que se opone a disposiciones nacionales que supediten la rectificación de la cuota del Impuesto sobre el valor añadido al requisito de que el crédito total o parcialmente no satisfecho no se hubiera adquirido en los seis meses anteriores a la declaración del concurso de la sociedad deudora, cuando en realidad dicho requisito no permite descartar que al final ese crédito pueda, con carácter definitivo, resultar incobrable».

El valor de la sentencia analizada reside en recordar a los Estados miembros que la rectificación de la base imponible del IVA en casos de impago total o parcial constituye, conforme al artículo 90, apartado 1 de la Directiva, un derecho que debe ser observado con carácter general. Por ello, aunque el apartado 2 del mismo precepto habilite a los Estados para excepcionar dicha reducción, el posible establecimiento de excepciones debe atender a la jurisprudencia ya existente del TJUE y, en todo caso, si se diseña para prevenir el fraude y garantizar la recaudación del impuesto –con base en el artículo 273 de la Directiva–, debe circunscribirse de manera estricta a dicho fin y ser proporcionado.

Contrariamente al caso checo, en el que se declaró el incumplimiento del Derecho de la UE por parte de la normativa nacional, no creemos que el ordenamiento español presente riesgo alguno –al menos en su redacción actual– de contravenir la Directiva europea del IVA. Según el artículo 80 de nuestra LIVA, la base imponible de este impuesto solo podrá ser modificada por las causas tasadas que el precepto enumera, entre las que se alude a una situación de impago acreditada (apartado Cuatro).

3 STJUE de 6 de diciembre de 2018, *Tratave*, C-672/17, apartado 33.

Sin embargo, a diferencia de la legislación checa, dicha rectificación no se condiciona a ningún requisito ulterior –como pueda ser la no adquisición de los créditos impagados en los seis meses anteriores a la declaración del concurso del deudor–, sino que simplemente se define cuándo se considerará que concurre tal escenario de impago a efectos de proceder a la reducción de la base imponible. Ello se producirá, como es sabido, bien cuando exista auto que declare el concurso de acreedores, bien cuando hayan transcurrido doce (o seis⁴) meses sin conseguir el cobro de una transacción, constando este extremo en los libros registros y habiendo reclamado notarial o judicialmente al deudor (que ha de tener la condición de empresario o profesional o, tratándose de un particular, que la base imponible sea superior a 300 €). En las operaciones a plazo, de acuerdo con la normativa española, será suficiente la reclamación judicial de uno de los plazos impagados para poder modificar la base imponible en el importe de los impagos cuya antigüedad supere el año.

En definitiva, el Tribunal de Justicia enriquece el cuerpo jurisprudencial ya existente acerca de cómo debe interpretarse el derecho a la rectificación de la base imponible del impuesto y sus posibles excepciones, imponiendo una exégesis del artículo 90 de la Directiva europea que prime el cumplimiento del principio de neutralidad del IVA.

4 Cuando el titular del derecho de crédito cuya base imponible se pretende reducir sea un empresario o profesional con un volumen de operaciones –calculado según lo dispuesto en el artículo 121 LIVA– que no hubiese excedido durante el año natural inmediato anterior de 6.010.121,04 €, el plazo será de seis meses o de un año.

COMENTARIO A LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UE, DE 18 DE NOVIEMBRE DE 2021 (SALA OCTAVA)

Aurora Ribes Ribes

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de Alicante (España)

Miembro de AEDAF

Asunto: C-358/20.

Partes: *Promexor Trade SRL y Directia Generala a Finantelor Publice Cluj – Administratia Judeteana a Finantelor Publice Bihor.*

Síntesis: «Procedimiento prejudicial – Armonización de las legislaciones fiscales – Sistema común del Impuesto sobre el valor añadido (IVA) – Directiva 2006/112/CE – Derecho a la deducción del IVA – Anulación de la identificación a efectos del IVA de un sujeto pasivo – Denegación del derecho a deducción – requisitos formales».

1. Antecedentes y cuestiones planteadas.

De conformidad con lo previsto en la normativa rumana, la Administración Tributaria de este país anuló de oficio en abril de 2014 la identificación a efectos del IVA a la entidad Promexor, debido a la no inclusión de operaciones sujetas al IVA en sus declaraciones durante seis meses consecutivos. No obstante ello, pese a carecer de número de identificación válido, la empresa continuó emitiendo facturas sin IVA a partir de mayo de 2014.

En abril de 2019 la Administración Tributaria notificó a Promexor una liquidación relativa al período comprendido entre el 1 de abril de 2014 y el 31 de diciembre de 2017. La entidad procedió entonces a presentar las declaraciones omitidas, con el fin de eludir la pertinente sanción. A la vista de tales declaraciones, las autoridades tributarias iniciaron el correspondiente procedimiento de apremio.

En junio de 2019 se tramitó un procedimiento de inspección tributaria y, ya en julio del mismo año, con posterioridad a la formalización del acta inspectora,

pero antes de la expiración del plazo de prescripción del derecho a la deducción, Promexor presentó declaraciones rectificativas con un importe de IVA igual a cero.

Con carácter previo, en mayo de 2019, la entidad había interpuesto una reclamación ante el Tribunal de primera instancia de Oradea (Rumanía), interesando la anulación de la providencia de apremio y el requerimiento de pago de abril de dicho año.

En su demanda, Promexor reconoce que con base en la normativa interna existen cauces para compensar los efectos de la anulación del número de identificación fiscal a efectos del IVA, toda vez que tras obtener de nuevo dicha identificación el sujeto pasivo puede beneficiarse retroactivamente mediante la deducción del impuesto por todo el período en el que no dispuso de tal identificación. Sin embargo, en su caso concreto, la Administración Tributaria le denegó por motivos formales la recuperación de la identificación, privándole así de la posibilidad de contrarrestar las consecuencias negativas de dicha falta de identificación. A mayor abundamiento, la entidad alegó que el mantenimiento indefinido de esta situación, en la que se obliga a una persona jurídica desprovista de identificación a efectos del impuesto a ingresar el IVA percibido, lesiona la doctrina jurisprudencial sentada por el TJUE.

Por su parte, la autoridad tributaria defendió la corrección y pertinencia del procedimiento de apremio, a la par que rechazaba las declaraciones rectificativas presentadas *a posteriori* del acta de inspección, alegando que tras su adopción esta ya no podía ser modificada.

El órgano jurisdiccional remitente decidió entonces suspender el procedimiento y trasladar al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1. ¿Se oponen la Directiva [del IVA] y el principio de neutralidad fiscal a una normativa nacional por la que un Estado miembro obliga a un ciudadano a recaudar y a abonar al Estado el IVA por tiempo indeterminado, pero sin reconocerle de manera correlativa el derecho a la deducción del IVA por razón de que se le había anulado de oficio el número de identificación a efectos del IVA debido a que en las declaraciones del IVA presentadas, referidas a seis meses consecutivos/dos trimestres naturales consecutivos, no había puesto de manifiesto operaciones que entren en el ámbito de aplicación del IVA?

2) En las circunstancias del litigio principal, ¿son compatibles los principios de seguridad jurídica, protección de la confianza legítima, proporcionalidad y cooperación leal, tal como se desprenden de la Directiva [del IVA], con una normativa nacional o con una práctica de la Administración tributaria mediante la cual, aunque el Estado miembro autoriza generalmente, previa solicitud, que una persona jurídica sea registrada nuevamente a efectos del IVA tras la anulación de oficio del número de identificación a efectos del IVA, sin embargo, en determinadas circunstancias concretas, el contribuyente no puede solicitar ser registrado nuevamente a efectos [del] IVA por motivos meramente formales, estando obligado a recaudar y a abonar al Estado el IVA por tiempo indeterminado, pero sin que se le reconozca de manera correlativa el derecho a la deducción del IVA?

3) En las circunstancias del litigio principal, ¿deben interpretarse el principio de seguridad jurídica, en relación con el principio de protección de la confianza legítima, el principio de proporcionalidad y el [principio] de cooperación leal, tal como se desprenden de la Directiva [del IVA], en el sentido de que prohíben establecer una obligación a cargo del contribuyente de recaudar y abonar el IVA por tiempo indeterminado, sin reconocerle el derecho a la deducción [del] IVA, sin que el órgano tributario verifique en el procedimiento las condiciones de fondo relativas al derecho a la deducción [del] IVA y sin que se cometa fraude por parte del contribuyente?».

2. Fundamentos de Derecho y fallo. Comentario crítico.

A raíz de la petición del Gobierno rumano, con carácter previo al análisis de las cuestiones prejudiciales planteadas, el Tribunal de Luxemburgo se pronuncia sobre su admisibilidad. Según las autoridades gubernamentales rumanas, procede que las cuestiones sean inadmitidas, dado que, por una parte, el órgano jurisdiccional remitente no ha efectuado una correcta exposición del marco jurídico y fáctico y, por otra parte, si Promexor hubiera solicitado la obtención de un nuevo número de identificación a efectos del IVA la Administración se lo hubiera concedido.

A este respecto, el Alto Tribunal se limita a señalar su obligación de pronunciarse¹ sobre cualquier cuestión que le sea formulada y se refiera a la interpretación del Derecho de la UE. Tal deber solo puede ser excepcionado cuando la actividad hermenéutica solicitada no tiene relación alguna con la realidad o con el objeto del litigio principal, cuando el conflicto es hipotético o cuando el propio Tribunal de Justicia no dispone de los elementos de hecho o de Derecho necesarios para responder con eficacia a las cuestiones planteadas².

En el caso que nos ocupa, el Tribunal de Justicia estima que no nos encontramos incursos en ninguna de las circunstancias señaladas. Además, aunque el órgano jurisdiccional remitente no ha citado de manera expresa la disposición nacional que impedía que Promexor obtuviera una nueva identificación en el marco del IVA, sí ha mencionado la existencia de tal precepto. Por todo ello, el Tribunal europeo declara la admisibilidad de la petición de decisión prejudicial.

Una vez clarificado este extremo, el Alto Tribunal procede a estudiar conjuntamente las preguntas formuladas, concernientes a la compatibilidad o no de los artículos 168, 213, apartado 1, 214, apartado 1, y 273 de la Directiva 2006/112/CE del IVA, así como el principio de neutralidad del IVA, interpretados a la luz de los principios de seguridad jurídica, protección de la confianza legítima y proporcionalidad, con una normativa nacional que permite a la Administración Tributaria que ha anulado la identificación a efectos del IVA de un contribuyente, obligar a ese sujeto pasivo a percibir el IVA mientras continúe con su actividad, sin que pueda empero solicitar una nueva identificación a efectos

1 STJUE de 4 de junio de 2020, *Kancelaria Medius*, C-495/19, apartado 21.

2 STJUE de 4 de junio de 2020. Ob.cit. Apartado 22.

del IVA y beneficiarse consiguientemente del derecho a la deducción del impuesto pagado por las adquisiciones.

La controversia suscitada no encierra, a nuestro juicio, un gran nivel de dificultad, teniendo en cuenta que el TJUE ha tenido ya ocasión de pronunciarse sobre asuntos similares en el pasado. Precisamente por ello, tras oír al Abogado General, el propio Tribunal decidió que el caso fuera juzgado sin Conclusiones.

En su razonamiento, el Tribunal de Luxemburgo comienza recordando que, según jurisprudencia constante y reiterada, el derecho del sujeto pasivo a deducir el IVA soportado constituye un mandato fundamental establecido por el Derecho de la UE que, en principio, no puede limitarse, pues da cumplimiento al principio de neutralidad³ del IVA. Es más, siempre y cuando se cumplan los requisitos materiales establecidos, dicha neutralidad exige la concesión de la deducción del IVA soportado, a pesar de que se hayan omitido determinados presupuestos formales⁴.

En particular, esta última idea ha sido subrayada por el TJUE en casos anteriores⁵, al hilo de los cuales ha matizado específicamente que tanto la identificación a efectos del IVA (artículo 214 de la Directiva), como el deber del sujeto pasivo de comunicar el inicio, modificación y cese de sus actividades económicas (artículo 213), no representan más que requisitos formales previstos con una finalidad de control, pero que en ningún caso pueden cuestionar el derecho a la deducción del IVA si concurren los requisitos de carácter material que dan lugar a este derecho.

Cuestión distinta sería que la Administración Tributaria interna no hubiera podido disponer de la información necesaria para verificar la presencia de tales requisitos materiales, o que el sujeto pasivo hubiera actuado de forma fraudulenta para poder ejercitar el derecho a la deducción del IVA. En el caso examinado no se ha apreciado por parte del órgano judicial remitente ningún tipo de fraude, por lo que si tal inexistencia se confirma –aspecto este que compete verificar al órgano remitente– no puede denegarse a la demandante su derecho a la deducción por tal motivo.

Finalmente, el Tribunal europeo se posiciona también respecto al margen de apreciación conferido a los Estados miembros para garantizar la identificación de los sujetos pasivos a efectos del IVA. En este contexto, la flexibilidad otorgada por los artículos 213 y 214 de la Directiva no significa que las autoridades nacionales puedan denegar a un contribuyente la atribución de un número individual sin causa justificada. Resulta obvio que para evitar el uso abusivo de los números de identificación –señaladamente por empresas cuya actividad es ficticia–, se permita la adopción de medidas estatales. Ahora bien, tales medidas no deben ir más allá de lo necesario para asegurar la correcta recaudación y para evitar el fraude, de lo que se deduce que se prohíbe que puedan denegar de modo sistemático el derecho a la deducción del IVA, pues ello comportaría la violación del principio de neutralidad del impuesto.

3 STJUE de 7 de marzo de 2018, *Dobre*, C-159/17, apartados 28 a 30.

4 STJUE de 7 de marzo de 2018. Ob.cit. Apartado 31.

5 STJUE de 9 de julio de 2015, *Salomie y Oltean*, C-183/14, apartado 60 y jurisprudencia allí citada.

En el supuesto analizado, la disposición prevista en la normativa rumana, en virtud de la cual la Administración Tributaria está facultada para denegar la deducción del IVA con base en el incumplimiento de un requisito formal (el administrador de la sociedad es socio de otra entidad incurso en un procedimiento de insolvencia) y sin atender a la concurrencia de los requisitos materiales, ni a si existe o no riesgo de fraude, resulta claramente incompatible con el Derecho de la UE a este respecto.

De conformidad con ello, el TJUE falla en el siguiente sentido: «A la vista de las consideraciones anteriores, procede responder a la cuestión prejudicial que los artículos 168, 213, apartado 1, 214, apartado 1, y 273 de la Directiva del IVA, así como el principio de neutralidad del IVA, deben interpretarse, a la luz de los principios de seguridad jurídica, protección de la confianza legítima y proporcionalidad, en el sentido de que, cuando la identificación de un sujeto pasivo del IVA haya sido anulada debido a que en sus declaraciones del IVA presentadas por seis meses consecutivos no se mencionan operaciones sujetas, pero ese sujeto pasivo continúa con su actividad pese a tal anulación, no se oponen a una normativa nacional que permite a la Administración tributaria competente obligar al citado sujeto pasivo a percibir el IVA devengado por sus operaciones gravadas, siempre que pueda solicitar una nueva identificación a efectos del IVA y deducir el IVA soportado. El hecho de que el administrador del sujeto pasivo sea socio de otra sociedad incurso en un procedimiento de insolvencia no puede, como tal, esgrimirse para denegar sistemáticamente a ese sujeto pasivo una nueva identificación a efectos del IVA».

Nos encontramos, pues, ante un nuevo pronunciamiento del Tribunal europeo que viene a perfilar los contornos del derecho a la deducción del IVA, vetando la posibilidad de que los Estados miembros puedan limitarlo o denegarlo de modo automático basándose exclusivamente en la ausencia de condiciones formales, cuya finalidad es la de control, pero sin tomar en consideración si se cumplen los requisitos materiales ni si existe algún peligro en términos de comisión de fraude fiscal o falta de la adecuada recaudación del impuesto. Conviene destacar el protagonismo que de nuevo cobra el principio de neutralidad del IVA al interpretar los preceptos analizados y la necesidad, tal y como apunta el Alto Tribunal, de diseñar la normativa interna por parte de los legisladores nacionales de forma tal que se garantice el pleno respeto de dicha neutralidad, consagrada en el Derecho de la UE.

COMENTARIO A LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UE, DE 25 DE NOVIEMBRE DE 2021 (SALA TERCERA)

Aurora Ribes Ribes

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de Alicante (España)

Miembro de AEDAF

Asunto: C-437/19.

Partes: *État luxembourgeois y L.*

Síntesis: «Procedimiento prejudicial – Cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad – Directiva 2011/16/UE – Artículo 1, apartado 1, Artículo 5 y Artículo 20, apartado 2 – Solicitud de información – Decisión de requerimiento de información – Negativa a atender el requerimiento – Sanción – "Pertinencia previsible" de la información solicitada – Inexistencia de una identificación nominal e individual de los contribuyentes afectados – Concepto de "identidad de la persona sometida a examen o investigación" – Motivación de la solicitud de información – Alcance – Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea – Artículo 47 – Derecho a la tutela judicial efectiva contra la decisión por la que se requiere información – Artículo 52, apartado 1 – Limitación – Respeto del contenido esencial del derecho».

1. Antecedentes y cuestiones planteadas.

La cuestión prejudicial se suscita en el marco de un conflicto entre el Estado luxemburgués y L, una sociedad luxemburguesa, acerca de la legalidad de una sanción tributaria impuesta a dicha entidad como consecuencia de haber incumplido un requerimiento de información, derivado de una solicitud de intercambio de información fiscal entre Estados miembros.

El objeto de la cuestión prejudicial es la interpretación del artículo 47 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, así como del artículo 1, apartado 1; artículo 5 y artículo 20, apartado 2, letra a) de la Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad.

Descendiendo a los hechos, el punto de partida viene constituido por una solicitud de información enviada en abril de 2017 por la Administración Tributaria francesa a su homóloga luxemburguesa. En la misma se identificaban dos sociedades: una sociedad civil inmobiliaria francesa (F) en calidad de persona jurídica investigada en el Estado requirente, y una sociedad luxemburguesa (L), sociedad matriz indirecta de F, como persona jurídica afectada en el Estado requerido.

La titularidad de sendos bienes inmuebles sitos en Francia por parte de cada una de estas entidades motivó el objetivo fiscal de la referida solicitud, que no era sino conocer la identidad de los accionistas y beneficiarios efectivos de L, en la medida en que la normativa francesa obliga a las personas físicas titulares directa o indirectamente de inmuebles radicados en Francia a declararlos.

Con fecha 28 de febrero de 2018 y, con el propósito de dar oportuno cumplimiento a la solicitud de información recibida, la autoridad luxemburguesa remitió a L un requerimiento de información –contra el cual no cabía recurso alguno–, para que proporcionara datos sobre tales accionistas en relación con el período comprendido entre el 1 de enero de 2012 y el 31 de diciembre de 2016.

Pese a la imposibilidad de impugnación señalada por la autoridad fiscal, L recurrió en alzada dicho requerimiento el 5 de abril de 2018. Asimismo, contra la desestimación del recurso de alzada interpuso otro de anulación, que se encuentra pendiente de resolución mientras se sustancia la presente cuestión prejudicial.

Por otro lado, en agosto de 2018 la Administración Tributaria luxemburguesa sancionó a L mediante la imposición de una multa, como consecuencia de haber desatendido el requerimiento de información. En desacuerdo con tal resolución sancionadora, la entidad planteó un recurso solicitando su modificación y, subsidiariamente, su anulación.

En respuesta a tal recurso, en diciembre de 2018 el Tribunal Contencioso-Administrativo anuló la citada resolución, alegando una falta de correspondencia entre los sujetos a los que se refería el requerimiento de información de 2018 y el contribuyente al que aludía la solicitud primigenia de abril 2017. A juicio de este órgano judicial, el sujeto objeto de la investigación desarrollada por las autoridades francesas no sería F, sino los beneficiarios efectivos, es decir, personas físicas accionistas de L. En el entendimiento de que existe incertidumbre sobre la identidad del contribuyente al que se refiere la solicitud, el Tribunal Contencioso-Administrativo estimó que la información solicitada carecía de la pertinencia previsible.

Disconforme con ello, el Estado luxemburgués recurrió en apelación contra esta sentencia ante el Tribunal Supremo de lo contencioso-administrativo. Desde el prisma de este último, no existe contradicción alguna entre la identidad del contribuyente reflejada en el requerimiento de febrero de 2018 y el objetivo fiscal perseguido con la originaria solicitud de información de abril de 2017. Por consiguiente, en lo que respecta a este extremo, no cabe afirmar que los datos solicitados carezcan de la pertinencia previsible.

Ahora bien, por lo que concierne a la identidad del contribuyente sometido a investigación, el Tribunal Supremo de lo contencioso-administrativo reconoce que la solicitud de abril de 2017 no identifica de forma nominal e individual a los accionistas y beneficiarios efectivos de L, sino que alude a ellos de modo global. En este punto, trae a colación la interpretación de las disposiciones de la Directiva 2011/16 por parte del TJUE al hilo del Asunto *Berlioz*¹, donde se precisó que la identidad del contribuyente que está siendo investigado se reputa un dato esencial que debe contenerse necesariamente en la solicitud de información para que esta goce de la pertinencia previsible.

Surge aquí, precisamente, la primera duda del citado tribunal. De una parte, el órgano judicial interno considera que el mandato de la Directiva no admite identificaciones genéricas, que se limiten a suministrar datos comunes para determinar un grupo de personas no concretadas individualmente. Sin embargo, tampoco desconoce que el Tribunal europeo señaló la procedencia de atender al artículo 26 del Convenio Modelo de la OCDE y a sus comentarios para interpretar el concepto de «identidad» y, acogiendo una interpretación dinámica, tales comentarios avalan la pertinencia previsible de una solicitud que aluda a un grupo de contribuyentes no identificados de forma nominal siempre y cuando se trate de un número reducido, y la investigación sea específica y orientada a controlar el cumplimiento de una obligación legal concreta y no meras actuaciones generales de comprobación tributaria. Teniendo presente todo ello, el Tribunal doméstico se muestra dubitativo acerca de si lo dispuesto en los Comentarios podría o no obviar el requisito impuesto por la mencionada Directiva sobre la identificación individual del contribuyente.

En otro orden de ideas, el Tribunal Supremo de lo contencioso-administrativo se cuestiona si la situación creada, derivada de la imposibilidad de recurrir directamente el requerimiento de información, exigiría, con base en el artículo 47 de la Carta de derechos fundamentales de la UE, conceder un plazo al sujeto afectado para que pueda facilitar los datos, antes de imponerle la sanción por incumplimiento.

En efecto, al no ser posible la impugnación directa del citado requerimiento, la entidad no tuvo más alternativa que recurrir contra la resolución sancionadora, con la intención de impugnar de manera incidental la legalidad del requerimiento de información. Si bien dicho recurso suspende automáticamente la ejecución de la sanción, en la hipótesis de que el mismo no prosperara, L vendría obligada a suministrar los datos requeridos y a abonar la multa. Cabe resaltar que en este caso L solo habría conocido las menciones mínimas relativas al objetivo fiscal de la solicitud de información en el marco del recurso contra la sanción, careciendo por tanto de un plazo hábil para decidir, previo conocimiento completo de tal contenido, sobre si atendía o no el requerimiento.

1 STJUE de 16 de mayo de 2017, *Berlioz Investment Fund*, C-682/15.

Teniendo en cuenta las dudas generadas, el Tribunal Supremo de lo contencioso-administrativo suspendió el procedimiento y remitió al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1. ¿Debe interpretarse el artículo 20, apartado 2, letra a), de la Directiva 2011/16 en el sentido de que una solicitud de intercambio de información formulada por una autoridad de un Estado miembro requirente que define a los contribuyentes objeto de dicha solicitud aludiendo simplemente a su condición de accionistas y de titulares reales de una persona jurídica, sin que la autoridad requirente haya identificado previamente de forma nominal e individual a esos contribuyentes, es conforme a las exigencias de identificación que impone dicha disposición?

2) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión prejudicial, ¿deben interpretarse el artículo 1, apartado 1, y el artículo 5 de esa misma Directiva en el sentido de que la observancia de la norma de la pertinencia previsible exige que la autoridad del Estado miembro requirente, a fin de acreditar que no trata de "echar las redes" para obtener información pese a no haber identificado individualmente a los contribuyentes de que se trata, pueda demostrar mediante explicaciones claras y suficientes que está llevando a cabo una investigación específica sobre un grupo limitado de personas y no una mera investigación de supervisión fiscal general y que dicha investigación se justifica por sospechas fundadas de incumplimiento de una obligación legal concreta?

3) ¿Debe interpretarse el artículo 47 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea en el sentido de que, cuando

- la autoridad competente del Estado miembro requerido ha impuesto una sanción administrativa económica a un administrado por el incumplimiento de una decisión administrativa en la que se le requiere para que facilite información en el marco de un intercambio de información entre Administraciones tributarias nacionales en virtud de la Directiva 2011/16, decisión no susceptible de recurso judicial conforme al Derecho interno del Estado miembro requerido, y dicho administrado ha impugnado la legalidad de la referida decisión por vía incidental en el marco de un recurso judicial dirigido contra la sanción económica, y
- dicho administrado solo ha tenido conocimiento de la información mínima mencionada en el artículo 20, apartado 2, de la Directiva 2011/16 en el transcurso del procedimiento judicial incoado a raíz de su recurso judicial contra la citada sanción,

es preciso otorgar a dicho administrado, una vez definitivamente reconocida, por vía incidental, la validez de la decisión de requerimiento y de la imposición de una multa adoptadas en su contra, un plazo suspensivo para el pago de la multa a fin de que pueda dar cumplimiento a dicha decisión de requerimiento, tras haber tenido así conocimiento de los datos relativos a la pertinencia previsible definitivamente confirmada por el juez competente?».

2. Fundamentos de Derecho y fallo. Comentario crítico.

Como el lector recordará, la materia sobre la que versa este asunto ha sido ya examinada por el Tribunal de Justicia en casos anteriores (*Sabou*², *Berlioz*³ y *État luxembourgeois*⁴), en los que se ha ido conformando un importante cuerpo de doctrina sobre, de una parte, la interpretación de la Directiva de cooperación administrativa en materia de fiscalidad y, de otra parte, el derecho a la tutela judicial efectiva proclamado en el artículo 47 de la Carta de Derechos Fundamentales de la UE.

De hecho, el Presidente del TJUE acordó en enero de 2020 la suspensión del presente procedimiento hasta que recayera sentencia en el Asunto *État luxembourgeois*. Dictado este pronunciamiento, el mismo se comunicó al órgano jurisdiccional remitente que, tras su examen, notificó su deseo de mantener la petición de cuestión prejudicial planteada. Ante tal parecer, se procedió a reanudar el procedimiento que nos ocupa.

El Tribunal europeo se centra, en primer término, en el análisis conjunto de las cuestiones primera y segunda, en las que básicamente se pregunta si se cumple el requisito de la pertinencia previsible de la información cuando no hay una identificación nominal e individual de los investigados, sino grupal, pero sí se está desarrollando una investigación concreta sobre un grupo limitado de personas en relación con el posible incumplimiento de una obligación tributaria específica.

Recuérdese que la pertinencia previsible de la información es un requisito que debe respetar la solicitud para que el Estado requerido venga obligado a tramitarla y, por ende, un presupuesto de legalidad del requerimiento de información y de la sanción impuesta a resultados de su incumplimiento.

Pues bien, el Tribunal de Justicia llega a la conclusión de que dicha pertinencia previsible sí concurre en la información solicitada, al comprobar que los dos elementos requeridos para ello (la identidad de la persona sometida a examen o investigación y el objetivo fiscal) están presentes en la solicitud de información cuyo análisis nos ocupa.

¿Cuál es el *iter* de razonamiento seguido por el Alto Tribunal para alcanzar dicha conclusión? En primer lugar, el TJUE profundiza en el significado de la expresión «identidad de la persona sometida a examen o investigación». A su juicio, el término «identidad» designa el conjunto de datos que permiten identificar a una persona y que no se limitan exclusivamente a su nombre. Por otra parte, el término «persona» engloba no solo a las personas físicas, sino también a las jurídicas e incluso a cualquier otro ente carente de personalidad jurídica.

2 STJUE de 22 de octubre de 2013, *Sabou*, C-276/12.

3 STJUE de 16 de mayo de 2017. Ob.cit.

4 STJUE de 6 de octubre de 2020, *État luxembourgeois*, C-245/19 y C-246/19. Véase nuestro comentario de este pronunciamiento en la Revista Técnica Tributaria n.º 132, 2021. Asimismo: Jiménez López, A.: «De lo pertinente en el intercambio de información tributaria. Análisis de la STJUE de 6 de octubre de 2020, Asuntos acumulados C-245/19 y C-246/19», en Revista de Contabilidad y Tributación n.º 456, 2021, pp.147-157.

Desde el prisma teleológico, el espíritu de la norma relativa a la «pertinencia previsible» es dotar al mecanismo de intercambio de información de la máxima efectividad, por lo que la interpretación de los elementos recogidos en la motivación de dicha solicitud debe ser flexible⁵. De lo contrario, se frustraría el fin de lograr un cruce de datos rápido y útil para combatir el fraude fiscal.

En base a esta exégesis literal, contextual y teleológica del requisito «identidad de la persona sometida a examen o investigación» del artículo 20, apartado 2, letra a) de la Directiva 2011/16, cabe concluir, por tanto, que dicho concepto no abarca únicamente el nombre y los demás datos personales, sino un conjunto de características distintivas, de lo que se sigue que puede referirse tanto a personas individuales como a un grupo limitado de personas identificable a través de un conjunto de cualidades que las distinga.

Una vez afirmado el cumplimiento de este requisito, el Tribunal de Justicia procede a verificar si también concurre el segundo, esto es, que en la solicitud de información se especifique el objetivo fiscal de la misma. Para ello se precisa que la autoridad requirente concrete tres aspectos: el grupo de contribuyentes investigado, las obligaciones tributarias específicas que atañen a tales personas y las razones por las que se sospecha que estos sujetos han omitido o incumplido los deberes que les competen.

El Alto Tribunal declara que en la solicitud de información analizada sí parecen incluirse estos extremos, tal y como ya subrayó la Abogada General en sus Conclusiones⁶, de manera que puede darse por cumplido el elemento de «objetivo fiscal» al que alude el artículo 20, apartado 2, letra b) de la Directiva 2011/16, sin perjuicio de la comprobación que a este respecto le corresponde realizar al órgano jurisdiccional remitente.

Por último, el TJUE destaca que esta interpretación de las disposiciones de la Directiva de intercambio de información coincide con la del concepto de «pertinencia previsible» de la información solicitada que se prevé en el artículo 26, apartado 1 del Convenio Modelo de la OCDE.

Centrándonos ahora en la tercera cuestión prejudicial, cabe hacer notar que en este caso se pregunta al Tribunal por la interpretación no de un precepto de la Directiva citada, que constituye Derecho derivado, sino del artículo 47 de la Carta de Derechos Fundamentales de la UE –Derecho originario– que, como es sabido, consagra el derecho a la tutela judicial efectiva.

Resueltas con carácter previo las cuestiones relativas a la competencia del propio TJUE para conocer de este punto, así como sobre la admisibilidad de la cuestión prejudicial en sí, el Tribunal europeo aborda el fondo del asunto.

Sintéticamente, la cuestión a dilucidar estriba en si puede entenderse contraria al derecho mencionado una situación en la que, al no existir recurso directo, se impugna la resolución sancionadora con el fin de recurrir por vía incidental el requerimiento de información y, en la hipótesis de que la impugnación no prospere y la sanción se convierta en definitiva, no se otorgue al inte-

5 STJUE de 6 de octubre de 2020. Ob.cit. Apartados 86 y 89.

6 Conclusiones presentadas por la Abogada General, J. Kokott, el 3 de junio de 2021, apartado 64.

resado un plazo específico –al margen del contexto del recurso– para valorar la pertinencia previsible de la información solicitada y decidir sobre el cumplimiento de dicho requerimiento.

Conforme a la normativa nacional, en el supuesto examinado, el afectado por un requerimiento de información arbitrario o desproporcionado no podrá acceder a un tribunal, a no ser que infrinja dicho requerimiento y se exponga a ser sancionado por ello. Tal y como ya declaró el Tribunal de Justicia en el Asunto *État luxembourgeois*⁷, una normativa nacional que impone esa restricción atenta contra el derecho a la tutela judicial efectiva del artículo 47 de la Carta de Derechos Fundamentales de la UE. En otras palabras, la efectividad del citado derecho exige que el interesado, en caso de confirmarse judicialmente la legalidad del requerimiento, disponga del plazo inicialmente establecido en el Derecho interno para decidir sobre el cumplimiento o no de tal decisión, sin que ello conlleve el mantenimiento de la sanción que se le impuso para ejercer su derecho a la tutela judicial efectiva, salvo que incumpla el requerimiento en este último plazo.

En definitiva, el fallo del TJUE en este asunto versa como sigue:

«1) El artículo 1, apartado 1, el artículo 5 y el artículo 20, apartado 2, de la Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE, deben interpretarse en el sentido de que una solicitud de información debe considerarse referida a información que no carece manifiestamente de toda pertinencia previsible cuando las personas sometidas a examen o investigación en el sentido de esta última disposición no estén identificadas nominal e individualmente en dicha solicitud, pero la autoridad requirente acredite, mediante explicaciones claras y suficientes, que está llevando a cabo una investigación específica sobre un grupo limitado de personas, justificada por sospechas fundadas de incumplimiento de una obligación legal concreta.

2) El artículo 47 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea debe interpretarse en el sentido de que, cuando a una persona en cuyo poder obra información

- se le ha impuesto una sanción administrativa pecuniaria por no dar cumplimiento a una decisión de requerimiento de información en el marco de un intercambio entre Administraciones tributarias nacionales, conforme a la Directiva 2011/16, contra la que no cabía recurso judicial alguno en virtud del Derecho interno del Estado miembro requerido, y dicha persona,
- ha impugnado la legalidad de la referida decisión por vía incidental en el marco de un recurso judicial contra la resolución sancionadora dictada por no dar cumplimiento a ese requerimiento, de manera que ha tenido conocimiento de la información mínima indicada en el artículo 20, apartado 2, de la citada Directiva en el curso del procedimiento judicial relativo a dicho recurso,

7 STJUE de 6 de octubre de 2020. Ob.cit. Apartado 69.

debe otorgarse a dicha persona, una vez definitivamente reconocida la legalidad de las referidas resoluciones dictadas en su contra, la posibilidad de dar cumplimiento a la decisión de requerimiento de información en el plazo establecido inicialmente para ello por el Derecho nacional, sin que ello implique el mantenimiento de la sanción que se le impuso para ejercer su derecho a la tutela judicial efectiva. Solo en caso de que esa persona no atendiera el mismo requerimiento en ese plazo sería legítimamente exigible la sanción impuesta».

Huelga subrayar la relevancia del presente pronunciamiento que, unido a las Sentencias ya recaídas en los Asuntos *Sabou*, *Berlioz* y *État luxembourgeois* —ya reseñados—, conforma un cuerpo de doctrina jurisprudencial cada vez más preciso y pormenorizado¹³ acerca de la interpretación de los artículos de la Directiva de intercambio de información y del derecho a la tutela judicial efectiva que ostentan los contribuyentes europeos. En particular, partiendo de los criterios hermenéuticos ya sentados, se delimita con mayor detalle el concepto de «pertinencia previsible» de la información solicitada, con vistas a incrementar las garantías de los contribuyentes afectados.

Asimismo, por lo que concierne al derecho a la tutela judicial efectiva, el Alto Tribunal refrenda la jurisprudencia anterior respecto a la interpretación de una de las vertientes de este derecho, el acceso a los tribunales, exigiendo la existencia de un recurso directo, lo que se traduce en un refuerzo del ámbito de protección de este derecho fundamental, con las oportunas consecuencias para las legislaciones de los Estados miembros de la UE.

8 Véase, ampliamente: Zagà, S.: «The protection of individual taxpayer rights regarding exchange of information on request in the European Union», en *European Taxation* vol.62, n.º 2/3, 2022.

A blurred photograph of a modern office hallway. In the foreground, a person in a dark suit is walking towards the left, carrying a black briefcase. In the background, another person in a light-colored suit is walking towards the right, carrying a folder. The hallway has large glass windows and a tiled floor.

Transferencia

Cumplimiento tributario cooperativo y precios de transferencia

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

CUMPLIMIENTO TRIBUTARIO COOPERATIVO Y PRECIOS DE TRANSFERENCIA

José Ángel Gómez Requena

Profesor Contratado Doctor Interino de Derecho

Financiero y Tributario

Centro Internacional de Estudios Fiscales

Universidad de Castilla-La Mancha (España)

Resumen

Las operaciones vinculadas y los precios de transferencia suelen producir una alta conflictividad, especialmente en el seno de grandes grupos multinacionales. Esta conflictividad es negativa tanto para las Administraciones tributarias como para los contribuyentes.

Es preciso diseñar herramientas de cumplimiento cooperativo de las obligaciones tributarias en precios de transferencia. En este sentido, los Acuerdos Previos de Valoración sobre precios de transferencia (APA) estimulan el cumplimiento tributario, evitan el conflicto y dan seguridad jurídica a los contribuyentes.

El presente trabajo analiza los aspectos más importantes de los APA, el procedimiento sobre su adopción en Derecho tributario español y pone de manifiesto la importancia de ampliar su alcance a todos los contribuyentes, especialmente tras las consecuencias provocadas por la pandemia por Covid-19.

Palabras clave

Acuerdo previo de valoración sobre precios de transferencia, Cumplimiento cooperativo, precios de transferencia.

Abstract

Controlled transactions and transfer pricing tend to produce high levels of tax disputes, especially within large multinational groups. This conflict is negative both for the tax administrations and for the taxpayers.

It is necessary to design tools for cooperative compliance with tax obligations in transfer pricing. In this sense, the Advanced Pricing Agreements (APA) stimulate tax compliance, avoid conflict and provide legal certainty to taxpayers.

This paper analyzes the most important aspects of APAs, the procedure for their adoption in Spanish tax law, and highlights the importance of expanding their scope to all taxpayers, especially after the consequences caused by the Covid-19 pandemic.

Keywords

Advanced Pricing Agreement, Tax Compliance, Transfer Pricing.

Cómo referenciar: Gómez Requena, J.A. (2022). Cumplimiento tributario cooperativo y precios de transferencia. *Revista Técnica Tributaria* (136), 281-302

SUMARIO

1. Introducción: las operaciones vinculadas y el cumplimiento tributario
2. Cuestiones conceptuales y jurídico tributarias acerca de los APA
 - 2.1 ¿Qué es un APA? Aspectos sobre su naturaleza jurídica
 - 2.2. Marco normativo de los APA
 - 2.3. Tipos de APA
3. La adopción de un APA en derecho tributario español
 - 3.1. Contactos previos o *pre-filing*
 - 3.2. Solicitud
 - 3.3. Instrucción
 - 3.4. Formalización del APA
4. Impacto del Covid-19 sobre los APA en la fiscalidad internacional
5. Reflexiones finales

1. Introducción: las operaciones vinculadas y el cumplimiento tributario

Las operaciones vinculadas son aquellas operaciones que realizan entre sí entidades que se hallan bajo alguna situación de ligazón, influencia mutua o vinculación según la legislación tributaria. Por todos es sabido que estas operaciones han de valorarse en el Impuesto sobre Sociedades correspondiente con arreglo a su valor de mercado. Tanto la doctrina de la OCDE, a través de sus Directrices sobre Precios de Transferencia aplicables a empresas multinacionales y Administraciones tributarias¹, como la normativa doméstica, a través del art. 18 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS), nos recuerdan la aplicación del principio de plena competencia o *at arm's length* para valorar los precios de transferencia, tanto los derivados de operaciones domésticas como los que procedan de operaciones transfronterizas en el seno de los grupos multinacionales.

Los precios de transferencia no son una ciencia exacta y su dependencia en factores de valoración económicos provoca que afloren constantemente discrepancias entre el valor declarado por el contribuyente y el comprobado por la Administración tributaria, abriéndose disputas que se prolongan en el tiempo y que en ocasiones no acaban con una solución consensuada y efectiva. Esta situación se acentúa más si cabe cuando la operación tiene elementos transfronterizos. En estos supuestos, las disputas intentan solucionarse a través de los procedimientos amistoso y, en su caso, arbitral, dentro de los Convenios de Doble Imposición. Sin embargo, al implicarse los intereses de dos o más Estados miembros en la práctica del ajuste fiscal de las operaciones, es complicado alcanzar una solución que evite la doble imposición económica del contribuyente.

En este contexto, es necesario introducir herramientas de cumplimiento cooperativo en los precios de transferencia que ayuden a los contribuyentes a cumplir correctamente con sus obligaciones tributarias. Por otra parte, para los intereses de la Administración tributaria también es primordial lograr una efectiva recaudación y evitar una disputa tributaria con el contribuyente que pueda alargarse durante varios años. Las últimas tendencias de cumplimiento cooperativo en nuestro ordenamiento tributario pivotan sobre instrumentos de *soft law* como son los códigos de buenas prácticas. Adicionalmente, se le podría añadir una herramienta que ya existen en el ordenamiento tributario español y que tiene un alcance específico sobre las operaciones vinculadas. Se trata de los Acuerdos Previos de Valoración sobre precios de transferencia o *Advanced Pricing Agreements* (APA).

El art. 18.9 LIS regula los APA como una herramienta preventiva ante posibles controversias que dota de una gran seguridad jurídica al contribuyente. Una vez

1 El 20 de enero de 2022 se han publicado unas nuevas Directrices que actualizan la versión anterior de 2017. Principalmente las modificaciones recaen sobre, en primer lugar, una clarificación acerca de la utilidad a la hora de aplicar el método de distribución del resultado sobre ciertas operaciones, ilustrada mediante numerosos ejemplos. En segundo lugar, unas nuevas orientaciones sobre la valoración y ajustes sobre intangibles de difícil valoración. Y, en tercer lugar, una nueva guía sobre transacciones financieras.

alcanzado un acuerdo entre el contribuyente y la Administración tributaria sobre una o varias operaciones intragrupo se evitaría un futuro procedimiento de comprobación o inspección, siempre y cuando el contribuyente cumpla con lo establecido en el APA y las características de las operaciones sean las mismas. De esta manera, los APA actuarían como puertos seguros que podemos enmarcar dentro de las herramientas de cumplimiento cooperativo de las obligaciones tributarias².

El cumplimiento cooperativo de las obligaciones tributarias o *tax compliance* está llamado a relajar la conflictividad y favorecer un escenario de cooperación y confianza mutua entre los contribuyentes y la Administración tributaria. Su fisonomía es lo suficientemente amplia como para poder encajar a la perfección en una parcela tan singular y específica de la fiscalidad internacional como son los precios de transferencia. La Administración tributaria puede segmentar a sus contribuyentes en función de los riesgos fiscales existentes sobre el cumplimiento de las obligaciones tributarias, de tal manera que puede focalizar con mayor eficacia programas particulares sobre contribuyentes con mayor riesgo, en este caso, sobre sus operaciones vinculadas.

El objeto del presente artículo es analizar las líneas generales de los APA entendidos como mecanismos preventivos del afloramiento de conflictividad en los precios de transferencia y como instrumentos de cumplimiento cooperativo que estimularían el cumplimiento de las obligaciones tributarias. En este sentido, se tendrá en cuenta el impacto de la pandemia causada por el COVID-19 sobre los APA que se encontraban en vigor y sobre los que se van a negociar en el futuro más cercano.

2. Cuestiones conceptuales y jurídico tributarias acerca de los APA

2.1 ¿Qué es un APA? Aspectos sobre su naturaleza jurídica

Un APA es una conjunción de voluntades alcanzadas en un procedimiento presidido por la cooperación y la negociación para prevenir el afloramiento de controversias con relación a los precios de transferencia. El APA tiene por objetivo arrojar seguridad jurídica al contribuyente con carácter previo a la realización de sus operaciones vinculadas, evitando que surjan futuros escenarios de doble imposición.

Siguiendo la definición de las DPT OCDE, un APA es «un acuerdo que determina, con carácter previo a la ejecución de la operación vinculada, una serie de criterios oportunos (relativos, por ejemplo, al método, los comparables, los ajus-

2 Siguiendo a CARRASCO PARRILLA, P.J., las principales características de los programas de cumplimiento cooperativo son: 1. Relación entre Administración tributaria y contribuyentes. 2. Relación basada en la transparencia y confianza mutua. 3. Primacía a la cooperación frente a la confrontación. 4. Disminución de la conflictividad y de la litigiosidad. 5. Reducción de la imposición de sanciones y un aumento de la recaudación tributaria. CARRASCO PARRILLA, P.J (2019), El cumplimiento cooperativo de las obligaciones tributarias desde la experiencia española. En H.J. Bertazza (Dir.), *Nuevos paradigmas del Derecho tributario post covid-19* (1ª ed. Pág. 386). Thomson Reuters.

tes pertinentes y las hipótesis críticas relacionadas con eventos futuros) para la determinación de los precios de transferencia aplicados a estas operaciones, a lo largo de un cierto período»³. Desde esta óptica, un APA nunca fija *ex ante* el beneficio imponible ni la deuda tributaria en el correspondiente impuesto sobre sociedades de una jurisdicción. El APA establece los mecanismos y guías pactados entre la Administración y el contribuyente para que pueda valorarse la operación intragrupo cubierta por el APA conforme al principio de plena competencia. Este es un aspecto importante que permite distinguir los APA de otros acuerdos fiscales «a la carta» o *tax rulings*.

En lo que respecta a su naturaleza jurídica, existen dos perspectivas diferenciadas. *a priori*, la delimitación y rasgos fundamentales de los APA inducen a pensar que su naturaleza jurídica se asimila a la de un contrato entre particulares realizado en el libre ejercicio de la autonomía de la voluntad del art. 1255 del Código Civil. En los países anglosajones con sistema jurídico de *common law*, los APA tiene la naturaleza jurídica de un contrato entre la Administración y el contribuyente⁴.

Sin embargo, para los países de *civil law*, los APA son una figura que resulta de un procedimiento administrativo, debidamente reglado. Es lo que sucede en Derecho tributario español, donde la naturaleza jurídica de un APA es la de un acto administrativo, si bien concurren en él notas particulares como la participación del contribuyente en su adopción. Por lo tanto, pese a que el término «acuerdo» induce a error, no estamos en presencia de un contrato privado, sino ante un acto administrativo, dictado por la Administración en el ejercicio de sus potestades, en el seno de un procedimiento debidamente reglado y que se adopta bajo la cooperación y colaboración mutua de la Administración y del administrado (contribuyente).

Los APA se configuran como una subespecie dentro de un gran género como son los acuerdos previos de valoración del art. 91 Ley General Tributaria. En la normativa tributaria española aparece por primera vez esta técnica convencional para determinar la valoración en el seno del art. 16 de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades, para la valoración de operaciones vinculadas. Sin embargo, no fue hasta la aprobación de la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes la que introdujo el marco general de los llamados «acuerdos previos de valoración». Por lo tanto, puede afirmarse que el género (los acuerdos previos de valoración) fue construido a raíz de la subespecie (los APA), lo cual pone de manifiesto, a nuestro modo de ver, la buena fisonomía de los APA como herramientas de prevención de la conflictividad tributaria y su extrapolación al marco de la mejora del cumplimiento cooperativo de las obligaciones tributarias de los contribuyentes.

Los acuerdos previos de valoración son una herramienta adicional para que la Administración cumpla con su deber de información y asistencia a los obligados tributarios con el fin de prevenir futuros conflictos tributarios en una materia tan indeterminada, en ciertas ocasiones, como es la valoración de cier-

3 Pár. 4.134 Directrices sobre Precios de Transferencia.

4 Cfr. Hortalà Vallvé, J. y Soler Babra, R. (2019). Los acuerdos previos de valoración en T. Cordón Ezquerro (Dir.), *Fiscalidad de los precios de transferencia (operaciones vinculadas)* (2ª ed., pág. 885). Ediciones CEF.

tos bienes o derechos a los efectos de su inclusión en la base imponible del tributo correspondiente. El art. 91 de la Ley General Tributaria contiene un marco general sobre los acuerdos previos de valoración que habilita a que posteriores leyes y reglamentos propios de cada tributo establezcan el acuerdo previo de valoración específico⁵. Así, por ejemplo, en nuestro ordenamiento tributario podemos encontrar los siguientes acuerdos previos de valoración:

1. Los APA, cuyo campo de actuación se desarrolla en las operaciones intra-grupo (art. 18.9 LIS).
2. Los acuerdos previos de calificación y valoración de activos intangibles (art. 23.6 y 7 LIS).
3. Los acuerdos previos de valoración de los gastos e inversiones correspondientes a proyectos de investigación y desarrollo o de innovación tecnológica.
4. Los acuerdos previos de valoración sobre rendimientos del trabajo en especie del IRPF a los efectos de la determinación del ingreso a cuenta (Disposición Adicional 2ª Reglamento del IRPF).

Es cierto que los acuerdos previos de valoración son actos administrativos en cuya intervención participa el particular de una manera activa, instando el procedimiento y aportando su postura sobre la valoración del bien o derecho que se trate, pero, estos acuerdos participan de la naturaleza jurídica de la fase de comprobación administrativa del valor declarado y el valor comprobado de un bien o derecho, confirmándose así su calificativo de técnica preventiva de conflictos tributarios⁶.

Asimismo, al dar entrada al contribuyente de una manera activa en el procedimiento administrativo que se dirige para llegar a alcanzar el posible acuerdo a través de un acto administrativo se intensifica la terminación convencional de los procedimientos administrativos.

Los APA son una técnica convencional cuya exigencia es primordial, por un lado, dado el carácter democrático y social de nuestro Estado (art. 1.1 Constitución Española) y la garantía de participación de los ciudadanos en los asuntos públicos (art. 23 Constitución Española), y, por otro lado, coherente con la filosofía del pacto a tenor del cual el contribuyente que puede verse afectado por una decisión administrativa es partícipe de la misma garantizando su intervención y añadiendo dosis de negociación con la Administración, existen mayores posibilidades de que el acto administrativo sea aceptado y cumplido por él. Por ello, cuando en materia de precios de transferencia se introduce una solución convencional a la potencial conflictividad tributaria que suele surgir en esta materia con conceptos jurídicos tan indeterminados, podemos afirmar que estamos ante herramientas o posibles programas en manos de la Administración tributaria de cumplimiento cooperativo de las obligaciones tributarias.

5 Cfr. Moreno González, S. (2020). Acuerdos previos de valoración en M. Santana Lorenzo y C. García Novoa (dirs.), *Compliance Tributario 2020* (1ª ed., pág. 187). Thomson Reuters Aranzadi.

6 Vicente-Arche Coloma, P. (2002). *Los acuerdos previos de valoración en el IRPF* (1ª ed., págs. 197-202) EDSA.

Pese a que la solución convencional en sentido estricto de los procedimientos administrativos se encuentra expresamente recogida en el art. 86.1 Ley 39/2015, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas⁷, la legislación procesal tributaria es reticente a incorporar de manera expresa la terminación de los procedimientos tributarios a través de un pacto o convenio dado carácter obligatorio de la liquidación tributaria y la notoria influencia de la indisponibilidad del crédito tributario *ex art. 18 Ley General Tributaria*.

No obstante, el art. 18 Ley General Tributaria declara indisponible el crédito tributario, «salvo que la ley establezca otra cosa», por lo que, desde nuestra visión, el legislador tributario puede adoptar una posición activa en torno a dar entrada expresa a mecanismos de transacción en los procedimientos de gestión tributaria e inspección. Pese a la inexistencia de estas fórmulas en materia tributaria, existen otros mecanismos que, con mayor o menor intensidad, reconocen características de la terminación convencional de los procedimientos administrativos, como por ejemplo las actas con acuerdo (art. 155 Ley General Tributaria) en los procedimientos de inspección o los propios APA, si bien estos últimos en un escenario previo al surgimiento del conflicto, lo cual vuelve a refrendar su papel de instrumentos potenciadores del cumplimiento cooperativo.

La calificación de los APA como técnicas de finalización convencional del procedimiento se produce tímidamente. De la lectura del art. 86.1 LPACAP se extrae que los actos administrativos dictados fruto del acuerdo, pacto o convenio entre la Administración y otras personas pueden revestir dos tipologías: por un lado, los que finalizan el procedimiento administrativo, los cuales van a suponer el ejercicio de una transacción entre ambas partes que pone fin al procedimiento, y, por otro lado insertarse en el procedimiento administrativo con carácter previo, vinculante o no, a la resolución que les ponga fin⁸. Los APA podrían encajar en esta segunda categoría. No son actos administrativos que pongan fin a un procedimiento, en este caso tributario. A nuestro juicio, el APA actúa como un acuerdo previo y vinculante para ambas partes, de tal manera que la aplicación de la metodología de valoración acordada en el mismo coopera en el futuro y posterior acto administrativo de la Administración consistente en la liquidación tributaria correspondiente en el Impuesto sobre Sociedades. Por lo tanto, se insertaría con carácter previo a la futura resolución administrativa y por ello podría tener encaje como una técnica de solución convencional, no en un sentido estricto como una herramienta de transacción pura, sino más bien como una técnica convencional apriorística y que instruiría un posterior procedimiento de aplicación tributaria.

7 «Las Administraciones Públicas podrán celebrar acuerdos, pactos, convenios o contratos con personas tanto de Derecho público como privado, siempre que no sean contrarios al ordenamiento jurídico ni versen sobre materias no susceptibles de transacción y tengan por objeto satisfacer el interés público que tienen encomendado, con el alcance, efectos y régimen jurídico específico que, en su caso, prevea la disposición que lo regule, pudiendo tales actos tener la consideración de finalizadores de los procedimientos administrativos o insertarse en los mismos con carácter previo, vinculante o no, a la resolución que les ponga fin».

8 Cfr. Santos Flores, I. (2018). *Régimen jurídico de los acuerdos previos de valoración (APAs)* (1ª ed., pág. 61) tesis doctoral inédita. Universidad Complutense de Madrid.

En otro orden de cosas, los APA se diferencian de otras figuras con las que comparte algunas características. Presenta diferencias respecto a los *tax agreements*, *tax rulings* o las consultas tributarias escritas del ordenamiento tributario español. Los APA comparten con las anteriores figuras su carácter negocial, con mayor o menor intensidad, así como el carácter anticipado y, por último, el ser procedimientos rogados. El carácter negocial estará modulado en función de factores como la jurisdicción con la que se pretenda alcanzar el *tax agreement*, el *tax ruling* o, en el caso español, la consulta tributaria. En este último caso, la negociación es prácticamente inexistente, puesto que su regulación en el art. 88 Ley General Tributaria lo configura como una solicitud presentada por los obligados tributarios sobre la cual la Administración formula su propio criterio al respecto. En lo que atañe al carácter previo, tanto en el *tax ruling* como en la consulta el acuerdo se insta antes de que se vaya a realizar la operación generadora de rentas. No sucede lo mismo con los *tax agreements*, típicos en el Derecho tributario estadounidense e inglés, en donde estos se configuran más bien como mecanismos de resolución de controversias tributarias permitiendo a los contribuyentes alcanzar un acuerdo dentro de un procedimiento tributario y evitar que la disputa acabe en los órganos judiciales.

Los APA no pueden ser confundidos con ninguna de estas tres figuras. Especialmente, con la que más similitud parece guardar como son los *tax ruling*. Los *tax rulings* son acuerdos fiscales entre los contribuyentes, normalmente grandes empresas multinacionales, y una Administración tributaria con el fin de pactar el régimen tributario aplicable al contribuyente o la calificación de rentas, sin sustento alguno en el principio de plena competencia. Como ya manifestamos con anterioridad, los APA no fijan el régimen tributario aplicable a las operaciones vinculadas cubiertas por el mismo ni, por lo tanto, determina *ad hoc* la deuda tributaria del contribuyente. Los APA señalan los criterios para valorar determinadas operaciones vinculadas y el posible reparto de beneficios intragrupo bajo el mandato del principio de plena competencia. Otra diferencia es que los APA tienen su hábitat natural en el campo específico de los precios de transferencia, mientras que los *tax rulings* tienen un alcance general sobre las materias relevantes en la tributación. Por lo tanto, los APA no pertenecen a un género troncal compuesto por los *tax rulings*. En la doctrina, existen autores que abogan por sistematizar tanto a los APA como a los *tax rulings* como acuerdos pertenecientes a un género común llamados *advance pricing agreements*⁹.

2.2. Marco normativo de los APA

Los APA se encuentran regulados tanto en instrumentos normativos internacionales como domésticos. Se produce una convergencia de fuentes normativas de diferente naturaleza. La regulación internacional, emanada de la OCDE, la ONU y el Foro Conjunto de la Unión Europea sobre Precios de Transferencia, es primordialmente normativa *soft law* o no vinculante, pero cuyo carácter hermenéutico de la aplicación a nivel doméstico por las Administraciones tributarias

9 Moreno González, S. (2017). *Tax rulings: intercambio de información y ayudas de Estado en el contexto post-BEPS* (1ª ed., págs. 30-37). Tirant lo Blanch.

es indiscutible. Por su parte, la normativa doméstica, es de derecho vinculante y positiviza, fundamentalmente, el procedimiento de adopción del APA que expondremos en un apartado posterior.

En lo que respecta al marco jurídico internacional, la regulación de los APA se contiene fundamentalmente en guías y directrices publicadas por organismos internacionales cuya naturaleza jurídica es la de normas no vinculantes o *soft law*. Como ya hemos indicado, pese a no ser estrictamente Derecho vinculante, estos documentos gozan de gran importancia siendo herramientas hermenéuticas privilegiadas para la aplicación de las normas sobre precios de transferencia. En otros casos, el marco jurídico internacional de los APA sí ha sido trasladado a un ordenamiento interno, como por ejemplo el caso español. Sin embargo, las guías y directrices mencionadas continúan siendo un criterio interpretativo para los operadores jurídicos.

Los trabajos de la OCDE en materia de precios de transferencia son los que gozan de un mayor prestigio y consenso en la comunidad internacional. En las Directrices sobre Precios de Transferencia de la OCDE, herederas de una buena parte de los resultados de las Acciones 8 a 10 del Plan BEPS, se contienen una serie de guías y recomendaciones acerca de los APA. Esta regulación se encuentra en la Sección F del Capítulo IV¹⁰, en lo atinente a las características generales, ventajas y desventajas de este instrumento que busca prevenir el afloramiento de conflictos y, por ende, de doble imposición, así como en el Anexo II al Capítulo IV sobre las líneas rectoras de los APA en el marco de procedimientos amistosos, en donde se recogen una serie de recomendaciones sobre el proceso de adopción de estos acuerdos. En este punto hemos de adelantar que cuando el APA es de tipología bilateral o multilateral, es decir cuando participan en él dos o más jurisdicciones, la cobertura jurídica para adoptar el mismo se encuentra anclada al art. 25 del Modelo de Convenio de la OCDE instrumentalizándose a través de un procedimiento amistoso.

El segundo instrumento de *soft law* que recoge la opción para los contribuyentes y Administraciones tributarias de acogerse a un APA son las Directrices sobre Precios de Transferencia de las Naciones Unidas, actualizadas también en el año 2017. Estas directrices destacan por estar confeccionadas pensando en las particularidades socioeconómicas de los países en vías en desarrollo. La referencia a los APA se encuentra en la Parte B.9 de las Directrices dedicadas al marco jurídico general de los precios de transferencia¹¹.

La regulación de los APA también ha sido una cuestión que ha preocupado en el seno de la Unión Europea a través del Foro Europeo de Precios de Transferencia. Este foro ofrece una serie de guías y directrices de *soft law* inspiradas en las DPT OCDE, pero con un enfoque particular para el mercado interior, sirviendo como documentos de interpretación para las Administraciones tributarias a la hora de aplicar sus normativas domésticas sobre precios de transferencia. En el caso de los APA, su regulación se produjo en la que podrían denominarse las Directrices sobre precios de transferencia de la UE. El documento es la *Comunicación de la Comisión relativa a las actividades del Foro Conjunto*

10 Párr. 4.134 a 4.176 Directrices sobre Precios de Transferencia OCDE.

11 Párr. B.8.10.1 a B.8.10.4. Directrices sobre Precios de Transferencia OCDE

de la Unión Europea sobre Precios de Transferencia en el ámbito de los procedimientos de prevención y resolución de litigios, y a las Directrices para los acuerdos previos sobre esos precios en la UE, de 26 de febrero de 2007¹². Estas cuestiones regulan aspectos procedimentales de los APA tales como la exacción de una tasa al contribuyente que solicite su inicio, los criterios de acceso a un APA, la documentación a aportar o las fases que componen el procedimiento¹³.

También existen otras organizaciones supranacionales que ofrecen líneas rectoras a las jurisdicciones participantes sobre los APA. Por ejemplo, la *Pacific Association of Tax Administrators*¹⁴ contiene unas directrices sobre APAs en su documento *Operational Guidance for Member Countries of the Pacific Association of Tax Administrators*, de 25 de junio de 2004.

En lo que atañe al marco jurídico español sobre los APA, la regulación se condensa fundamentalmente en el desarrollo reglamentario del procedimiento para su adopción. El régimen jurídico español de los precios de transferencia se encuentra en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades y en su desarrollo reglamentario a través del Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

El art. 18.9 Ley del Impuesto sobre Sociedades establece que «los contribuyentes podrán solicitar a la Administración tributaria que determine la valoración de las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas con carácter previo a la realización de éstas». El correspondiente desarrollo de los APA en Derecho tributario español se contiene en los arts. 21 a 36 del Reglamento.

Los APA son un instituto particular que se encuentra adaptado a las características de los precios de transferencia en el Impuesto sobre sociedades. Pertenecen a una categoría superior cuya base jurídica son los acuerdos previos de valoración del art. 91 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. El propio legislador decidió supeditar la articulación de acuerdos previos de valoración cuando la legislación tributaria específica de un tributo así lo previera. No obstante, esta normativa básica da por sentadas tres características fundamentales de cualquier acuerdo previo de valoración como son, por un lado, su carácter previo a la realización de la operación; en segundo término, el efecto vinculante de la valoración alcanzada; y, finalmente la iniciación a instancia del contribuyente, configurándolo como un procedimiento rogado que jamás se iniciaría de oficio. A su misma vez, los acuerdos previos de valoración del art. 91 Ley General Tributaria se encuadran en una categoría más genérica del Derecho administrativo como es la terminación convencional del procedimiento admi-

12 COM (2007) 71 final.

13 Siguiendo las últimas estadísticas publicadas acerca del número de APA en vigor en los países de la UE correspondientes al año 2019, destacan países como Bélgica (536 APA europeos y 291 no europeos), República Checa (129 europeos y 21 no europeos) e Italia (89 europeos y 97 no europeos) como países con mayor número de APA. Por su parte, España contaba en 2019 con 65 APA en vigor con contribuyentes radicados en la UE y 15 situados fuera de la UE.

Estadísticas disponibles en https://ec.europa.eu/taxation_customs/news/statistics-apas-and-maps-eu-2019-07-22_en (último acceso 02.02.2022).

14 Forman parte de esta organización países muy activos en cuanto a la adopción de APA: Australia, Canadá, Estados Unidos y Japón.

nistrativo, tal y como permite el art. 86 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.

2.3. Tipos de APA

Los APA suelen clasificarse comúnmente entre los unilaterales y los bilaterales/multilaterales. No obstante, en función de qué punto de vista se adopte, puede ampliarse su clasificación. En primer lugar, los APA se distinguen entre aquellos que son adoptados entre un contribuyente y la Administración tributaria del país de residencia (unilaterales) y los bilaterales o multilaterales, los cuales destacan por ser adoptados por el contribuyente y dos o más jurisdicciones en las que se localizan empresas asociadas del contribuyente. La OCDE aboga por que los Estados potencien los APA bilaterales ya que solo con estos se aseguraría la eliminación de doble imposición. Al participar en el APA las Administraciones tributarias de los territorios en los que se localizan las entidades vinculadas, el acuerdo vincularía también a estas y se evitaría un ajuste de precios de transferencia a estas entidades, siempre y cuando el contribuyente cumpliera con la política de precios de transferencia acordada en el APA. Este aspecto garantista no lo tienen los APA unilaterales. El APA unilateral asegura, siempre y cuando el contribuyente cumpla con la política acordada con su Administración, que no se realizará ningún ajuste en la valoración de sus operaciones vinculadas cubiertas, pero nada obsta a que las Administraciones tributarias de los países en los que se encuentren localizadas las otras entidades vinculadas participen de las operaciones puedan tener un criterio distinto al adoptado en el APA y procedan a una regularización fiscal que acabe desembocando en un escenario de doble imposición económica. Para intentar minimizar esta desventaja que ofrecen los APA unilaterales, la OCDE recomienda encarecidamente en sus Directrices¹⁵ que la Administración tributaria a la que se le ha instado a iniciar un procedimiento de adopción de APA informe al resto de jurisdicciones afectadas con el fin de iniciar, bajo la cobertura del procedimiento amistoso del Convenio fiscal aplicable, un procedimiento bilateral o multilateral para la suscripción de un APA. Igualmente, la Comisión Europea en su Comunicación sobre directrices aplicables a los APA en la Unión Europea recomienda que los Estados suscriban entre ellos APA bilaterales y multilaterales¹⁶. En la normativa española sobre APA además se establece, en un intento por minimizar el posible impacto del APA unilateral, que la propuesta de valoración presentada por el contribuyente junto a su solicitud de APA venga rubricada por las entidades vinculadas afectadas por el mismo, tal y como establece el artículo 22 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

En segundo lugar, según su alcance, los APA pueden ser generales o específicos. Los APA generales abarcan todas las operaciones vinculadas de un contribuyente con todas sus entidades vinculadas. Por su parte, un APA es específico cuando su aplicación se limita a un grupo concreto de operaciones vinculadas, como por ejemplo sola a operaciones vinculadas con activos

¹⁵ A estos efectos dedica el Anexo II al Capítulo IV en donde se ofrecen unas líneas rectoras para la suscripción de APA dentro de los procedimientos amistosos cubiertos por los Convenios de Doble Imposición.

¹⁶ Vid. Párr. 63 COM (2007) 71 final.

intangibles o de prestación de servicios intragrupo, o porque solamente afecta al conjunto de las operaciones vinculadas que el contribuyente vaya a realizar con una serie de entidades vinculadas, quedando excluidas del acuerdo el resto de las operaciones vinculadas que se realizan con otras entidades.

En tercer lugar, desde un punto de vista territorial, los APA pueden afectar a operaciones domésticas o transfronterizas. En este sentido, la legislación española sobre APA se encuentra abierta tanto a operaciones vinculadas realizadas por empresas con sus entidades vinculadas establecidas en España, como con las entidades vinculadas establecidas en otros Estados. Irremediablemente, los APA que se realicen con un alcance doméstico, tendrán siempre la clasificación de unilaterales, puesto que no hay más Administraciones tributarias afectadas.

La principal ventaja que aporta un APA es que se produce, desde nuestro punto de vista, una mayor garantía de cumplimiento de las obligaciones tributarias adyacentes a los precios de transferencia. Además, al insertarse dentro de un procedimiento que, pese a tener la naturaleza de un procedimiento administrativo en el que la Administración instruye y resuelve tras la solicitud del contribuyente, tiene rasgos de negocial y colaboración recíproca en la adopción de un acuerdo. Por ello, sostenemos que los APA son una figura más dentro del moderno sistema de programas de cumplimiento cooperativo en materia tributaria.

El APA elimina, *a priori*, la conflictividad tributaria y también elimina la doble imposición de raíz, especialmente cuando el APA es bilateral o multilateral. No obstante, el APA no garantiza inexorablemente la apertura de un procedimiento de inspección y la correspondiente regularización que desemboque en un escenario de doble imposición. Es cierto que el APA vincula a la Administración y al contribuyente y evita esa potencial conflictividad, pero solo en la medida en que el contribuyente cumpla con los criterios metodológicos acordados en su día en el APA a la hora de valorar sus operaciones vinculadas. Si el contribuyente aplicase un criterio distinto o hiciese un uso abusivo del APA, nada impediría que la Administración iniciase una comprobación de las operaciones correspondientes y emitiese una nueva liquidación acorde con los postulados del principio de plena competencia. El APA aporta, generalmente, seguridad jurídica al contribuyente garantizándole un clima de paz durante los períodos impositivos en que el mismo despliegue sus efectos.

Los APA permiten eliminar los costosos procesos de inspección fiscal y posible desviación del conflicto a la vía judicial, acarreando un coste económico como personal tanto para la Administración y el contribuyente. Los APA permitirían incrementar la transparencia y la cooperación. La Administración tributaria accedería a documentación sensible sobre el contribuyente y su operativa de grupo durante el proceso de instrucción, siendo en muchas ocasiones imposible acceder a dicha información dentro de una inspección fiscal¹⁷. Sin embargo, esta transparencia inicialmente amigable puede tornarse en una merma para el contribuyente en el caso de que la negociación no llegue a un

¹⁷ Además, para los países en desarrollo esto sería una ventaja adicional en tanto que permitiría desenmascarar la estructura operativa del grupo multinacional en su jurisdicción. Diversos estudios en países como China, Brasil, India, Indonesia o Sudáfrica ponen de manifiesto un aumento de la

buen puerto y el procedimiento concluya sin un APA. En estos casos, la Administración habría conocido información con trascendencia tributaria y que podría utilizar para sus actividades de comprobación e inspección. Igualmente, estaríamos en presencia de información posiblemente concerniente a secretos empresariales. De un modo u otro, las Directrices sobre Precios de Transferencia establecen que las Administraciones guarden el deber de confidencialidad sobre estas informaciones. La información obtenida a lo largo del procedimiento no debe utilizarse, a juicio de la OCDE, en un procedimiento de inspección ni tampoco a iniciarlo como consecuencia del mismo. Es evidente que esta directriz que ofrece la OCDE tiene la naturaleza de derecho no vinculante, como matizamos anteriormente. Sin embargo, es necesario que exista algún tipo de cautela con esta cuestión, puesto que una posición agresiva de una Administración tributaria podría desembocar en una paralización de los programas AP en su jurisdicción. Los contribuyentes, ante el miedo de que su información sea usada en una futura inspección, optarían por no arriesgar a solicitar ningún APA. En el caso del ordenamiento tributario español se recoge en el art. 23.1 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades que la documentación presentada con la solicitud de APA exclusivamente desplegará sus efectos sobre el procedimiento de adopción del APA, procediéndose a su devolución en caso de desistimiento, caducidad o desestimación de la propuesta. Desde nuestro punto de vista, es necesario introducir mayores garantías para los contribuyentes en este sentido, si bien somos conscientes de la necesidad de bascular un correcto equilibrio entre el cumplimiento de las obligaciones tributarias y el legítimo (y necesario) poder de la Administración para comprobar las operaciones de los contribuyentes. No obstante, la redacción del art. 23.1 del Reglamento no cierra la puerta a que indirectamente la información obtenida durante el APA no sea utilizada en el futuro para iniciar algún tipo de pesquisa o investigación que acabe en un procedimiento de inspección sobre las operaciones vinculadas que pretendieron ser cubiertas por un APA. La práctica administrativa en este punto debe ser lo más garantista posible si nuestra jurisdicción quiere potenciar los programas APA para evitar la conflictividad tributaria, pues de lo contrario a algunos contribuyentes no les sería incentivador instar el inicio de APA alguno.

La mayor desventaja que presentan los APA es que buena parte de ellos suelen ser costosos y la Administración debe destinar recursos económicos y humanos para la negociación del mismo, detrayéndose estos recursos de otras actividades inspectora, sin tener la certeza de que tras un largo período se vaya a adoptar el mismo. En función de cada caso, aflorarán más una serie de ventajas o desventajas. En todo caso, la Administración tributaria correspondiente y el contribuyente deben valorar qué solución les produce un mayor ahorro de costes económicos, si bien mantenerse operando sin un APA confiado en poder afrontar un procedimiento de inspección o suscribir un APA con una política de precios de transferencia refrendada por la Administración. La posible intersección

implementación de APA y su éxito para reducir la conflictividad tributaria. Aplicar el principio de plena competencia se complica en este tipo de países dada la poca información existente sobre operaciones comparables y la limitación de recursos humanos en las Administraciones tributarias sobre esta materia. Además, los países en vías de desarrollo están muy interesados en fomentar un clima amistoso para sus inversores ofreciéndoles seguridad jurídica por adelantado con estos APA. Cfr. Tambunan, M., Rsdiana, H. y Irianto, E. (2020). Advance pricing agreements: a step forward in transfer pricing dispute resolutions? A story from developing countries. *Journal of Taxation of Investments* (37/4), 48-59.

entre ambas posturas será la que propicie que ambas partes accedan a un acuerdo en el que encuentren garantías.

Los APA unilaterales no garantizan que el resto de Estados en los que se localizan las entidades vinculadas del contribuyente vayan a aceptar los criterios adoptados en el mismo y realicen automáticamente el ajuste correlativo. De ahí la necesidad de potenciar programas APA bilaterales o incluso multilaterales. Desde la introducción de nuevos criterios interpretativos en los precios de transferencia y la irrupción de nuevas figuras como la planificación fiscal agresiva con el Plan BEPS de la OCDE y el G20, los APA unilaterales están condenados a su reformulación si no pretenden acabar extintos¹⁸. Por ello, el futuro pasa por programas que potencien los APA bilaterales e incluso multilaterales con el fin de reducir al máximo la conflictividad tributaria en una materia prestada a ella, como son los precios de transferencia, y conseguir un marco estable y seguro para los operadores económicos que accedan a ellos.

3. La adopción de un APA en derecho tributario español

La Ley del Impuesto sobre Sociedades remite al Reglamento para la regulación del procedimiento para la suscripción de un APA. A estos efectos, el Capítulo VII del RIS recoge los procedimientos para la adopción de APA entre personas o entidades vinculadas (APA unilaterales) y de APA con otras Administraciones tributarias (APA bilaterales o multilaterales). El procedimiento para la adopción de un APA se divide en cuatro fases: 1. Contactos o actuaciones previas. 2. Solicitud. 3. Instrucción. 4. Formalización del APA. El órgano competente de los procedimientos para la suscripción de APAs es el Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, correspondiendo a la Oficina Nacional de Fisicalidad Internacional la instrucción de estos.

3.1. Contactos previos o *pre-filing*

La fase previa al inicio formal del procedimiento facilita el carácter negocial de este procedimiento. Podríamos definirla como la fase en la que los contribuyentes y la Administración tributaria intercambian sus posiciones e ideas acerca de, en primer lugar, la conveniencia de iniciar un procedimiento para adoptar un APA y, en segundo lugar, la viabilidad de que el APA puede ser finalmente aprobado. Esta fase sirve para clarificar los objetivos y las expectativas, cerrándose por adelantado cualquier elemento de la futura negociación, como por ejemplo las fechas en que se producirán nuevas reuniones o la duración del proceso. Desde nuestro punto de vista, la fase de contactos preliminares es una

18 M. Markham pronostica tras un estudio de los programas APA en el escenario post-BEPS que las disputas tributarias en precios de transferencia van a intensificarse y que por ello muchos Estados ya están potenciando la implementación de programas de APA bilaterales en detrimento de los unilaterales. Además, lo ideal sería lograr APA multilaterales, tal y como se detecta recientemente en países del centro y este europeo con grupos multinacionales que operan en esa zona. *Cfr.* Markham, M. (2020). Are Advance Pricing Agreements experiencing a renaissance as a dispute resolution mechanism in the era following the OECD/G20's Base Erosion and Profit Shifting initiative? *Bulletin for International Taxation* (74/ 1).

fase en la que el contribuyente busca seguridad jurídica por adelantado con el objetivo de sondear la conveniencia de recopilar y enviar toda la documentación que la Administración requiere para estimar la adopción del APA.

En esta fase tan temprana el contribuyente puede llegar a presentar un memorándum preliminar que se asemejaría a una propuesta previa de APA que con carácter previo al inicio del procedimiento se pondría en manos de la Administración con el fin de agilizar el futuro proceso.

El art. 21 del Reglamento realiza una regulación muy abierta de este procedimiento. En primer lugar, destaca de entrada su carácter potestativo. El primer apartado dicta que los interesados «podrán presentar una solicitud previa». En segundo lugar, esta solicitud no puede ser discordante con el principio de plena competencia, lo cual va en perfecta sintonía con la naturaleza de los APA que buscan siempre un acuerdo dentro del rango de valores de plena competencia. El contenido de la solicitud previa viene marcado por el memorándum preliminar que señalábamos con anterioridad: 1. Identificación de las personas o entidades que vayan a realizar las operaciones. 2. Descripción sucinta de las operaciones objeto del mismo. 3. Elementos básicos de la propuesta de valoración que se pretenda formular.

Resulta llamativo que no exista un plazo de contestación al contribuyente, algo que también se ha traducido a la fase de solicitud del procedimiento, y que puede desembocar en una fase previa indefinida sin que el contribuyente reciba una respuesta. A lo largo de esta fase con una duración indeterminada la Administración podrá recabar de los interesados las aclaraciones pertinentes.

3.2. Solicitud

El procedimiento se inicia a instancia de parte. Corresponde a las personas o entidades vinculadas presentar la solicitud de un APA previamente a la realización de las operaciones vinculadas, sin perjuicio de los posibles efectos retroactivos que pudiesen acordarse finalmente. El art. 22 del Reglamento establece que la solicitud venga acompañada de una propuesta fundamentada en el principio de plena competencia y de una descripción del método y del análisis seguido para determinar el valor de mercado. La solicitud deberá venir rubricada por las personas o entidades solicitantes y bajo la aceptación de las personas o entidades vinculadas que vayan a realizar las operaciones cuya valoración se está solicitando.

En esta fase de solicitud el contribuyente es donde tiene que enviar una serie de documentación específica como es la correspondiente al archivo local y al archivo maestro de los arts. 15 y 16 del Reglamento. En este sentido, la regulación española se alinea con la doctrina OCDE y del Foro europeo de precios de transferencia pidiendo al contribuyente la documentación imprescindible para sustentar los hechos y la metodología propuesta. Durante la tramitación del procedimiento, la Administración puede solicitar información complementaria. Como ya señalamos con anterioridad, el art. 23 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades establece una serie de cautelas a seguir sobre esta documentación con el fin de preservar la inte-

gridad de los secretos comerciales contenidos en ella y prevenir su empleo abusivo en un futuro procedimiento de inspección.

La regulación sobre este procedimiento omite referencia alguna sobre el plazo de admisión o inadmisión de la propuesta, así como las posibles causas de inadmisión o subsanación de errores. Si bien es cierto que este procedimiento debe ser lo más flexible posible, esto no debe traducirse en un procedimiento extremadamente abierto en el que los contribuyentes acaben perdiendo seguridad y certeza. Muchas operaciones vinculadas requieren de una contestación lo más temprana posible puesto que están pendientes de realizarse. Dilatar en exceso una contestación sobre la instrucción del procedimiento, o como veremos en la siguiente fase, sobre la estimación o desestimación de la propuesta del contribuyente, puede suponer la pérdida de beneficios para el contribuyente y el grupo multinacional en el que se inserte.

Desde nuestro punto de vista, podría ser interesante que se introdujesen medidas cautelares sobre la valoración de una operación vinculada que requiera ser ejecutada con celeridad por motivos económicos y no pudiese esperar una serie de meses con la incertidumbre de que finalmente no se adopte un APA con la Administración. El contribuyente necesita en esos casos cobertura jurídica y seguridad jurídica provisional cuando se cumpla el postulado de *fumus boni iuris* o apariencia de que la propuesta presentada por el contribuyente tiene visos de ser aceptada, aunque con ligeros cambios, por la Administración.

3.3. Instrucción

La instrucción del procedimiento para la suscripción de un APA se regula nuevamente con carácter abierto y flexible con el fin de que cada caso particular pueda adecuarse de la mejor manera a las características de los APA. El art. 24 del Reglamento se limita a enunciar que la Administración tributaria procederá a examinar la propuesta y la documentación presentado, pudiendo solicitar al contribuyente cuantos datos, informes, antecedentes o justificantes, así como aclaraciones adicionales, sean pertinentes para estudiar la propuesta. La regulación no establece plazo alguno para la duración del procedimiento. Por ello, le es de aplicación el plazo general de seis meses.

La Administración deberá resolver y contestar a la propuesta inicial del interesado dentro de los seis meses siguientes desde la fecha de registro de la solicitud. No obstante, es habitual que el procedimiento acabe durando lo que sea necesario para adoptar el acuerdo, yéndose más allá de los seis meses en la mayoría de los casos. Nuevamente, esto puede suponer una merma para las garantías del contribuyente, el cual está a la espera de realizar una operación vinculada sobre la cual desea obtener un acuerdo previo sobre su valoración con la Administración tributaria.

3.4. Formalización del APA

Los APA se formalizan y rubrican por escrito. Dado su carácter confidencial no se hacen públicos. El art. 25.1 del Reglamento establece que la resolución que ponga fin al procedimiento puede tener las siguientes tres direcciones: 1. Aprobar la propuesta de valoración presentada por el contribuyente. 2. Aprobar, con la aceptación del contribuyente, una propuesta de valoración que difiera de la inicialmente presentada. Y, 3. Desestimar la propuesta de valoración formulada por el contribuyente. En caso de desestimación, la misma debe ser motivada (art. 25.3). El APA debe tener un contenido mínimo que se recoge en el apartado 2 del art. 25 del Reglamento¹⁹, sin embargo, cada APA puede diferir en cuanto a su configuración de otros atendiendo a las particularidades de cada caso.

Como regla general, el APA adoptado surtirá efectos prospectivos. Es decir, sobre las operaciones vinculadas cubiertas en él que se realicen con posterioridad a su suscripción, sin que pueda exceder tal duración de los cuatro períodos impositivos siguientes, si bien es posible articular prórrogas en el futuro sobre el mismo o incluso cambios, los cuales se depurarán a través del procedimiento de suscripción expuesto. Sin embargo, se permite una excepción a esta regla general y es la posibilidad de que el APA alcance también a operaciones vinculadas realizadas en períodos impositivos anteriores. Estos casos se permiten con ciertas limitaciones. Por un lado, únicamente podrá desplegar sus efectos retroactivos sobre períodos impositivos en los que no hubiese prescrito el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria, el cual es de cuatro años *ex art.* 66 a) Ley General Tributario. Y, por otro lado, no puede desplegar sus efectos sobre períodos impositivos en los que hubiese recaído ya una liquidación firme. La resolución que pone fin al procedimiento no es recurrible, pero sí que lo serán los posteriores actos de liquidación que se dicten como consecuencia del mismo.

El principal efecto del APA es que la Administración tributaria no abrirá un procedimiento de comprobación o inspección sobre las operaciones cubiertas por el APA, siempre y cuando el contribuyente hubiese aplicado correctamente los criterios de valoración acordados en el mismo y se no se den las asunciones críticas pactadas que conllevarían su inaplicación. La Administración sigue

19 Art. 25.2 RIS: «El acuerdo previo de valoración se formalizará en un documento que incluirá al menos:

- a) Lugar y fecha de su formalización.
- b) Nombre y apellidos o razón social o denominación completa y número de identificación fiscal de los de los contribuyentes a los que se refiere la propuesta.
- c) Conformidad de los contribuyentes con el contenido del acuerdo.
- d) Descripción de las operaciones a las que se refiere la propuesta.
- e) Elementos esenciales del método de valoración y valor o intervalo de valores que se derivan del mismo.
- f) Períodos impositivos o de liquidación a los que será aplicable el acuerdo y fecha de entrada en vigor del mismo.
- g) Asunciones críticas cuyo acaecimiento condiciona la aplicabilidad del acuerdo en los términos recogidos en dicho acuerdo».

estando facultada a comprobar los hechos y operaciones del APA y cotejar su correcta aplicación, pudiendo regularizar la situación tributaria de los contribuyentes cuando exista cualquier desvío²⁰. En definitiva, vigente el APA y cumplido fielmente por el contribuyente, éste gana en seguridad jurídica y se elimina por completo la conflictividad tributaria en los precios de transferencia. El contribuyente obtiene un refrendo a su política interna sobre precios de transferencia lo cual observamos, sin dudas, como una mejora sustancial en el cumplimiento cooperativo de las obligaciones tributarias.

4. Impacto del Covid-19 sobre los APA en la fiscalidad internacional

La pandemia provocada por covid-19 ha sido tan profunda que su impacto ha llegado hasta los precios de transferencia. Durante la pandemia se han tensionado infraestructuras médicas y se han producido además restricciones de movilidad sin precedentes que han tenido un efecto directo sobre la economía global, afectando también a muchas empresas. Mayoritariamente, los efectos de la pandemia han sido negativos para la producción empresarial produciendo en algunos sectores un desplome completo de la demanda. Sin embargo, otras empresas han desarrollado nuevas estrategias o modelos de negocio con el fin de sobrevivir, provocando una ruptura en su cadena de suministro y de valor previa a la pandemia. Otros sectores económicos, por el contrario, han incrementado sus beneficios manteniendo sus líneas de negocio, como por ejemplo el sector de las telecomunicaciones. Además, se han aprobado por diversos organismos públicos y organizaciones supranacionales paquetes de ayuda para las empresas. Todo contexto pone de manifiesto un cambio sustancial en ciertos sectores empresariales que ha precipitado nuevos desafíos en la aplicación del principio de plena competencia.

Tal y como ha señalado recientemente la OCDE, la pandemia por covid-19 proyecta su impacto sobre los precios de transferencia en cuatro niveles: 1. El análisis de comparabilidad. 2. La distribución de pérdidas intragrupo y de los costes específicos ligados al covid-19. 3. La incidencia de los programas de ayudas gubernamentales. 4. Los APA.

20 Para ayudar en la tarea de control sobre la aplicación del APA durante su vigencia, el art. 28 RIS establece una serie de obligaciones de información a los contribuyentes a presentar en sus declaraciones del Impuesto sobre Sociedades. En concreto la información es la siguiente:

- a) Operaciones realizadas en el período impositivo o de liquidación al que se refiere la declaración a las que ha sido de aplicación el acuerdo previo.
- b) Precios o valores a los que han sido realizadas las operaciones anteriores como consecuencia de la aplicación del acuerdo previo.
- c) Descripción, si las hubiere, de las variaciones significativas de las circunstancias económicas existentes en el momento de la aprobación del acuerdo previo de valoración.
- d) Operaciones efectuadas en el período impositivo o de liquidación similares a aquéllas a las que se refiere el acuerdo previo, precios por los que han sido realizadas y descripción de las diferencias existentes respecto de las operaciones comprendidas en el ámbito del acuerdo previo.
- e) Aquélla que se determine en el propio acuerdo.

Los APA sufren la tensión provocada por las modificaciones de las circunstancias económicas sufridas por la pandemia y que pueden desembocar en que los APA adoptados antes de esta pandemia tengan una metodología de valoración que en la actualidad ya esté alineada con el principio de plena competencia. Los APA despliegan sus efectos bajo las circunstancias operativas y económicas previstas en él. Por lo tanto, es muy probable que durante los años de la pandemia en muchos APA se cumplan las llamadas hipótesis/asunciones críticas y ello haga plantearse a la comunidad internacional interrogantes acerca de cómo actuar y si el APA continúa siendo aplicable.

La OCDE abogó por clarificar en su *Guidance on the transfer pricing implications of the COVID-19 pandemic*, de 18 de diciembre de 2020, los interrogantes sobre la vigencia de los APA durante la pandemia y la aplicación de los mecanismos de revisión. No obstante, hemos de advertir que nuevamente nos hallamos ante un documento de *soft law*, sin efectos vinculantes para las jurisdicciones, por lo que cada Estado podrá optar por un enfoque diferente sobre los APA durante la pandemia

Como regla general, los APA existentes durante la pandemia siguen desplegando sus efectos y vinculan a la Administración y los contribuyentes que los suscribieron, a menos que se haya producido una ruptura de las hipótesis críticas acordadas en él y ello conduzca a una cancelación o revisión del APA. La OCDE desaconseja que unilateralmente se dé por cancelado un APA o se produzca a su modificación dados los cambios económicos profundos sufridos por la pandemia. En tanto que el APA es un documento con vocación cooperativa y negocial, se insta a que la vigencia de éste en tiempos de pandemia siga siendo una cuestión por resolver en el mismo clima de cooperación y negociación.

La modificación sufrida en las condiciones operativas y económicas que afecten a las transacciones cubiertas por el APA entran dentro de la categoría de ruptura de las hipótesis críticas, siempre y cuando se haya establecido tal hipótesis crítica en el APA. La OCDE puntualiza que un mero cambio en los resultados empresariales durante el período afectado por la pandemia no sería calificable como ruptura de una hipótesis crítica. El análisis se debe realizar caso por caso, tomando en consideración las circunstancias del contribuyente y su mercado. Como ya se señaló, la pandemia no ha tenido el mismo impacto sobre todas las empresas, industrias y sectores económicos. En este punto, cuando la Administración tributaria entienda que no se ha producido una quiebra de alguna de las hipótesis críticas del APA, el acuerdo sigue vigente y desplegando efectos para las operaciones y períodos impositivos cubiertos por él. En caso contrario, cuando se produce la ruptura de alguna hipótesis crítica, se abre un abanico de posibilidades.

Las directrices de la OCDE sobre APA y covid-19 indican que cuando se produzca una ruptura de las hipótesis críticas, las Administraciones tributarias y los contribuyentes deben atenerse, en primer lugar, a lo acordado en el APA para definir los pasos a seguir en este supuesto excepcional. En caso de que el APA no recogiese una solución, sería válido cualquier acuerdo entre las partes sobre cómo hacer frente a la situación, lo cual abarca bastantes posibilidades que van desde la revisión, cancelación o revocación del APA, así como la suscripción de un nuevo APA para el tiempo que dure la pandemia. Finalmente, en ausencia de

solución estipulada en el APA o acuerdo de las partes, podría recurrirse a la normativa tributaria doméstica aplicable. La OCDE determina que, como regla general, las soluciones a este problema deben ser consensuadas, evitándose cualquier rasgo de unilateralidad.

La revisión del APA sería la solución más apropiada y menos invasiva. Bien el APA con carácter previo, bien las propias partes *a posteriori* pueden acordar la revisión de este, con alcance general o parcial. La redacción original del APA seguiría resultando aplicable a las operaciones cubiertas en él que se produjeron antes la llegada de la pandemia en 2020, mientras que la nueva redacción fruto de la revisión desplegaría sus efectos después de esa fecha.

La cancelación del APA en el contexto de la pandemia por covid-19 podría ser un recurso en dos situaciones concretas para la OCDE. En primer lugar, cuando haya una quiebra material de una hipótesis crítica del APA como resultado de un cambio en las circunstancias económicas o, en segunda instancia, cuando el contribuyente no pueda cumplir materialmente con algún término o condición del APA. La cancelación despliega sus efectos *ex nunc*; es decir, las operaciones realizadas previamente a la fecha de cancelación seguirían rigiéndose por la metodología de valoración acordada.

Por su parte, la revocación de un APA durante la pandemia covid-19 podría ser considerada, a juicio de la OCDE, en dos situaciones. En primer lugar, en caso de fraude, error u omisión atribuible a una conducta negligente, imprudente o incumplimiento deliberado del contribuyente en la solicitud de APA o en el envío de la documentación periódica sobre cualquier operación vinculada cubierta por el APA. En segundo lugar, cuando el contribuyente incumple con un término o condición fundamental del APA. Estos dos supuestos son los que ya existían en las Directrices sobre Precios de Transferencia OCDE para legitimar una cancelación del APA, sin que la pandemia suponga la necesidad de alterar estos supuestos. El efecto de la revocación será retrospectivo, entendiendo que el APA revocado deja de desplegar sus efectos desde su adopción como si de esta manera nunca hubiese existido.

Por último, en lo que atañe a los APA que se encuentren bajo negociación durante el período de pandemia, la directriz más importante que lanza la OCDE en su guía de diciembre de 2020 es la flexibilidad de ambas partes. A estos efectos, se aboga por la aprobación de un APA específico por un corto período para lo que se estime que puedan prolongarse los efectos económicos de la pandemia y la suscripción de un posterior APA para la etapa post-covid., de tal manera que pueda garantizarse la correcta aplicación del principio de plena competencia y no se den cambios en las circunstancias económicas u operativas que obliguen a reactivar la negociación con el fin de revisar o cancelar el APA.

5. Reflexiones finales

La realidad que rodea a la aplicación de los precios de transferencia, tanto por los contribuyentes como por las Administraciones tributarias, pone de manifiesto la conflictividad que existe al respecto ante elementos tan sujetos a la interpretación como son las Directrices sobre precios de transferencia.

Ante elevadas cotas de conflictividad, parte de la solución pasa por la introducción de programas de cumplimiento cooperativo que estimule el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias. No obstante, estos programas basados en la relación cooperativa deben tener presente la particularidad que rodea a las operaciones vinculadas consistente en que los ajustes que se producen a través de costosos procedimientos de inspección no son consecuencia de una conducta fraudulenta del contribuyente, sino que con el ánimo de cumplir las obligaciones tributarias, el contribuyente se enfrenta a una interpretación diferente sobre el precio de plena competencia.

En este sentido, vemos con optimismo los pasos que se van realizando, como por ejemplo la publicación por parte de la Agencia Tributaria de la *Nota sobre diversas cuestiones relativas al rango de plena competencia en materia de precios de transferencia*, de 24 de febrero de 2021. Este documento en el que la Agencia Tributaria expone sus criterios a la hora de seleccionar un precio de plena competencia cuando éste se encuadra en un rango de valores se inserta en las actividades de asistencia e información a los obligados tributarios, siendo una vía más para facilitar el cumplimiento tributario de los contribuyentes garantizándoles seguridad jurídica.

Sin lugar a dudas, los APA están configurados para ser unas extraordinarias herramientas que estimulen el cumplimiento cooperativo. Su adopción se sustenta también en un clima de confianza mutua y con la finalidad de proporcionar seguridad jurídica al contribuyente. El proceso para su adopción es un procedimiento administrativo reglado. A diferencia de lo que pueda parecer, no se trata de un contrato. Son actos administrativos que la Administración tributaria dicta en función de la solicitud y documentación que aporta el contribuyente. No obstante, la flexibilidad de este procedimiento, especialmente en la fase de los contactos previos o *pre-filing*, conduce a pensar que puede existir, al menos, un diálogo entre el contribuyente y la Administración tributaria donde ambas partes expongan sus criterios sobre las operaciones vinculadas que van a ser objeto del APA.

La adopción de un APA supone seguridad jurídica y la eliminación de escenarios de doble imposición cuando el mismo tiene un alcance bilateral o multilateral. Se evita que durante los años que el APA esté en vigor la Administración tributaria no regularizará, salvo cuestiones excepcionales, la operación vinculada cubierta por el acuerdo. No obstante, si el APA se aplicase incorrectamente o se desviase de la metodología acordada en él, la Administración estaría legitimada para abrir un procedimiento de inspección y regularizar la situación tributaria.

Posiblemente, en el actual marco de pandemia y las distorsiones que ha provocado en el mercado, la valoración de mercado de ciertas operaciones fluctúe. Por ello, la OCDE ha dado una serie de guías para los APA que están en vigor durante la pandemia y los que puedan suscribirse en el futuro. Es una gran oportunidad para seguir potenciando por parte de las Administraciones tributarias este tipo de herramientas destinadas a prevenir el afloramiento de disputas tributarias. Desde nuestro punto de vista, deben extenderse estos programas dentro de la llamada relación cooperativa a empresas de menor envergadura y facilitarles el acceso a los mismos.

LO MÁS DESTACADO DE LA REVISTA INTERACTIVA DE ACTUALIDAD (RIA)

Gabinete de Estudios de AEDAF

Primera aproximación al contenido y estructura del Impuesto sobre los envases de plástico no reutilizables e Impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la coincineración de residuos

RIA 30, DE 30 DE AGOSTO DE 2021

Documento elaborado por el Gabinete de Estudios en el que se exploran los elementos esenciales de estos impuestos, descritos en el Proyecto de Ley de residuos y suelos contaminados, con la finalidad de ofrecer un primer acercamiento a su estructura y contenido.

Los gastos de propaganda y publicidad en la difusión de acontecimientos de excepcional interés público: nueva interpretación del Tribunal Supremo

RIA 33, DE 20 DE SEPTIEMBRE DE 2021

Documento elaborado por el Gabinete de Estudios en el que se comenta la sentencia del Tribunal Supremo 3076/2021 de 20 de julio (n.º rec. 4081/2018). En esta sentencia, el Alto Tribunal modifica su anterior doctrina en relación con la deducción de gastos de propaganda y publicidad para la difusión de acontecimientos de excepcional interés público, considerando posible la deducibilidad del importe de los envases que llevan impreso el logo del evento y no solo el coste de la impresión de dicho logotipo.

Negativa a la devolución del IVA soportado a un empresario no establecido cuando no se aporta la documentación en sede administrativa

RIA 34, DE 29 DE SEPTIEMBRE DE 2021

Jordi Bertrán Ribera, miembro del Grupo de Expertos en Impuestos Indirectos, en colaboración con el Grupo de Expertos en Derechos y Garantías de los Contribuyentes y de Práctica Tributaria, comenta en esta nota la reciente Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 9 de septiembre de 2021, donde se resuelven las cuestiones prejudiciales planteadas por la Audiencia Nacional en relación con el derecho a la devolución del IVA soportado a un empresario no establecido en el territorio de aplicación del impuesto cuando no son aportadas en vía administrativa. El Tribunal considera que no constituye un abuso de Derecho que un sujeto pasivo que solicita una devolución del IVA no aporte durante el procedimiento administrativo los documentos que le requiere la Administración tributaria, pero sí los aporte espontáneamente en fases procesales posteriores.

Una de cal y una de arena. Comentario a la Sentencia de 15 de septiembre de 2021 del Tribunal Supremo

RIA 35, DE 4 DE OCTUBRE DE 2021

Pere Cuch Arguimbau, miembro del Grupo de Expertos en Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, comenta en esta nota la sentencia del Tribunal Supremo de 15 de septiembre de 2021 en la que, interpretando el artículo 23.1.b) de la LIRPF, se concluye que la base de cálculo de las cantidades a deducir en concepto de amortización para determinar el rendimiento neto del capital inmobiliario sujeto al IRPF, en el supuesto en el que la adquisición se ha producido a título lucrativo, es el valor del inmueble a efectos de ISD.

Decálogo de conclusiones del Congreso Tributario

RIA 38, DE 25 DE OCTUBRE DE 2021

Documento elaborado por el Gabinete de Estudios en el que se extractan las conclusiones de las ponencias del XVI Congreso Tributario celebrado en Burgos los días 29, 30 de septiembre y 1 de octubre de 2021.

Sobrepasar el alcance de las actuaciones inspectoras constituye un vicio sustantivo del procedimiento. RTEAC de 22 de septiembre de 2021 RG. 3799/2018

RIA 39, DE 2 DE NOVIEMBRE DE 2021

Nota elaborada por el Gabinete de Estudios donde se comenta la RTEAC de 22 de septiembre de 2021, RG. 3799/2018, en la que, cambiando el criterio man-

tenido hasta el momento, se concluye que sobrepasar el alcance de las actuaciones inspectoras constituye un vicio sustantivo del procedimiento –y no meramente formal– que impide la retroacción de actuaciones.

Análisis de la sentencia que declara la inconstitucionalidad de la plusvalía municipal: efectos y valoración de las distintas actuaciones posibles

RIA 40, DE 8 DE NOVIEMBRE DE 2021

El pasado 3 de noviembre se publicó en la web del Tribunal Constitucional la sentencia de fecha 26 de octubre de 2021 que declaraba la inconstitucionalidad y nulidad de los artículos 107.1, segundo párrafo, 107.2.a) y 107.4 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de la Ley de Haciendas Locales (TRLRHL). A fecha de publicación de esta nota todavía no se ha dado publicidad de la sentencia en el BOE, lo que supone que no se han producido todavía los efectos jurídicos derivados de la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de los preceptos citados, no obstante, Manuel Escaplez Escudero y Diego Marín-Barnuevo Fabo, miembros del Grupo de Expertos en Haciendas Locales y Catastro de la AEDAF, comentan en esta nota el contenido de la sentencia y los aspectos prácticos de la misma.

Esquemas de situaciones y alternativas tras la entrada en vigor del Real Decreto-ley 26/2021 de adaptación del TRLHLL a la STC de 26 de octubre de 2021 respecto al IIVTNU («Plusvalía Municipal»)

RIA 41, DE 15 DE NOVIEMBRE DE 2021

Documento elaborado por el Gabinete de Estudios en el que se recogen, de forma esquemática, los distintos supuestos y alternativas de actuación ante las liquidaciones/autoliquidaciones de «plusvalía municipal», tras la declaración de inconstitucionalidad de la forma de determinación de la base imponible del impuesto por la sentencia del Tribunal Constitucional de 26 de octubre de 2021.

El mecanismo de inversión del sujeto pasivo aplicable a determinadas ejecuciones de obra inmobiliarias: requisitos de aplicación y principio de regularización íntegra

RIA 43, DE 29 DE NOVIEMBRE DE 2021

Jaime Correa Rodríguez, miembro del Grupo de Expertos en Impuestos Indirectos, comenta en esta nota el reciente pronunciamiento del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) del pasado 20 de octubre de 2021, que, al margen de otras cuestiones, aborda en primer lugar la posible aplicación del principio de regularización íntegra del IVA indebidamente soportado respecto de un supuesto en el que, en el marco de unas actuaciones de gestión (compro-

bación limitada), la Administración tributaria inadmite la deducción de unas cuotas del IVA soportadas que le fueron repercutidas por dos sociedades (una de ellas perteneciente al mismo grupo empresarial), al considerar que no se repercutieron por estas últimas conforme a Derecho puesto que era de aplicación el mecanismo conocido como de «inversión del sujeto pasivo» previsto en el artículo 84, apartado uno, número 2º, letra f), de la Ley del IVA (LIVA) a determinadas ejecuciones de obra inmobiliarias.

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

Almudí Cid, José Manuel. Garantías del contribuyente en el procedimiento sancionador tributario, Tirant lo Blanch, 2022

El autor ha estructurado en cuatro capítulos su recorrido por el procedimiento sancionador tributario que va precedido de un prólogo a cargo del profesor MARTÍNEZ LAGO. En el primero de ellos se procura establecer el fundamento lógico del procedimiento para la imposición de sanciones tributarias; después sigue con el examen de las fases que se producen en la modalidad «ordinaria» o de tramitación separada de aquél respecto de los procedimientos de regularización tributaria; luego aborda las especialidades procedimentales y finaliza con la impugnación de las sanciones en vía administrativa y contenciosa.

Bajo la rúbrica sobre la necesidad y autonomía del procedimiento sancionador tributario, el autor aborda, en primer término, la «irreversible» convivencia de la potestad sancionadora administrativa con la atribuida al poder judicial. Tras identificar el procedimiento sancionador como una auténtica garantía formal para el presunto infractor tributario, el profesor ALMUDÍ aborda el estudio de los vicios formales de las sanciones tributarias y sus efectos procedimentales, considerando los supuestos que pueden abocar a la nulidad de pleno derecho de las sanciones impuestas cuando resulten lesionados derechos constitucionalmente reconocidos con el rango de derecho fundamental, así como de los que determinarán la anulabilidad del acuerdo de imposición de la sanción por no implicar infracción u omisión de trámites esenciales del procedimiento sancionador tributario. Luego procura dar respuesta a la controvertida cuestión de la subsanación administrativa o judicial de los vicios detectados en el acuerdo sancionador y se centra en las consecuencias sobre la prescripción, en la posibilidad de reiterar actuaciones —a la vista del non bis in ídem procedimental— y la prohibición de reformatio in peius, que derivan de la invalidez de los actos encaminados a la imposición de sanciones tributarias.

El análisis de la tramitación separada del procedimiento sancionador se condensa en el segundo capítulo del libro, donde se advierte de la dualidad recogida legalmente (tramitación abreviada u ordinaria), según que se disponga o no por la Administración de «todos» los elementos para formulación de la propuesta de sanción, y se observan los trámites que han de producirse en las fases de iniciación, instrucción y resolución. El autor critica con fundamento la reciente ampliación, por conducto de la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, del plazo de caducidad de inicio del procedimiento sancionador. También se considera que, en los casos en que se pretenda imponer sanciones no pecuniarias, accesorias de las

multas por infracciones graves o muy graves, el procedimiento no se debería iniciar hasta tanto no se hubiese notificado o entendiese notificada la sanción pecuniaria de la que aquéllas traen causa.

La tramitación conjunta del procedimiento sancionador y otras especialidades procedimentales conforman el contenido del tercer capítulo. Primero se tratan los requisitos de la renuncia al procedimiento sancionador separado, ideando de esta manera el derecho a un procedimiento sancionador tributario como un derecho renunciabile para el presunto infractor. Después se consideran los trámites que tendrán que producirse sin desconocer la aplicación de los principios constitucionales que amparan a aquél. Sigue con el análisis de la imposición de las sanciones en las actas con acuerdo, con las que también se procura paliar la incertidumbre que pueda presentarle al contribuyente el otorgamiento de la conformidad a la propuesta de regularización formulada en el seno de un procedimiento de comprobación e investigación, sin conocer cuáles son los efectos que, en la esfera sancionadora, pueden derivarse de tales actuaciones.

También se considera el procedimiento que tendrá que seguirse para la imposición de sanciones no pecuniarias de forma totalmente autónoma respecto del que haya dado lugar a la imposición de sanciones pecuniarias por infracciones graves o muy graves. Después aparecen las actuaciones como consecuencia de la concurrencia de delitos contra la Hacienda Pública, entendiendo el autor que la actual configuración de las relaciones entre los procedimientos de aplicación de los tributos y el proceso penal no resulta la más virtuosa de las posibles de cara a la necesaria garantía de los derechos a la presunción de inocencia y a no autoinculparse. La liquidación vinculada a la existencia de indicios de delito viene a desempeñar una función que antaño estaba reservada a las medidas cautelares de naturaleza penal, en la que prima el interés recaudatorio y se asumen por la Administración tributaria funciones que deberían quedar bajo la competencia de los jueces y tribunales penales. Finalmente, se abordan supuestos de crisis procedimental que deberán conducir al archivo de las actuaciones por fallecimiento del presunto infractor, o en los casos de anulación de la propuesta de liquidación en que se funde la iniciación del procedimiento sancionador o de conclusión del expediente de comprobación del que trae causa la sanción.

Los recursos contra las sanciones tributarias aparecen tratados en el último capítulo, donde el autor se ocupa exclusivamente de las especialidades que plantea la impugnación en vía administrativa de sanciones frente a los restantes actos tributarios (suspensión de la ejecutividad de las sanciones, inexigibilidad de intereses de demora y pérdida de la reducción de las sanciones) y después se considera la impugnación de las sanciones en vía

jurisdiccional, ámbito que se dedica al tratamiento de problemas que se habían suscitado en vía administrativa para determinar los efectos de la suspensión de la ejecución de las sanciones tributarias, con examen de la doctrina del Tribunal Supremo, de la Audiencia Nacional y algún Tribunal Superior de Justicia, finalizando con la referencia a la necesidad de una doble instancia en vía contenciosa a raíz de la sentencia dictada por el Tribunal de Estrasburgo en el caso «Saquetti Iglesias contra España».

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

María José Sueiro Adrián

Business World Alicante. Oficina 404
Muelle de Poniente, s/n. (Antigua Casa
del Mar)
03001 Alicante
Teléfono: +34 966 089 688
Responsable Sede: M^a 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 - 9ª
41018 Sevilla

Aragón-La Rioja

Francisco Gracia Latorre

Teléfono: +34 976 21 49 19
comunicaciones@graciayburillo.es
Jerónimo Zurita, 7 - Ppal. Izda
50001 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

Antoni Serra Serra

Teléfono: +34 971 22 73 99
aserra@mon-lex.com
C/ Alexandre Rosselló, 4 - 3ªB
07002 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

Jesús Pereda Gutiérrez

Teléfono: +34 942 03 70 90
chuspereda@yahoo.es
Calvo Sotelo, 19 - 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

Diego Viboras Cabañero

Teléfono: +34 881 08 08 24
diego.viboras@ausum.es
Rúa do Restollal, 32 - 2º - Of. 202
15702 Santiago de Compostela

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

**Francisco Iniesta López-
Matencio**

Teléfono: +34 968 93 03 90
finiesta@strategiaconsultoria.es
Avda. Juan Carlos I, 43 - 5ªA
30009 Murcia

Navarra

Belén Marín Villamayor

Teléfono: +34 948 25 30 34
belen@marinyasociados.es
Avda. Sancho El Fuerte, 71 - 1ºG
31008 Pamplona

País Vasco

Gonzalo Apoita Gordó

Teléfono: +34 94 424 99 29
gapoita@grupoforetax.com
C/ Rodríguez Arias, 6 - 4º - Dpto.410
48008 Bilbao

Valencia-Castellón

Eduardo Rallo Martínez

Teléfono: +34 963 34 00 44
eduardo@eduardorallo.com
Avda. Peris y Valero, 149-1º-1ª
46005 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).

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 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 Lefebvre.

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.

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.

