

Nº 137

Revista Técnica Tributaria

2022

ABRIL

JUNIO

IMPULSO FISCAL
PARA FOMENTAR LA
CONSTRUCCIÓN SOSTENIBLE

EL FINAL DE LA DOCTRINA
JUDICIAL DEL 'TIRO
ÚNICO' POR PARTE DE LA
ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA
Y LA NECESIDAD DE
CLARIFICAR LA DOCTRINA DEL
'DOBLE TIRO'

LA TRIBUTACIÓN DE LOS
MODELOS DE NEGOCIO
BASADOS EN LA GENERACIÓN
DE CONTENIDO Y STREAMING:
SOLUCIONES ANALÓGICAS A
PARADIGMAS DIGITALES

NEW TAX REGIME FOR
EXPATRIATES IN BELGIUM

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

Perfiles de la fiscalidad
empresarial venidera: de los
incentivos que podrían subsistir o
no en el caso de las grandes
multinacionales a la propuesta de
modificación del ecosistema de
las PYMES

María Amparo Grau Ruiz 7

Estudios

Impulso fiscal para fomentar la
construcción sostenible

Eva M.ª Gil Cruz 21

El final de la doctrina judicial del
« tiro único » por parte de la
administración tributaria y la
necesidad de clarificar la doctrina
del « doble tiro »

Juan Calvo Vérguez 45

La tributación de los modelos de
negocio basados en la generación
de contenido y streaming:
soluciones analógicas a
paradigmas digitales

**Guillermo Sánchez-Archidona
Hidalgo** 81

New tax regime for expatriates in
Belgium

Jacques Malherbe, Ward Cuypers 113

Análisis crítico de cuestiones problemáticas en la jurisprudencia

El beneficio de la reducción del 30 por ciento por obtención de rendimientos irregulares por profesionales: situación jurisprudencial actual
José María Tovillas Morán 125

Comentario de doctrina administrativa

Tribunal Económico-Administrativo Central.
Comentario a la Resolución 4189/2019, de 23 de marzo de 2022
Gabinete de Estudios de AEDAF 149

Tribunal Económico-Administrativo Central.
Comentario a la Resolución 3161/2019, de 22 de febrero de 2022
Gabinete de Estudios de AEDAF 155

Tribunal Económico-Administrativo Central.
Comentario a la Resolución 461/2021, de 18 de mayo de 2022
Gabinete de Estudios de AEDAF 161

Tribunal Económico-Administrativo Central.
Comentario a la Resolución 667/2020, de 29 de marzo de 2022
Gabinete de Estudios de AEDAF 167

Tribunal Económico-Administrativo Central.
Comentario a la Resolución 7677/2019, de 25 de febrero de 2022
Gabinete de Estudios de AEDAF 175

Comentario de Jurisprudencia del TJUE

Comentario a la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Sala Primera) de 13 de enero de 2022
José Manuel Almudí Cid 183

Comentario a la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Sala Octava) de 10 de febrero de 2022
José Manuel Almudí Cid 187

Comentario a la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Sala Quinta) de 24 de febrero de 2022
José Manuel Almudí Cid 191

Comentario a la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Gran Sala) de 8 de marzo de 2022
José Manuel Almudí Cid 195

Transferencia

Las reclamaciones económico-administrativas en la jurisprudencia reciente
Antonio Martínez Lafuente 201

Lo más destacado de la Revista Interactiva de Actualidad (RIA)
Gabinete de Estudios de AEDAF 233

Novedades editoriales 236

Editorial



PERFILES DE LA FISCALIDAD EMPRESARIAL VENIDERA: DE LOS INCENTIVOS QUE PODRÍAN SUBSISTIR O NO EN EL CASO DE LAS GRANDES MULTINACIONALES A LA PROPUESTA DE MODIFICACIÓN DEL ECOSISTEMA DE LAS PYMES

María Amparo Grau Ruiz

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario

Universidad Complutense de Madrid (España)

Directora de la Revista Técnica Tributaria

En el ámbito de la tributación empresarial probablemente se avecinen algunos cambios significativos, cuyo calado conviene anticipar. Se pretende alterar el entorno corporativo, internacional y digital, claramente por motivos fiscales. Esta mutación estratégica –que requerirá forzosas adaptaciones a la hora de ejercer una actividad económica– va a alcanzar, de una u otra manera, a todas las empresas. En función de su tamaño, podrán resultar afectadas, bien por ver cómo se limita la concesión de determinadas ventajas fiscales para atraer inversión directa extranjera [en lo sucesivo, IDE]; o bien por ser conducidas –sin demasiadas vías de escape– hacia una nueva forma de interactuar, directa e indirectamente a través de otros agentes, con la administración tributaria de una manera cada vez más integrada, quizás cruzándose un punto de no retorno. A continuación, se resumen y

valoran los rasgos más llamativos de estos dos posibles escenarios.

1. El escenario propuesto para las empresas multinacionales: cambios en los incentivos fiscales

Este primer escenario implica una transformación de los incentivos fiscales. Tiene su origen en los efectos esperados del llamado Pilar 2 –si su aplicación se hace realidad–. Lo cierto es que, según un reciente informe de la Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo (*United Nations Conference on Trade and Development*, UNCTAD), algunos de los beneficios tributarios vigentes tendrán que adaptarse y otros simplemente desaparecerán. Todo dependerá de «la forma en que *el nuevo entorno* fiscal afecte

a cada categoría específica de incentivos, especialmente los más utilizados para atraer la inversión directa extranjera»¹ [la cursiva es nuestra]. Y también de la configuración «de los sistemas de incentivos fiscales». Su diversidad «implica que el impacto de la reforma se producirá de forma desigual entre los países y las empresas»².

En definitiva, si no todos los incentivos se van a ver afectados y no todos lo van a estar en la misma medida, ¿qué especie de sismógrafo podría emplearse ahora para adivinar la dirección y amplitud de esta sacudida? Esta herramienta no es otra que la Base de Datos de Gastos Fiscales del Gobierno³. A partir del reciente estudio de los datos mundiales obrantes en ella, en el *World Investment Report 2022* se explica que el ámbito de los incentivos afectados por el Pilar II puede delimitarse con los siguientes criterios: los dirigidos a beneficiarios empresariales, y dentro de ellos, en impuestos relacionados con la renta —como los de sociedades, pero también los que gravan ganancias de capital—.

¿Pueden influir, a la hora de su supervivencia, los objetivos de las políticas que justifican la adopción de los gastos fiscales? Sí. Conforme se aclara en dicho Informe, muchos de los incentivos relacionados con la renta frecuentemente persiguen pro-

mover las pequeñas y medianas empresas [en adelante, PYMES] —fuera del ámbito del Pilar II—. Por lo tanto, «es razonable excluir [...] hasta un tercio de las disposiciones fiscales con objetivos declarados que se centran en las empresas nacionales y/o pequeñas». En consecuencia, «se verán más afectados los incentivos cuyo objetivo principal es atraer la inversión extranjera y/o dirigirse a la inversión de las grandes empresas multinacionales y/o los que tienen un mayor componente intangible (debido a la menor reducción de impuestos en ese caso de la *carve-out* basada en la sustancia⁴)». En este sentido, se observa que una cuarta parte de las disposiciones sobre beneficios fiscales contempladas en esta base reflejan políticas que generalmente sí se sitúan en el ámbito de aplicación del Pilar II: las que declaran explícitamente como objetivo atraer la IDE, las destinadas a promover actividades con un alto grado de internacionalización —como las intensivas en conocimiento o las exportaciones—, o a desarrollar sectores con alta intensidad de IDE.

Además de su finalidad, ¿puede tener alguna trascendencia la forma del incentivo? Sí. Dentro de los incentivos centrados en la inversión extranjera y/o en las grandes empresas multinacionales, en el análisis efectuado se diferencian los que reducen el tipo de gravamen del impuesto de socieda-

1 A la vista de las limitaciones que nos aguardan, sugiere que, para seguir siendo atractivo, un país puede, con carácter adicional o sustitutivo, tratar de reducir otros impuestos, como el del valor añadido, o emplear otras medidas como las subvenciones (por ejemplo, a infraestructuras). ONU-Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo (2022) «Chapter III The Impact of a Global Minimum Tax on FDI», *World Investment Report 2022*, UNCTAD/WIR/2022, ONU, Nueva York, p. 100 y ss.

2 Hasta los países que tienen un promedio de tipo efectivo de gravamen (*effective tax rate*, ETR) significativamente superior al mínimo del 15% tendrán que reconsiderar su sistema de incentivos, porque estos incentivos pueden hacer que el ETR de los inversores individuales sea inferior al mínimo.

3 Recoge datos, desde 1990, sobre cuatro dimensiones clave: beneficiario, base impositiva, finalidad de la política y tipo de reducción. Se hizo pública en otoño de 2021. Puede accederse a la misma en el siguiente enlace: <https://gtded.net> [último acceso 10 de junio de 2022].

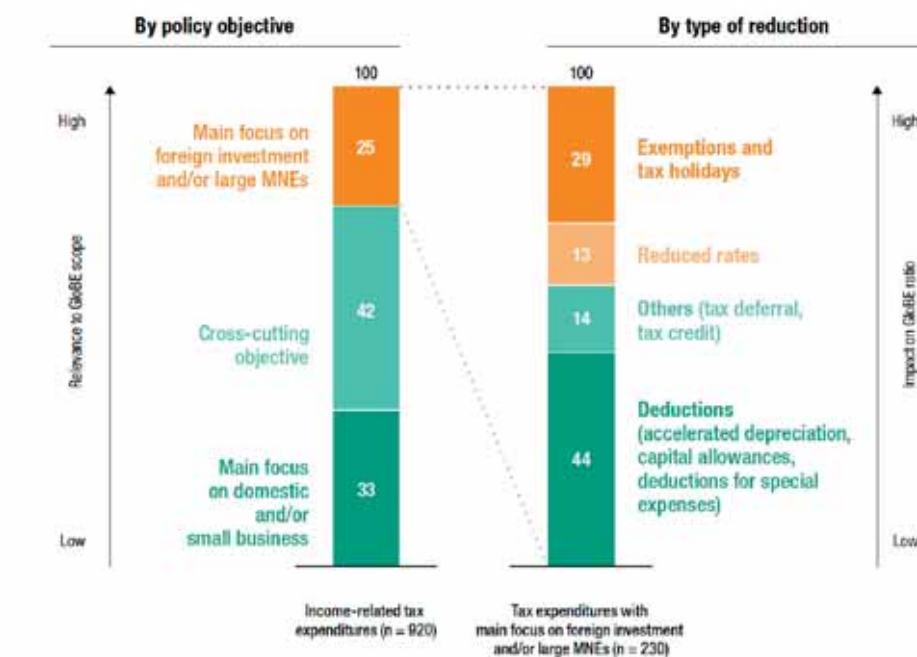
4 El tope del 15% se aplica a los beneficios que superan lo que se denomina *carve-out*, que se relaciona mecánicamente con la nómina y los activos.

des (incluidas las exenciones, las vacaciones fiscales y los tipos reducidos), o la base imponible (que incluyen las reducciones, la amortización acelerada y las desgravaciones sobre bienes de capital). Los incentivos que reducen el tipo se verán mucho más afectados por el Pilar II. Las categorías restantes –entre otros, los créditos fiscales–, se verán sólo moderadamente afectadas.

Es importante comprender el impacto de cada categoría de incentivos sobre el coeficiente o *ratio* GloBE; esto es, la relación entre los impues-

tos cubiertos y los ingresos GloBE, porque es el desencadenante de la aplicación del complemento del Pilar II. Como la responsabilidad tributaria total de la empresa multinacional es la suma de ese impuesto complementario más el nacional habitual, los incentivos también pueden afectar a los inversores por esta última vía. Así, el complemento puede reducir el impacto de un incentivo, sin llegar a eliminarlo totalmente. La magnitud del impacto dependerá de la diferencia entre los beneficios fiscales antes de la aplicación del complemento y los beneficios que queden después.

Figura III.16. Gastos fiscales relacionados con la renta, por objetivo político y tipo de reducción, 1990-2020 (Porcentaje)



Source: UNCTAD, based on the Government Tax Expenditure Database.

Cabe resaltar algunos de los casos en los que el impacto es variable o no está claro. Por una parte, los gastos cualificados como fiscalmente deducibles. Al respecto, las reglas modelo de GloBE establecen una lista de los gastos más comunes que pueden permitirse para calcular la base imponible de GloBE. Por otra parte, los regímenes de *patent box*, cuyos efectos específicos dependen de las concretas actividades que un grupo de empresas multinacionales realiza en el país que lo ofrece. Si los ingresos procedentes de los derechos de propiedad intelectual se diluyen en otros ingresos, es posible que el ETR sobre los ingresos globales sea superior al 15%. Además, si los derechos se desarrollaron mediante actividades sustantivas en el país en cuestión podrían verse afectados positivamente por la exención relativa a la sustancia. Por último, las normas de GloBE pueden acabar dando mayor importancia a los créditos fiscales reembolsables. Distinguen los cualificados (reembolsables en un plazo de cuatro años) y los no cualificados (durante más años). Los primeros se consideran ingresos de GloBE para la empresa, mientras que los segundos reducen los gastos fiscales cubiertos. Su importancia estriba en que «ambos pueden reducir el ETR de GloBE por debajo del 15%, e incluso reducir el impuesto total a pagar por debajo de lo que, de otro modo, sería el mínimo absoluto del 15% del exceso de beneficios».

Si el incentivo está en el ámbito de aplicación y no tiene prescrito ningún ajuste específico, se espera que el coeficiente GloBE disminuya de forma coherente con el ETR estándar. En general, en la medida en que un incentivo hace que el ETR de GloBE al que se enfrenta una entidad sea inferior al mínimo, sus beneficios previstos se verán parcial o totalmente compensados por el complemento del Pilar II. Las categorías de incentivos que, por su diseño, tienen un mayor impacto en el *ratio* GloBE, son propensas a verse muy afectadas por el Pilar II. Dos factores son clave: la magnitud del beneficio fiscal y la relevancia de la base imponible a la que se aplica el incentivo en el total de los ingresos GloBE de la entidad en cuestión.

Una disminución del ETR estándar —que supone un beneficio para el inversor— generada por un incentivo fiscal no se traduce necesariamente en una disminución correspondiente del coeficiente GloBE —que determina la exigencia del impuesto complementario—. Cuando los impuestos cubiertos en el numerador del coeficiente de GloBE se ajustan⁵ para alinearse con los ingresos de GloBE en el denominador, el impacto de las normas de GloBE en el incentivo subyacente es pequeño o nulo. Así sucede con el tratamiento general de las diferencias temporales, que afecta a varios tipos de incentivos fiscales, como la amortización acelerada y el traslado de pérdidas. Por lo tanto, en estos casos los beneficios previstos del incentivo no se ven limitados o afectados por el Pilar II.

5 La compensación suele producirse mediante la deducción de alguna parte relevante de la base imponible de los ingresos del GloBE en el denominador del coeficiente del GloBE o mediante la inclusión de algunas partidas fiscales adicionales en los impuestos cubiertos en el numerador. Estos ajustes tienen el efecto de preservar un mayor coeficiente de GloBE.

Evaluación resumida del impacto del Pilar II en los incentivos para atraer la IDE

Incentive type	Pillar II impact	Overview
a. Reduced rates		
Zero-rated	High impact	Reduced rates below 15 per cent, or even down to zero, will generally result in a GloBE ratio below the minimum, triggering the activation of the Pillar II top-up. Magnitude of impact depends on the size of the reduction.
Below 15 per cent	High impact	
Above 15 per cent	Little/no impact	Generally, reduced rates to a level above 15 per cent would not be affected. Yet, countries would need to calculate the effective rate under GloBE rules as this may still lead to a result below the minimum threshold.
b. Deductions		
Accelerated depreciation and immediate expensing	Little/no impact	Impact on accelerated depreciation and immediate expensing will be limited as deferred tax adjustments are taken into account when calculating covered taxes in the GloBE ratio.
Loss carry-forward	Little/no impact	Impact on loss carry-forwards will be limited as deferred tax adjustments are taken into account when calculating covered taxes in the GloBE ratio.
Deductible qualified expenses	Variable/unclear impact	Special tax exclusions, deductions or tax accounting conventions that are common among Inclusive Framework members are deductible from GloBE income for purposes of calculating the GloBE tax base; those that are less common may not be deductible.
c. Exemptions		
Tax holidays	High impact	Tax holiday regimes are not expressly addressed under the GloBE rules and are likely to bring the GloBE ratio below 15 per cent.
Specific exemptions: location, sector, entity	Variable/unclear impact	Exemptions granted to specific sectors, entities or locations (other than out-of-scope situations) are likely to be affected as they may bring the GloBE ratio below 15 per cent. However, exemptions applying to out-of-scope situations such as SMEs, excluded entities or excluded income are not affected.
Participation exemptions	Little/no impact	Dividends received under participation regimes are excluded from the tax base for the computation of the GloBE ratio, resulting in little or no impact.
d. Other incentives on income-related taxes		
Incentives on withholding taxes	Little/no impact	Taxation of outbound passive income by the source country is not included in the computation of the GloBE ratio, resulting in little or no impact in the source country.
IP box	Variable/unclear impact	Not directly addressed by the GloBE rules, may bring GloBE ratio below 15 per cent by reducing covered taxes, depending on the regime.
Tax credits	Variable/unclear impact	Lead either to inclusion in the income of the MNE (if credit is refundable within four years) or to a reduction in covered tax expenses (if not). Both may bring the GloBE ratio below 15 per cent.
Incentives on capital gains taxes	Variable/unclear impact	Not directly addressed by the GloBE rule, may bring the GloBE ratio below 15 per cent by reducing covered taxes, depending on the regime.

Source: UNCTAD, based on Lazarov et al. (2022).
 Note: ETR = effective tax rate.

■ Little/no impact ■ High impact ■ Variable/unclear impact

En definitiva, al valorar el margen de maniobra restante para los Estados adheridos a la iniciativa, se dice que «concebidas como paralelas a los regímenes fiscales de las empresas existentes, las normas GloBE no afectan a ningún incentivo en todas las circunstancias», porque cualquier incentivo podrá quedar intacto si no se cumplen determinadas condiciones⁶. En la práctica, muchos beneficiarios de incentivos no son de naturaleza empresarial y también se ofrecen incentivos en otros impuestos no basados en la renta. Incluso dentro del perímetro del Pilar II, los países siguen conservando un espacio político no afectado en los incentivos fiscales destinados a promover objetivos que no interfieren con el alcance y los objetivos de dicho Pilar. También en los que están cubiertos por el Pilar II en principio, pero que en última instancia no se ven afectados de manera significativa.

A nuestro juicio, el impacto estimado no es desdeñable en absoluto. El caso de las disposiciones sobre incentivos fiscales multi-propósito (alrededor del 40% de las que figuran en la base de datos antes mencionada) es problemático, ya que se reconoce que «tienen objetivos que trascienden el ámbito del segundo pilar». Está claro que, en adelante, conviene prestar especial atención al diseño los incentivos y a su previsible interacción con las normas de GloBE por el tipo de reducción generada. Parece que los países podrán seguir utilizando los incentivos basados en los costes.

Desde luego, la coyuntura actual ofrece una buena oportunidad para revisar los incentivos fiscales a la inversión. ¿Han sido realmente rentables? ¿Han mejorado la capacidad fiscal? Los responsables nacionales de las políticas fiscales y de inversión necesitan urgentemente identificar cuál es la mejor respuesta a la reforma en marcha –tanto desde la perspectiva de la retención de la inversión como de su promoción–.

Como los incentivos fiscales se verán afectados por el impuesto mínimo global, dependiendo de su configuración, habrán de buscarse alternativas eficaces. Todavía hay margen para que los países compitan a través de sus impuestos nacionales y se discute si esto hará que la competencia fiscal sea más intensa que en la actualidad. O ésta si se transformará en competencia en otras dimensiones (preocupando que se compita en la reducción de los costes de los insumos para empresas en particular).

Al final, lo que parece un mero ajuste de la política de incentivos conduce también necesariamente a revisar otros aspectos de la política fiscal nacional. Además de que la competencia se pueda desplazar hacia otras áreas más delicadas, en el complicado panorama económico mundial actual, creemos que es arriesgada la línea de imponer limitaciones comunes, no siempre claras, al ejercicio de competencias tributarias con fines extrafiscales, que puede estar plenamente justificado. Veremos cómo se deciden e implementan los ajustes.

6 Se recuerda en el Informe que las normas del modelo GloBE sólo tendrán impacto cuando una empresa multinacional esté dentro de su ámbito de aplicación, un incentivo sitúe el ETR por debajo del 15 por ciento y el beneficio contable supere el *carve-out*. Incluso cuando un determinado incentivo queda económicamente inutilizado hasta el tipo mínimo del 15%, nunca queda legalmente prohibido por el Pilar II, ya que éste pretende garantizar un nivel mínimo de imposición de los beneficios excesivos sin interferir directamente en el sistema nacional de impuesto de sociedades. Además, algunas medidas fiscales –como la amortización acelerada, el traslado de pérdidas o los regímenes de exención de la participación– no reducen el cálculo del ETR a efectos del GloBE, lo que minimiza el impacto del Pilar II en dichos regímenes nacionales.

2. El escenario propuesto para las PYMEs: una integración tecnológica total con la administración fiscal

Como adelantábamos, con respecto a los incentivos fiscales relacionados con la renta, las normas GloBE establecen excepciones importantes⁷, entre las que destacan las PYMEs. Sin embargo, las PYMEs no deben ignorar que hay otra iniciativa internacional que sí les concierne. Acaba de salir a la luz un informe del Foro de Administración Tributaria de la OCDE⁸, elaborado por la Administración tributaria de los Países Bajos que examina cómo los nuevos avances en tecnología fiscal pueden facilitar a las PYMEs el cumplimiento de sus obligaciones fiscales. Y, consecuentemente, a las autoridades tributarias, su supervisión.

Aprovechando la digitalización de la economía, se propone lograr una mayor integración de los procesos fiscales en los sistemas naturales de negocio de las PYMEs —que incluyen las conexiones con otras empresas, intermediarios financieros, clientes, etc.—, para reducir sus cargas administrativas, liberando recursos y tiempo para el emprendimiento. Obviamente, el grado de integración dependerá de

las prioridades, etapas de desarrollo y marco jurídico de cada país.

En nuestros días, las interfaces de programación de aplicaciones (IPA)⁹ permiten la conectividad segura entre sistemas, de máquina a máquina o mediante la intervención de una persona. Las administraciones tributarias pueden acceder a los datos específicos necesarios para apoyar el cumplimiento de las PYMEs directamente desde las mismas. Por esa razón, se quiere fomentar la creación conjunta —con los contribuyentes y sus proveedores de servicios— de IPA que permitan interactuar de forma más fluida con los sistemas de la administración fiscal en algunos procesos concretos o en todos ellos. Así, la información podrá intercambiarse en múltiples direcciones entre las partes del ecosistema digital —entendido en el sentido más amplio posible— de las PYMEs, comprendiendo tanto sus relaciones con el sector privado, como con otras partes de la administración. Hasta se sugiere promover u obligar al uso de *software* certificado suministrado por desarrolladores certificados para que el conjunto de datos sea fiable.

Sorprende la perspectiva adoptada en el documento examinado sobre las opciones: «El uso generalizado del término "cumplimiento voluntario" reconoce que, en muchas partes del sis-

7 Como es sabido, la aplicación del impuesto complementario se limita a los grupos de empresas multinacionales con ingresos anuales consolidados de al menos 750 millones de euros. Hay entidades excluidas (como las organizaciones internacionales) y rentas excluidas (como las rentas derivadas del transporte marítimo internacional).

8 Este informe fue aprobado por el Comité de Asuntos Fiscales, así como por todos los miembros del Foro de Administración Tributaria (FTA), el 14 de marzo de 2022. Las pequeñas y medianas empresas y a los empresarios son denominados en él conjuntamente «PYME». OCDE (2022) *Towards Seamless Taxation: Supporting SMEs to Get Tax Right*, OECD Forum on Tax Administration, OCDE, París. <https://doi.org/10.1787/656c89ab-en>

9 Las interfaces de programación de aplicaciones (*application program interface, API*) son un conjunto de funciones y procedimientos que permiten a las aplicaciones acceder a las características o datos de un sistema operativo, una aplicación u otro servicio. Facilitan la conectividad con varios repositorios de datos diferentes y pueden reducir el riesgo de errores de transposición porque se limita la necesidad de introducir datos manualmente por las personas. OCDE (2019) *Unlocking the Digital Economy – A Guide to Implementing Application Programming Interfaces in Government*, OCDE, París.

tema fiscal actual, los contribuyentes *toman decisiones en cuanto a la declaración, el cálculo y el pago de impuestos*. Estas opciones no se limitan a cumplir o no cumplir, sino que también incluyen *opciones en cuanto al esfuerzo realizado para hacer las cosas bien, como llevar un registro, tomarse el tiempo para rellenar los formularios correctamente, etc.*» [la cursiva es nuestra]. Parecen confundirse los márgenes de ejercicio de la autonomía personal con los límites al incumplimiento de obligaciones formales (en otra parte se añade expresamente «cumplir con los requisitos de información y los plazos»).

Se justifica el nuevo modelo de gestión administrativa propuesto con varios argumentos, más o menos comprensibles, a la par que criticables:

Primero se reconoce que «la complejidad y la granularidad inherentes a algunos procesos fiscales pueden dar lugar a errores de información y cálculo y, para algunos, a importantes cargas administrativas». Quizás habría de repensarse si la mejor solución, en tales casos, pudiera ser la simplificación a través de un cambio de la normativa, exigiendo sólo los datos verdaderamente imprescindibles y con el nivel de desglose suficiente, en vez de la totalidad a la que se tiende; o la aceptación de los formatos existentes. A veces, da la impresión de que, a pesar de tener hoy más medios, se restringen más las libertades. No hay intención de esforzarse por un cambio en lo sustantivo y en lo procedimental se anuncian ventajas que no siempre se acaban constatando en la práctica. En esa línea se dice: «Aunque la legislación fiscal pueda seguir siendo complicada, para los contribuyentes el proceso de administración fiscal subyacente y los resultados serán cada vez más accesibles y transparentes».

En segundo lugar, se añade: «las PYMEs pueden tener menos recursos para dedicar al cumplimiento de los impuestos en comparación con las empresas más grandes, pueden enfrentar mayores dificultades para adaptarse a los nuevos requisitos, incluidos los requisitos de información, y pueden estar en una etapa más temprana de la digitalización». En efecto, al menos en España, esa descripción parece corresponderse con la realidad de nuestro tejido empresarial. Por eso mismo, no sería sensato imponerles costes adicionales. A la hora de apoyar tanto a las PYMEs como a los proveedores de *software*, las administraciones tributarias podrían proporcionar determinados programas informáticos de forma gratuita y asumir responsabilidades de mantenimiento; pero les preocupa crear un terreno de juego desigual y afectar a la competencia en el mercado de proveedores de soluciones innovadoras funcionales.

El tercer argumento gira en torno a la competencia desleal: «la dependencia del cumplimiento voluntario también puede ofrecer oportunidades en algunos casos a quienes intentan deliberadamente no cumplir, por ejemplo, no registrarse para tributar, no declarar los ingresos o exagerar los gastos. Además de dar lugar a un pago insuficiente de los ingresos, esto también puede causar problemas a la mayoría de las PYMEs honestas [...] puede tener un impacto significativo en la brecha fiscal». Se insiste en que «a medida que las administraciones tributarias tienen un mayor y más temprano conocimiento de la actividad de las PYMEs, y tienen más confianza en los datos, también son capaces de centrar sus esfuerzos en las PYMEs incumplidoras, lo que puede ayudar a crear una mayor igualdad de condiciones para las PYMEs». Se olvida aquí la posibilidad de aplicar la vía de recau-

dación forzosa y/o sancionadora a las incumplidoras, en su caso. Sin duda, ésta parece más proporcionada que la alternativa generalizada de cumplimiento automático, sin que quepa opción alguna. Se despierta la suspicacia de si algunas medidas que son razonables en la lucha contra quienes defraudan se aplicarán de forma preventiva a toda la población de PYMES de manera indiscriminada. Se lee entre líneas que las opciones están en vías de extinción: «la interrelación del personal y las competencias humanas con la analítica avanzada y las herramientas de apoyo a la toma de decisiones, como la IA apoyará el cumplimiento de los contribuyentes en *el número cada vez menor de áreas en las que todavía hay opciones de cumplimiento*» [la cursiva es nuestra].

Para que la inspección y la recaudación puedan realizarse de manera fluida y sin fricciones, con el apoyo del uso de algoritmos fiscales autónomos e interacciones entre máquinas, se promueve introducir los procesos fiscales en los «sistemas que las PYMES utilizan para llevar a cabo su actividad, gestionar sus finanzas e interactuar con sus clientes y empleados». La adaptación de los procesos fiscales para que encajen en los sistemas naturales de los contribuyentes facilitará el cumplimiento por diseño y el *tax just happening*. El incumplimiento requerirá cada vez más actividades adicionales deliberadas y gravosas. Para lograr el cumplimiento fiscal por diseño, pueden combinarse en función del contexto y del entorno futuro deseado, el enfoque de cadena asegurada y el de datos centralizados¹⁰, que estimamos serían menos o más inva-

sivo respectivamente. Finlandia forma parte de la iniciativa *Nordic Smart Government 4.0*, que persigue que los datos empresariales estructurados y estandarizados puedan compartirse de forma automática entre todas las Administraciones Tributarias y Registros Mercantiles nórdicos, alineando los sistemas y servicios digitales en contraposición a los silos digitales. No se busca implantar un sistema informático centralizado, sino que los sistemas que procesan los datos empresariales –tanto los privados como los gubernamentales– se conecten, de modo que la información pueda fluir sin problemas y ser compartida.

Se señalan en el Informe que analizamos, los pasos a dar por la administración tributaria. Primero debe pensar en los sistemas fiscales y en cómo pueden conectarse de manera digital efectivamente a una PYME –incluidas las pequeñas sin personal especializado–, a través del *software* empresarial o los dispositivos electrónicos que usan como herramientas de trabajo. Después debe trabajar con desarrolladores y vendedores del *software* para determinar el conjunto de información necesario y proporcionarles las normas fiscales que deben incorporar. Con la normalización se intenta lograr una cadena de datos cualificados. A continuación, deberá poder crear nuevos servicios de administración fiscal digital que simplifiquen y automaticen los procesos existentes. En cualquier caso, se anima a considerar la amplia gama de sistemas y elementos naturales existentes que las PYMES podrían utilizar para proporcionar los datos de origen,

10 En el enfoque de cadena asegurada la administración fiscal se ocupa de facilitar las características del entorno para garantizar que el flujo de información sea seguro desde la captación de las transacciones comerciales hasta la determinación final de la cantidad correcta de impuestos a pagar. En el enfoque de datos centralizados se encarga de gestionar todo el proceso desde la fuente, incluido el manejo y la transformación de toda la información por sí misma, de modo que se reduce considerablemente la necesidad de que el contribuyente proporcione información sobre sus propias transacciones.

como la creación y pago de facturas electrónicas (ya que pueden conducir a la realización automática de las declaraciones fiscales y suministrar grandes cantidades de datos que introducir en los mecanismos de evaluación de riesgos), las cajas registradoras en línea que suelen usarse para procesar y registrar las transacciones de venta en el sector minorista (puesto que el sistema podría preparar automáticamente las declaraciones de impuestos, si otras transacciones comerciales, por ejemplo las compras, se capturaran directamente desde el sistema bancario) y la contabilidad electrónica (herramienta de gestión para las PYMEs, pero también para la rendición de cuentas a las partes interesadas, como las instituciones financieras y el gobierno).

De las experiencias de Derecho comparado cabe destacar la de la Administración tributaria finlandesa, que permite que los desarrolladores de *software* prueben –ofreciéndoles un acceso rápido y sencillo sin certificados– las interfaces planificadas en un entorno tipo «arenero» (*sandbox*) no conectado al sistema de fondo de la Administración Tributaria, o den ideas para un mayor desarrollo. No se envían datos reales, pero el contenido de los datos tiene el formato correcto. En Singapur se está trabajando en una iniciativa conjunta con la Autoridad Reguladora de la Contabilidad y las Empresas y los desarrolladores de

software para que mejoren sus programas de contabilidad con un conjunto de IPAs que generen directamente los documentos en el formato necesario para su presentación.

A partir de la identificación segura y única de los contribuyentes y ciudadanos de forma conjunta (identidad digital), surgen más oportunidades para incluir puntos de contacto en los sistemas naturales de los contribuyentes. En la medida en que un gran número de intermediarios requieren datos como punto de partida para sus servicios de asesoramiento¹¹, las PYMEs tienden a utilizar programas informáticos de contabilidad y gestión empresarial. Con relativa sencillez, los procesos administrativos de la PYMEs desde el proveedor hasta el cliente, pasando por, la administración tributaria, podrán quedar conectados y contar con proveedores de servicios de confianza y la seguridad para la suficiente protección de los datos. Los protocolos de gestión habrán de establecerse de acuerdo con las normas legales, pero siendo «flexibles» en atención a las PYMEs. Los vínculos entre los participantes se basarían en normas de calidad de datos y formatos mutuamente aceptados, tanto para ofrecer garantías como para minimizar las cargas. El cuadro del ecosistema de las PYMEs al que se aspira, conforme se ha gestado en seno la OCDE, se aprecia con nitidez en la siguiente figura¹².

11 OCDE (2016) *Rethinking Tax Services, The Changing Role of Tax Service Providers in SME Tax Compliance*, OCDE, París.

12 OCDE (2022) *Towards Seamless Taxation...*, op. cit., p.25.



Al integrar en los procesos de administración fiscal toda la información procedente en tiempo real de los distintos agentes del ecosistema de las PYMEs, se crea un fondo común de datos mejorados, cuya integridad es verificada por un sistema más amplio de información de terceros (mediante *blockchain*¹³), lo que abre nuevas posibilidades¹⁴.

Es preciso un marco jurídico sólido, que no sólo apoye el enfoque de la administración fiscal, sino que también cree las pasarelas adecuadas que permitan la transmisión de datos. Los ciudadanos y las empresas podrán comprobar el origen y la exactitud de los utilizados y podrán conceder o denegar el acceso a las fuentes

de datos personales no necesarias a efectos fiscales. Idealmente quedará claro qué normas se han aplicado a qué datos, reflejando los hechos y las circunstancias. Los contribuyentes tendrán la oportunidad de comprobar y cuestionar los impuestos liquidados, pagados y debidos en tiempo real. También podrán cuestionar la toma de decisiones, tanto automatizada como humana.

La cooperación entre las administraciones fiscales, las PYMEs y otras partes interesadas es una de las piedras angulares en el camino hacia una fiscalidad sin fisuras¹⁵. En Holanda se considera esencial una estrategia clara de compromiso administrativo que informe de los cambios fiscales, ayudando a los

13 Los complejos intercambios de datos dentro del ecosistema de las PYMEs hacen que el suministro de datos sea multilateral. La cadena de bloques permite que los datos sean recogidos y almacenados por los usuarios, que dan permiso para que otros usuarios de la misma red puedan acceder a ellos. De este modo, los participantes mantienen el control sobre sus propios datos y se consigue transparencia sobre el modo en que los organismos administrativos comparten los datos.

14 Se hace notar que anteriormente la precumplimentación de las declaraciones fiscales se realizaba en el ámbito del impuesto sobre la renta de las personas físicas. Al crecer el ecosistema digitalizado de las PYMEs empieza a ser una posibilidad para ellas y en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

15 Las administraciones tributarias tienen que desempeñar un papel importante en la creación de la confianza de los contribuyentes, lo que requiere el desarrollo de enfoques muy transparentes y basados en permisos. Esto se entronca con la visión estratégica global. OCDE (2020) *Supporting SMEs to Get Tax Right Series: Strategic Planning*, OCDE, París.

intermediarios. Se explica que el objetivo de este proceso no es dejar a los asesores fiscales fuera del negocio, sino simplificar la presentación de informes formales para que los asesores fiscales no tengan que presentarlos y puedan centrarse en el asesoramiento fiscal –su actividad principal– con mejores datos que recibirían de sus clientes. En respuesta al nuevo ecosistema más amplio se introducen nuevas estructuras y los usuarios y los proveedores de servicios de confianza cualificados establecen juntos la gobernanza del ecosistema. La Administración holandesa quiere que la norma nacional para el intercambio digital de informes comerciales (*Standard Business Reporting*) sea más beneficiosa para las PYMEs, con el fin de aumentar su éxito. Se experimenta: simplificando y acelerando los procesos para firmar digitalmente, orientando la infraestructura centralizada del portal digital de la Administración para que sea flexible, permitiendo la entrada de nuevos participantes en el mercado que desarrollen soluciones para las PYMES, etc.

Por un lado, la ansiada reducción de costes para las empresas y para la

Administración justifica, hasta cierto punto, automatizar el cumplimiento de las obligaciones fiscales; pero en ningún caso se puede llegar a pensar que el obligado es un autómatas o tratarlo como tal.

Por otro lado, las IPAs pueden jugar un papel relevante a la hora de asegurar que una operación sólo pueda progresar cuando se cumplan ciertas condiciones. Pueden ser útiles por estar creciendo la condicionalidad en el campo financiero (al ligarse fondos públicos a criterios de sostenibilidad, por ejemplo). Ahora bien, deben diseñarse con precaución, porque de lo contrario tendrían repercusiones negativas que aumentarían las cargas para todas las partes.

Para concluir, este apretado repaso de las novedosas propuestas recuerda la conjugación del verbo administrar con sus diferentes sujetos y tiempos... Desde el tradicionalmente yo (administración) administraba, seguido del tú (contribuyente) administras y él (tercero con el que se relaciona) administra, hasta ello (la inteligencia artificial con los datos de todos) administrará.

Estudios

AUTORES

Eva M.^a Gil Cruz

Juan Calvo Vérguez

Guillermo

Sánchez-Archidona Hidalgo

Jacques Malherbe

Ward Cuypers



IMPULSO FISCAL PARA FOMENTAR LA CONSTRUCCIÓN SOSTENIBLE¹

Eva M.^a Gil Cruz

Universidad Pontificia Comillas –ICADE– (España)

Title

Fiscal impulse to promote sustainable construction

Resumen

Con el fin de alcanzar los objetivos de sostenibilidad y ahorro energético en el sector inmobiliario, es decisivo mejorar, tanto la accesibilidad a la financiación, como el empleo generalizado de medidas fiscales, más eficaces y beneficiosas, para los contribuyentes. A lo largo del presente trabajo, se tratan los principales, que no únicos, beneficios tributarios para el ahorro energético en el sector de la construcción, a la vez que se proponen posibles mejoras para impulsar desde la esfera fiscal una transformación urbanística más sostenible.

Palabras clave

Incentivos fiscales, ahorro energético, sostenibilidad, impacto medioambiental

Abstract

In order to achieve the objectives of sustainability and energy savings in the real estate sector, it is imperative to improve both the accessibility of financing and the general applicability of more effective and beneficial tax measures for taxpayers. Throughout this paper, the main, but not the only, tax benefits for energy savings in the building sector are discussed, while possible improvements are proposed to promote a more sustainable urban transformation from the fiscal sphere.

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

Keywords

Tax incentives, energy savings, sustainability, environmental impact

*Fecha de recepción: 4-01-2022 /Fecha de aceptación: 7-02-2022 /Fecha de
revisión: 11-02-2022*

Cómo referenciar: Gil Cruz, E.M. (2022). Impulso fiscal para fomentar la construcción sostenible. *Revista Técnica Tributaria* (137), 21-44

SUMARIO

1. Introducción
2. Incentivos fiscales en el IRPF y en el IVA por obras de mejora y rehabilitación energética
 - 2.1. Deducción en el IRPF por obras de mejora energética en viviendas y en inmuebles residenciales
 - 2.2. Rehabilitación energética de edificaciones, o partes de las mismas, destinadas principalmente a viviendas en el IVA
3. Incentivos fiscales de la SOCIMIs y entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas. La importancia de la sostenibilidad en el valor de sus activos
4. Inversiones en actividades de I+D+i para la racionalización energética de la construcción
5. Utilización de energías renovables: su repercusión en el IBI y en el ICIO
6. Conclusiones
7. Bibliografía

1. Introducción

El artículo 2 bis de la Directiva 2010/31/UE de 19 de mayo de 2010 relativa a la eficiencia energética de los edificios, modificada por Directiva (UE) 2018/844, establece que cada Estado miembro elaborará una estrategia a largo plazo para apoyar la renovación de sus parques nacionales de edificios residenciales y no residenciales, tanto públicos como privados, transformándolos en parques inmobiliarios con alta eficiencia energética y descarbonizados antes de 2050, facilitando la transformación económicamente rentable de los edificios existentes en edificios de consumo de energía casi nulo.

Para ello, se debe tener en cuenta las condiciones climáticas y las particularidades locales, así como, el entorno ambiental interior y la rentabilidad en términos de coste– eficacia. Dichas medidas no deberían afectar a otros requisitos aplicables a los edificios, tales como la accesibilidad, la seguridad y el uso previsto del edificio.²

En cumplimiento de este mandato, España ha desarrollado la Actualización 2020 de la Estrategia a largo plazo para la Rehabilitación Energética en el Sector de la Edificación (ERESEE 2020).

Su principal propósito consiste en lograr alcanzar los objetivos fijados por la UE para renovar el parque inmobiliario, haciendo prevalecer la eficiencia energética, aplicando el principio «primero, la eficiencia energética» y trabajando en el despliegue de las energías renovables.

El consumo energético en los edificios se puede mitigar empleando una edificación sostenible, recurriendo a instalaciones con eficiencia energética, a la vez que asegurando buenos hábitos de los usuarios, que son los consumidores de energía.

Los medios para alcanzar tales fines se sustentan, principalmente, en la sostenibilidad medioambiental y en la economía circular. De entre ellos, destaca el componente centrado en el sector inmobiliario, en donde se busca impulsar las actuaciones de rehabilitación y mejora de los inmuebles urbanos y rústicos para lograr la máxima eficiencia energética.

En nuestro país, cerca del 45 % de los edificios es anterior a 1980, tratándose de un porcentaje que se eleva hasta el 50 % en el caso de los edificios de uso residencial y una cifra de 9,7 millones de viviendas. Lo que pone de manifiesto, la necesidad ineludible de mejorar su accesibilidad, conservación y utilización para ser realmente sostenibles.³

2 Considerando 8 de la Directiva 2010/31/UE, de 19 de mayo. Eficiencia Energética de los edificios

3 «A su vez, se estima que alrededor de 1 millón de viviendas están en estado deficiente, malo o ruinoso. Asimismo, si se analiza la calidad de los edificios existentes a partir de las calificaciones energéticas, se observa que más del 81,0 % de los edificios existentes se sitúan en las letras E, F o G, en términos de emisiones, aumentando dicho porcentaje hasta el 84,5 % de los edificios, en el caso del consumo energético, lo que pone de manifiesto el importante potencial de la rehabilitación energética», según recoge la Exposición de Motivos del Real Decreto 853/2021, de 5 de octubre

Sin embargo, la necesidad de inversión inmobiliaria no puede venir solamente de las arcas públicas, sino que es fundamental que el sector privado se convierta en motor de regeneración sostenible poniendo en el mercado más oferta inmobiliaria de calidad tanto en el mercado libre como en el de la vivienda social. Objetivo que debe verse incentivado, entre otros mecanismos, por la colaboración público-privada como por reducir su presión fiscal⁴

En términos generales, en el sector inmobiliario, para cumplir con los compromisos europeos, entre las distintas medidas propuestas, cobra especial relevancia, la actividad de rehabilitación cuya intención es reducir el consumo de energía y de las emisiones, para lo cual, es fundamental la descarbonización de la calefacción y la refrigeración mediante actuaciones que reduzcan su demanda y mejoren el rendimiento energético de estas instalaciones.

Tales retos precisan de instrumentos que mejoren, por un lado, la facilidad a la financiación, de forma que sea más equilibrada y por otro, la adaptación de medidas fiscales favorables por obras de mejora de eficiencia energética y de rehabilitación tanto en las viviendas como en los inmuebles residenciales. Incentivos que han encontrado su principal aplicación práctica en el IRPF y en el IVA, y que serán tratados en la primera parte del trabajo.

Las entidades dedicadas a las adquisición y promoción, también juegan un papel fundamental en este proceso de transformación del sector inmobiliario, como tendremos ocasión de exponer, a través, de las SOCIMIs y las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas, las cuales cuentan, además, con un régimen especial de tributación en el IS y bonificaciones en el ITPyAJD.

Desde 2013 los edificios se someten a comprobación de su sostenibilidad mediante la obligatoriedad del certificado de eficiencia energética en la mayoría de operaciones de compraventa y arrendamiento de edificios. Las entidades inmobiliarias, al tener que poner el foco de atención en alcanzar mejores niveles de sostenibilidad, es preciso conocer la repercusión que ello va a tener en el valor de sus activos inmobiliarios, pues la inacción podría tener un coste importante en sus resultados financieros.⁵

Por tal razón, parecería sensato que aquellas sociedades más comprometidas con los objetivos de sostenibilidad de sus inmuebles se vieran favorecidas por una reducción de su carga fiscal en relación con la ya existente.

Asimismo, analizaremos la posibilidad de incentivar las actividades de I+D+i, mediante la adopción de medidas fiscales complementarias y más beneficiosas a las actuales. En este sentido, se conseguiría dar impulso a los proyectos de I+D+i

4 Se calcula que, en los próximos cinco años, la inversión en eficiencia tendrá que duplicar su tasa de crecimiento a más del 3% anual, y tendrá que extenderse más allá de la inversión pública directa, a los inversores privados. BPIE (2021): *Global Status Report for buildings and construction. Towards a zero-emissions, efficient and resilient buildings and construction sector*, <https://globalabc.org/>, octubre 2021, pág. 24

5 Así lo han constatado entre otros, los estudios: Foundations of ESG investing, how ESG affect equity valuation, risk and performance» (MSCI 2017), «El valor de la gobernanza: incrementando el retorno a través de la gestión *extra* financiera» (Forética 2018), «EGS matters – US. 10 reasons you should care about ESG» (Bank of America Merrill Lynch 2019), según pone de manifiesto Jones Lang LaSalle IP, Inc (2021): *Informe España, 2021. SOCIMIs. Un futuro sostenible* <https://www.bolsasymercados.es,> 7/7/2021, pág. 118

que supusieran un avance de eficiencia energética tanto en los materiales, como en los procesos de construcción, mejorando, así, la calidad energética inmobiliaria.⁶

Finalmente, nuestra atención se centrará a nivel de los tributos locales, en donde los beneficios fiscales, en materia de sostenibilidad del parque de edificios, están dirigidos, en especial, a fomentar las energías renovables en los sectores en los que su implementación no tiene carácter obligatorio, así como a incorporar sistemas para el aprovechamiento térmico.

2. Incentivos fiscales en el IRPF y en el IVA por obras de mejora y rehabilitación energética

2.1. Deducción en el IRPF por obras de mejora energética en viviendas y en inmuebles residenciales

España se caracteriza por tener un conjunto de viviendas de una antigüedad considerable.

De hecho, más de la mitad de los edificios es anterior a 1980,⁷ fecha, en la que todavía no había entrado en vigor la regulación sobre las condiciones térmicas de los inmuebles, lo que pone de manifiesto, la necesidad e importancia, de llevarse a cabo una rehabilitación energética para su mejora, y conseguir en unos años situarnos, equitativamente, con el resto de países miembros de la UE. El objetivo es, pues, incrementar las rehabilitaciones de las viviendas y demás inmuebles transformándolas en económicamente rentables y cumplir con la meta europea de la neutralidad climática en 2050⁸

Entre la protección a las actuaciones en materia de rehabilitación de viviendas⁹ se encuentran aquellas actuaciones aisladas de rehabilitación de edificios y viviendas que tengan por objeto:

- Mejorar las condiciones de accesibilidad, suprimiendo barreras de todo tipo,
- Adecuar el edificio o la vivienda a las necesidades específicas de personas con discapacidad y personas mayores de 65 años,
- Reducir el consumo energético mediante una disminución de la demanda energética, a través de mejoras en la envolvente del edificio, aumentando el rendimiento de las instalaciones térmicas, o garantizar, en el caso de los edificios, la seguridad estructural y la estanquidad frente a la lluvia, siendo necesario que la actuación haya sido declarada como protegida por la Comunidad Autónoma.

6 PWC (2013): *Hacia un nuevo modelo de sector inmobiliario, sostenible y competitivo*, <https://www.pwc.es/es>, 29/3/2013, pág. 22

7 Según el último Censo de Población y Viviendas del Instituto Nacional de Estadística

8 De conformidad con el Plan Nacional Integrado de Energía y Clima (PNIEC) 2021-2030

9 Reguladas en el Real Decreto 2066/2008, de 12 de diciembre

Recientemente, se han adoptado una serie de medidas para impulsar la rehabilitación edificatoria en el contexto del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia.

El Real Decreto ley 19/2021, de 5 de octubre introduce en la cuota íntegra estatal del IRPF, deducciones temporales por obras de mejora de la eficiencia energética de la vivienda habitual o arrendada para su uso como vivienda, y en los edificios residenciales

Las mismas, han de estar acreditadas, a través de certificado de eficiencia energética, mediante el cual, los compradores o inquilinos potenciales podrán valorar y comparar la eficiencia medioambiental de los edificios, y se favorecerá la promoción de edificios de sostenibles y las inversiones en ahorro de energía.¹⁰

Deducciones focalizadas, a aquellas obras, que tengan por objeto la sustitución de las instalaciones de electricidad, agua, gas u otros suministros que impliquen una mayor sostenibilidad medioambiental mediante el ahorro de energía, o bien, favorezcan la accesibilidad al edificio o a las viviendas.

Estas deducciones que se aplicarán sobre el importe de las cantidades invertidas en las obras de mejora energética en el IRPF, hacen referencia a las obras realizadas que reduzcan un 7% la demanda de calefacción y refrigeración en vivienda habitual, aquellas que reduzcan un 30% el consumo de energía primaria no renovable, o mejoren la calificación energética alcanzando las letras «A» o «B» en vivienda habitual y en edificios de uso predominante residencial.

Las cantidades que podrán deducirse por las obras de mejora y rehabilitación energética engloban los gastos de gestión y asociados, tales como los costes de redacción de los proyectos técnicos, honorarios profesionales, dirección de obras, inversiones en equipos y materiales...etc, además de aquellas otras cantidades, que se satisfagan y sean necesarias, para la ejecución de las obras, incluidos los correspondientes certificados de eficiencia energética.

Si bien, el legislador ha querido precisar que quedarán al margen de la deducibilidad las cantidades de los costes relativos a la instalación o sustitución de equipos que utilicen combustibles de carácter fósil.

Como tampoco serán deducibles la parte de la obra que se realice en plazas de garaje, trasteros, jardines, piscinas e instalaciones deportivas, y otros elementos análogos, ni en la parte de la vivienda afecta a una actividad económica.

Con todo, es a nivel de las Comunidades Autónomas, dónde de manera pormenorizada se ha venido introduciendo desgravaciones fiscales, en la parte correspondiente de la cuota íntegra autonómica, como consecuencia, de la eficiencia energética por obras de conservación o mejora de la calidad, sostenibili-

10 Las «certificaciones de construcción sostenible están sirviendo de catalizador al desarrollo de proyectos más sostenibles al proveer a los mismos de una calidad constructiva mayor, además de tener un efecto de mejora de la reputación del objeto y partes interesadas involucradas, atrayendo, así, clientes, y nuevos inversores más concienciados. García Rodríguez, R. (2020): *Cadena de valor y desarrollo inmobiliario en el ámbito de la sostenibilidad*. <http://catedramodeloeconomico.ua.es/>, enero 2020, pág. 3

lidad y accesibilidad en la vivienda habitual, con anterioridad a estas deducciones en la cuota íntegra estatal aprobadas en octubre de 2021.

Lo que, de forma adicional, ha permitido a las Autonomías, llevar un mayor control sobre la sostenibilidad de sus edificios, al estar obligadas al suministro de **información**, respecto de los certificados de eficiencia energética registrados, y las resoluciones definitivas de ayuda que hayan sido concedidas, por obras de mejora energética de las viviendas, junto con la relación de números de referencia catastrales a los que se refieran.

A título ejemplificativo, y como una de las Comunidades pioneras en este ámbito, en Galicia, como iniciativa para facilitar la financiación, existe desde 2019 una medida fiscal aprobada mediante la ley 7/2019, del 23 de diciembre que permite deducir cantidades invertidas para la mejora de la calificación energética de edificios de viviendas o de viviendas unifamiliares.

Junto con las deducciones por obras de mejora energética en la vivienda o en inmuebles residenciales, el otro incentivo fiscal sobre el que se promueve la sostenibilidad de los edificios en el IRPF, consiste en que no se integrarán en la base imponible del impuesto las ayudas concedidas en virtud de los distintos programas establecidos al efecto,¹¹ y estén condicionadas al ahorro energético final de la rehabilitación (desde el 40% hasta el 80%)¹²

Una de las precursoras, en excluir las subvenciones concedidas para tal fin, ha sido la Comunidad Foral de Navarra, en cuyo territorio, estarán exentas las subvenciones públicas concedidas, tanto por la Administración Foral, como por otras Administraciones Públicas, para obras de rehabilitación protegida, en virtud de lo dispuesto en el Decreto Foral 61/2013, de 18 de septiembre, por el que se regulan las actuaciones protegibles en materia de vivienda, siempre que dichas subvenciones se atribuyan a los sujetos pasivos que no tengan rentas, excluidas las exentas, superiores a 30.000 euros en el período impositivo.

La deducibilidad en IRPF de las obras de mejora y rehabilitación energética en la vivienda habitual, además de contribuir a fomentar el ahorro y la sostenibilidad medioambiental, es un instrumento que se configura como, potencialmente idóneo. para luchar contra el fraude.

De tal manera que, si se produjese con carácter general la deducción por obras de mejora y rehabilitación energética, tanto en la cuota estatal como en

11 Programas regulados en el Real Decreto 691/2021, de 3 de agosto, por el que se regulan las subvenciones a otorgar a actuaciones de rehabilitación energética en edificios existentes, en ejecución del Programa de rehabilitación energética para edificios existentes en municipios de reto demográfico (Programa PREE 5000), incluido en el Programa de regeneración y reto demográfico del Plan de rehabilitación y regeneración urbana del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia, así como, su concesión directa a las comunidades autónomas; el Real Decreto 737/2020, de 4 de agosto, por el que se regula el programa de ayudas para actuaciones de rehabilitación energética en edificios existentes y se regula la concesión directa de las ayudas de este programa a las comunidades autónomas y ciudades de Ceuta y Melilla; y el Real Decreto 853/2021, de 5 de octubre, por el que se regulan los programas de ayuda en materia de rehabilitación residencial y vivienda social del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia

12 Consejo General de la Arquitectura Técnica de España (2021): *Regulación de los programas de ayuda en materia de rehabilitación residencial y de vivienda*, Madrid. pág. 3

la autonómica, podría contribuir, a hacer aflorar obras, que actualmente se realizan dentro de la economía sumergida.¹³

Se echa de menos en la normativa vigente, la concesión de un beneficio fiscal para las rentas inmobiliarias que el contribuyente debe imputarse en su base imponible del IRPF, por ser propietario o titular de un derecho real de disfrute sobre bienes inmuebles urbanos o rústicos, que no generen rendimientos de capital, ni constituyan la vivienda habitual del contribuyente, en el caso que el inmueble cumpliese con los requisitos de ahorro energético.

El procedimiento de cuantificación de las rentas imputadas de carácter inmobiliario no admite deducibilidad de gasto alguno, sacrificando con ello la Administración tributaria la evaluación de las circunstancias particulares del inmueble, asemejándose su cuantificación al método de estimación objetiva. Mientras que, este es de carácter voluntario, aquel es de carácter obligatorio por imperativo legal.¹⁴

El legislador tributario sólo permite la deducibilidad de gastos cuando la renta sea real, pero no en el caso de los rendimientos potenciales.

El TS en su sentencia de 3 de julio de 2012 (FJ 4º) establece que, para que un gasto sea deducible, no sólo ha de ser necesario, sino también, conveniente para la obtención del correspondiente ingreso. De tal suerte, que aquellos gastos asociados al bien inmueble y que resulten adecuados para la obtención de una potencial renta deberían ser deducibles.

Lo contrario, supone un elemento desincentivador, para mejorar la sostenibilidad de los inmuebles de carácter residencial, que no constituyan la vivienda habitual ni se realice actividad económica alguna.

La determinación de la renta imputable, que corresponda a cada uno de los inmuebles urbanos generadores de dichas rentas, se realiza mediante la aplicación de porcentajes sobre el valor catastral del inmueble.

Con carácter general, el 2 % sobre el valor catastral del inmueble, sin excluir la parte correspondiente al suelo.¹⁵ Y con carácter especial, el 1,1 % en los supuestos en que el valor catastral del inmueble haya sido revisado, o modificado, o bien, porque a la fecha de devengo del impuesto, carecieran de valor catastral, o éste no haya sido notificado al titular.

Así pues, sería loable, que el legislador redujera el porcentaje de la imputación inmobiliaria a los edificios que cumplan con una certificación energética acreditada.

13 Ministerio de Transportes, Movilidad y Agenda Urbana: *Actualización 2020 de la Estrategia a largo plazo para la rehabilitación energética en el sector de la edificación en España*, <https://www.mitma.gob.es/>, junio 2020, pág. 338

14 Ramos Prieto, J. (2008): *La imputación de rentas inmobiliarias en la imposición sobre la renta de las personas físicas*, Centro de Estudios Financieros, pág. 192

15 Res. DGT. núm. V2001-09 de 11 de septiembre

Dicha reducción podría llevarse a efectos mediante una escala en función de la calificación energética del inmueble.¹⁶

2.2. Rehabilitación energética de edificaciones, o partes de las mismas, destinadas principalmente a viviendas en el IVA

El concepto de edificación y el de inmueble no son términos equivalentes. De hecho, en el IVA, tal y como ponen de manifiesto Bastida Peydro y Ciruelos Lara, «ambos conceptos desempeñan una función distinta. El concepto de bien inmueble se emplea para definir las reglas de localización de las entregas de bienes y para identificar los servicios relacionados con bienes inmuebles, mientras que la definición de edificación, tiene como finalidad delimitar la extensión de la exención prevista en el artículo 20.Uno.22.º de la Ley del IVA para las segundas o ulteriores entregas de edificaciones.»¹⁷

No se trata de una cuestión pacífica, pues la misma implica una enorme casuística, en donde la DGT ha emitido diferentes criterios, delimitando las instalaciones que constituye una edificación, de las que no.¹⁸

A pesar de todo, y con carácter general, los dos requisitos que deben cumplir las ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales, para que sean consideradas a efectos del IVA de rehabilitación de edificaciones o partes de las mismas a viviendas y tributen al tipo reducido del 10% son:

1.- Que más del 50 % del coste total del proyecto de rehabilitación se corresponda con obras de consolidación o tratamiento de elementos estructurales, fachadas o cubiertas o con obras análogas o conexas a las de rehabilitación.

A estos efectos, la Administración tributaria pone el acento en que los medios de prueba sean suficientes e idóneos, con el fin de poder acreditar la verdadera naturaleza de las obras llevadas a cabo. Entre otros, señala como tales, los dictámenes de profesionales, específicamente habilitados para ello, o el visado y, si procede, la calificación del proyecto por parte de colegios profesionales.¹⁹

2.- Asimismo, el importe total de las obras totales debe exceder del 25 % del precio de adquisición de la edificación (si se efectuó en los dos años anteriores al inicio de las obras de rehabilitación), o del valor de mercado de la edificación antes de su rehabilitación, descontando, en ambos casos, el valor del suelo.

16 La inversión adicional en rehabilitación/adaptación más el gasto en certificados energéticos adicional tiene como consecuencia un impacto anual en el PIB de casi 73 millones de euros en España. Son los resultados a los que se llega tras la enmienda 3 sobre ahorros fiscales en la imputación de rentas inmobiliarias. PWC (2015): *Impacto económico-fiscal de las medidas tributarias propuestas por La Fundación La Casa Que Ahorra*, pág. 32

17 Bastida Peydro, M. y Ciruelos Lara, P. (2021): El concepto de edificación a efectos del IVA: especial mención a los huertos solares y a las instalaciones de producción fotovoltaica, *Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales* (17), <https://insignis.aranzadigital.es/>, pág. 5

18 Véase, entre otras, la Consultas DGT V0278-19, V0736-18, V0883-20, V3100-20. "De entre todas las contestaciones citadas, cabe destacar la consulta V0023-10, en la que la DGT introduce por primera vez el matiz de que una placa solar aislada no es una edificación, pero sí que lo es un parque solar compuesto por placas solares y otros elementos auxiliares." Bastida Peydro, M. y Ciruelos Lara, P. (2021): El concepto...op. cit. pág. 15

19 AEAT: Manual IRPF 2020, <https://www.agenciatributaria.es/>

Igualmente, tendrán la consideración de obras de rehabilitación, las análogas y conexas con ellas. Dentro de la primera categoría se encontrarían:

«a) Las de adecuación estructural que proporcionen a la edificación condiciones de seguridad constructiva, de forma que quede garantizada su estabilidad y resistencia mecánica.

b) Las de refuerzo o adecuación de la cimentación, así como las que afecten o consistan en el tratamiento de pilares o forjados.

c) Las de ampliación de la superficie construida, sobre y bajo rasante.

d) Las de reconstrucción de fachadas y patios interiores.

e) Las de instalación de elementos elevadores, incluidos los destinados a salvar barreras arquitectónicas para su uso por discapacitados.»²⁰

Con relación a las obras conexas a las de rehabilitación, podrán ser calificadas como tales, las que a continuación enumeramos, siempre que su coste total sea inferior al derivado de las obras de consolidación o tratamiento de elementos estructurales, fachadas, o cubiertas y, en su caso, de las obras análogas a éstas, cuando estén vinculadas a ellas de forma indisoluble y no consistan en el mero acabado u ornato de la edificación ni en el simple mantenimiento o pintura de la fachada:

«a) Las obras de albañilería, fontanería y carpintería.

b) Las destinadas a la mejora y adecuación de cerramientos, instalaciones eléctricas, agua y climatización y protección contra incendios.

c) Las obras de rehabilitación energética.»²¹

Una vez expuestas las obras de rehabilitación²², las análogas y las conexas, a efectos del IVA, las mismas serán eficientes energéticamente, en los siguientes casos:

- Cuando reduzcan la demanda energética, especialmente en lo referente a la envolvente de los edificios, para alcanzar el bienestar térmico, en

20 Art. 20. Uno. 22. B) LIVA

21 Art. 20. Uno. 22. B) LIVA

22 Aquellas obras que no puedan calificarse como de rehabilitación, que se hagan en viviendas para que puedan tributar al 10%, deberán cumplir los siguientes requisitos (art. 20, apartado uno, número 22, letra B), de la LIVA). a) Que el destinatario sea persona física (no actividad empresarial o profesional), y utilice la vivienda a que se refieren las obras para su uso particular. También cuando el destinatario sea una comunidad de propietarios por las obras hechas en el edificio en el que se encuentre la vivienda. b) Que la construcción o rehabilitación de la vivienda a que se refieren las obras haya concluido al menos dos años antes del inicio de estas últimas. c) Que la persona que realice las obras no aporte materiales para su ejecución o, en el caso de que los aporte, su coste no exceda del 40 por ciento de la base imponible de la operación. La Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, recoge la posibilidad de que los Estados miembros apliquen tipos reducidos a la "renovación y reparación de viviendas particulares, excluidos los materiales que supongan una parte importante del valor del servicio suministrado." Límite que ha de ponerse en conexión con el artículo 8.dos.1º de la LIVA, donde se califica como entregas de bienes a las ejecuciones de obra que tengan por objeto la construcción o rehabilitación de una edificación. Si se supera dicho límite, la ejecución de obra de renovación o reparación tributará, toda ella, al tipo impositivo general del Impuesto del 21% por ciento (DGT. Consulta vinculante núm. V1945/14 de 17 julio y núm. V2068/21 de 9 julio).

función del clima local, su uso, características de aislamiento, permeabilidad del aire y exposición a la radiación solar...etc.²³

- Cuando aumente el rendimiento de los sistemas e instalaciones térmicas, situándose sus prestaciones lo más cercanas al régimen de rendimiento máximo.²⁴
- O cuando incorporen equipos, que utilicen fuentes de energía renovables, para cubrir las necesidades del edificio. Ejemplo de ello sería, la energía eólica, solar, hidráulica, la biomasa o la instalación de placas fotovoltaicas²⁵ entre otras.

Desde distintos sectores se aboga, por un lado, por calificar las «obras de rehabilitación energética» como obras análogas y no como obras conexas. El objetivo de tal recalificación, no es otro, que facilitar que las obras puedan ser consideradas como de rehabilitación en su conjunto y así posibilitar que la transmisión posterior se encuentre no exenta del IVA.²⁶

Y, por otro lado, por la reducción del tipo impositivo al 4% para la realización de obras de mejora energética en edificios ya existentes.

En la apuesta por estos incentivos fiscales Garrigues y G-advisor han ponderado:

«– En el IVA asociado a compraventas el valor medio de vivienda por provincia publicado por el Ministerio de Fomento y el número de viviendas principales por provincia.

–Mientras que en el caso del I IVA asociado a las obras de rehabilitación energética se ha ponderado en función del número de viviendas principales de cada provincia y el coste medio ponderado de rehabilitación por calificación energética final.»²⁷

El descenso de recaudación, que ello implicaría para las arcas públicas, conllevaría, de manera paralela, un efecto dinamizador en la actividad económica del sector de la construcción, al disminuir la carga fiscal de las inversiones.

Un mayor número de obras de rehabilitación, se traduciría, en un impacto final del incremento recaudatorio, al mismo tiempo que, se incentivaría que los edificios que se rehabiliten tengan un mayor rendimiento energético.

23 CTE: Documento Básico HE de Ahorro de Energía. Modificaciones conforme a la Orden FOM/ 588/2017, de 15 de junio (BOE 23-06-2017). junio 2017, pág. 2

24 El Real Decreto 1027/2007, de 20 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de Instalaciones Térmicas de los Edificios, concreta las medidas necesarias para que los edificios contribuyan tanto a una mejora en la calidad del aire de las ciudades como frenar el cambio climático.

25 Consulta vinculante núm. V2068/21 de 9 julio.

26 Fundación La Casa que Ahorra (MAPHRE), y realizado por Garrigues y G-advisor (2018): *El reto de la rehabilitación: El Pasaporte Energético y otras propuestas para dinamizar el sector*, <http://lacasa-queahorra.org/>, pág. 35

27 Fundación La Casa que Ahorra (MAPHRE), y realizado por Garrigues y G-advisor ...op. cit. pág. 43

3. Incentivos fiscales de la SOCIMIs y entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas. La importancia de la sostenibilidad en el valor de sus activos

Las SOCIMIs, cuyo objeto social consiste en la adquisición y promoción de bienes inmuebles de naturaleza urbana para su arrendamiento, cuentan con un régimen especial de tributación en el IS²⁸, al igual que las entidades que tengan como actividad económica principal el arrendamiento de viviendas.²⁹

Si bien, sólo se considerará arrendamiento de vivienda³⁰ el previsto en el artículo 2.1 de la Ley de Arrendamientos Urbanos, lo que descartaría el arrendamiento para uso turístico o de temporada.

El hecho de que, para gozar del régimen fiscal especial en IS, se admita por el legislador tanto el alquiler de viviendas, como locales comerciales, residencias, hoteles, garajes u oficinas (con un máximo de dos), entre otros, constituye un acicate para que estas entidades puedan intervenir en la mejora energética de inmuebles, dando un nuevo impulso al mercado del alquiler en España, y facilitando el acceso de los ciudadanos a la propiedad inmobiliaria.

Si bien, hubiera sido interesante, que el legislador tuviera en cuenta uno de los aspectos que limitan el éxito que se pudiera conseguir mediante estas entidades en el campo inmobiliario, y es que, el objeto social se limita al arrendamiento de viviendas, excluyéndose la posibilidad de obtención de rentas a través de la constitución o cesión de derechos reales como el usufructo.³¹ Mientras que, en el IVA están exentos la constitución o transmisión de derecho reales de goce o disfrute sobre bienes inmuebles, salvo que se renuncie a la exención, al estar sujetos al concepto «TPO» del ITP y AJD.

Por su parte, la actividad de promoción de las SOCIMIs, de acuerdo con el art. 2.1.a) de la Ley 11/2009, incluye la rehabilitación de edificaciones en los términos establecidos en la LIVA y, por tanto, el concepto de *obras análogas* es aplicable al objeto social de las SOCIMIs.

Valga, pues, lo analizado cuando hemos tratado la rehabilitación estructural a efectos del IVA, a través de una definición de obras análogas y conexa, que permite reducir los costes fiscales asociados a la actividad de rehabilitación,

28 Ley 11/2009, de 26 de octubre, por la que se regulan las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario. Las SOCIMIs también cuentan con una bonificación del 95% de la cuota por la adquisición de viviendas destinadas al arrendamiento en ITPyAJD (art. 45.I.B.22 del TRITPyAJD) desde el momento en que se ejercita la opción por el régimen especial, de modo provisional, a la espera de comprobar si se cumplen todos los requisitos exigidos por la Ley 11/2009 en el plazo establecido a tal efecto.

29 Art. 48 y 49 de la LIS. El régimen fiscal de las entidades dedicadas al arrendamiento de vivienda no es aplicable si la operación fuera calificada contablemente como arrendamiento financiero. DGT Consulta vinculante núm. V2981-2011 de 21 diciembre.

30 Se asimilan a viviendas el mobiliario, los trasteros, las plazas de garaje con el máximo de dos, y cualesquiera otras dependencias, espacios arrendados o servicios cedidos como accesorios de la finca por el mismo arrendador, excluidos los locales de negocio, siempre que, unos y otros, se arrienden conjuntamente con la vivienda.

31 Bueno Maluenda, M.ª. C. (2013): "Fiscalidad de la rehabilitación y la regeneración urbana. El ejemplo de las SOCIMI". *Monografías de la Revista Aragonesa de Administración Pública* XV, Zaragoza, pág. 202 y 203

siempre que cumplan con el requisito de ser necesarias para alcanzar el ahorro energético.

Debido al gran peso específico que las SOCIMI³² pueden tener en la determinación de los precios del alquiler o en las cargas de los inquilinos,³³ es mediante la actividad de promoción de rehabilitación energética en donde, consideramos, que mediante esta figura jurídica, se puede conseguir un mayor avance de sostenibilidad en el campo inmobiliario, al implicar la constitución de las mismas una inyección de liquidez a las inversiones inmobiliarias, y reducir el impacto económico de ciclos económicos negativos como el que ha supuesto el COIVD-19.

Al mismo tiempo, la posible pérdida de valor como resultado de la necesidad de reformas y mejoras del edificio, especialmente debidas, por un lado, al exceso de demanda energética³⁴ y por otra, a la falta de eficacia de los sistemas empleados para mantener esa demanda, debería ser objeto de atención en este régimen especial del IS de una manera específica, siempre que dicha pérdida, lo determinara un informe pericial, emitido por un experto independiente.³⁵

Uno de los mayores riesgos de este tipo de entidades es, precisamente, la pérdida de valor producida por variaciones en el valor razonable como consecuencia de las variaciones en los precios de mercado.

Correcciones valorativas por deterioro que, se contabilizan en la cuenta de pérdidas y ganancias, y que revertirán cuando las circunstancias que las motivaron dejan de existir.

Una posible solución que se propone, desde la propia asociación de SOCIMIs, en relación con esta problemática fiscal derivada de los deterioros de activos, y su futura reversión, pasa por aplicar un criterio que ofrezca seguridad jurídica y estabilidad económica. Ya que los deterioros de valor de los activos en este tipo sociedades inmobiliarias, tienen una incidencia directa en sus resultados

32 "A fecha de febrero de 2021, están cotizando en el mercado 88 SOCIMIs, de las cuales 76 están listadas en el MAB, 2 en el IBEX 35, 2 en el mercado continuo, 1 en la Bolsa de Luxemburgo y 7 en Euronext. El valor del patrimonio bajo gestión de todos estos vehículos es de aproximadamente 46.000 M€, repartido en las diferentes áreas de especialización en las que operan: residencial, oficinas, centros comerciales, locales comerciales, hoteles, logística y otro tipo de activos." <https://asocimi.org/sobre-las-socimi/>

33 Urrutia Sagardía, E. (2017): "Expansión inmobiliaria y, ¿fin social?" *Actualidad Jurídica Aranzadi* (928), <https://insignis.aranzadidigital.es/>, pág. 2

34 "Entendida como la cantidad de energía necesaria para mantener unas determinadas condiciones de confort dentro del edificio, necesarias para desarrollar la actividad propia de cada uso". Código Técnico de Edificación, 2019, <https://www.codigotecnico.org/pdf>, pág. 29

35 En el ámbito del IS, y en relación con las correcciones de valor o pérdida por deterioro del valor de los elementos patrimoniales, el art. 13.2 y 20 de la LIS establecen que, no serán fiscalmente deducibles en el ejercicio económico que fueron registradas, sino que se integrarán en la base imponible de los períodos impositivos que resten de vida útil, aplicando a la diferencia entre la valoración contable y fiscal el método de amortización utilizado respecto del elemento, salvo que, sea objeto de transmisión o baja, con anterioridad, en cuyo caso, se integrará con ocasión de la misma. El hecho de que la pérdida por deterioro contable no resulte fiscalmente deducible en el momento de su imputación contable no afecta al criterio de imputación fiscal del ingreso derivado de las subvenciones percibidas, que es el criterio de imputación temporal contable. Consulta DGT vinculante núm. V1761/19 de 10 julio.

por su obligación de reparto de dividendos, que exigen un registro contable a favor o en contra sin generación de caja.³⁶

Por ello, es importante que, el legislador en la formación del valor del inmueble incorpore un nuevo factor como es la eficiencia energética³⁷. Hay que incluir el ahorro energético y la sostenibilidad en la valoración de los edificios. Una de las formas sería mediante «indicadores de desempeño que establezcan el valor indirecto creado en virtud de los incrementos de valor del suelo, el ahorro en uso de recursos y la reducción de emisiones y residuos»³⁸

Cuando en un edificio se mejora tanto los elementos envolventes, tales como ventanas, fachadas...etc., como sus instalaciones de calefacción, alguna caliente, electricidad, puede incrementarse su valor hasta un 25%, con una mejoría pareja en su calificación energética y el consiguiente ahorro.

Dependiendo de la calificación energética que el edificio obtenga, su posicionamiento en el mercado variará.³⁹

De ahí que, las SOCIMIs y las entidades de arrendamiento de viviendas, tienen cada vez más presente el coste energético a la hora de decantarse por un inmueble, al constituirse en un factor clave, tanto en la revalorización de alquileres como en el incremento del precio de compraventa⁴⁰

No deja de ser, una contingencia propia de la actividad patrimonial de este tipo de entidades, su gestión sostenible, lo que requiere importantes niveles de inversión destinadas para adquirir, construir, rehabilitar y mantener un elevado nivel de eficiencia energética de calidad de sus activos inmobiliarios.

Para tal fin, han de ser lo suficientemente transparentes mediante las oportunas auditorías energéticas, «que midan la sostenibilidad ambiental de los edificios de manera global, yendo más allá de la ecoeficiencia,»⁴¹ lo que contribuirá a reducir los costes y consumos energéticos además de mejorar, sin duda alguna, la competitividad de estas entidades.

4. Inversiones en actividades de I+D+i para la racionalización energética de la construcción

El beneficio fiscal a las actividades de I+D+i en el IS, consisten en la posibilidad de deducción de la cuota del impuesto de los gastos en elementos del inmovilizado material e intangible, excluidos los edificios y terrenos, que estén afectos exclusivamente a estas actividades de investigación y desarrollo, y los

36 Basagoiti, J.: Los expertos alertan del impacto de los deterioros contables en la liquidez de las SOCIMIs, <https://www.grantthornton.es/>, 3/12/2020, pág. 2

37 Jones Lang LaSalle IP, Inc (2021): Informe España, 2021. ...op. cit, pág. 122

38 García Rodríguez, R. (2020): Cadena de valor ...op. cit. pág. 6

39 Encuentro organizado por Tinsa y la revista el Observatorio Inmobiliario y de la Construcción (2015): "¿Qué influencia tiene la eficacia energética en el valor de las casas?", <https://www.elmundo.es>, 3/12/2015

40 Tinsa (2014): *Rehabilitación, aumento del valor y mejora de la eficiencia energética*, <https://www.tinsa.es>, 30/4/2014, pág. 2

41 Neinor (2021): *Nuestro compromiso con el medio ambiente* <https://www.neinorhomes.com/>, febrero 2021, pág. 5

destinados a innovación tecnológica, existiendo ciertos límites máximos. Estas deducciones vienen reguladas en los arts. 35 y 39 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

La existencia de libertad de amortización de los activos afectos a actividades de I+D+i constituye una regla especial de amortización que implica un incentivo fiscal añadido a la existencia de deducciones, ya que permite modular el gasto fiscal y, con ello, ofrece la posibilidad de diferir el pago del impuesto.⁴² La excepción a la libertad de amortización se encuentra en las inversiones en activos inmobiliarios afectos a actividades de I+D+i que cuentan con una amortización acelerada de 10 años.

A pesar de estos incentivos, durante los últimos años, se ha producido una retracción⁴³ de la inversión en I+D+i, como consecuencia de la crisis financiera de 2008, que ha supuesto la obsolescencia de parte del tejido productivo, lo que contrasta con otros países europeos que, para impulsar estas inversiones, han incrementado los incentivos fiscales⁴⁴ en este ámbito de forma significativa como respuesta a la crisis financiera y a la creciente competencia internacional.

Es necesario, por tanto, adoptar medidas contundentes de reconstrucción y reforzamiento del sistema de investigación y eco-innovación.

En general, la política energética, y la de carácter fiscal, en particular, debe estar orientada a adoptar medidas más beneficiosas, que supongan incentivos, para que las entidades inviertan en actividades de I+D+i, consiguiendo que su eficacia real no se vea mermada por los límites y los requisitos normativos.

Un modo de conseguir tal propósito, pasa por concretar estas inversiones en nuevos procesos y materiales de construcción innovadores que, a la par que permitan un ahorro energético, implique para una reducción de la presión fiscal del obligado tributario.

En la actualidad, las actividades de investigación e innovación tecnológica, para las sostenibilidad energética y medioambiental de las edificaciones, se está focalizando:

- En la utilización de nuevos materiales, en los que ya se ha hecho una primera incursión, a través de, geles aislantes térmicos, pinturas solares, nuevos cementos...etc. que están permitiendo al sector inmobiliario alcanzar los objetivos de durabilidad, precio y calidad.
- En el desarrollo de los procesos de construcción, por ejemplo, en la maquinaria cada vez más sofisticada basada en la inteligencia artificial que facilita la ejecución de proyectos y contribuye a que el edificio res-

42 AIREF: *Beneficio fiscal: Deducción por I+D+i en el IS*. https://www.airef.es/wp-content/uploads/2020/10/I+D/BF_IDi.pdf, pág. 3

43 España dedica un 1,2% de su PIB a I+D+i, lo que sitúa la inversión española en torno a un punto por debajo de la media de la UE-15 y alejada de países como Alemania o los Países Nórdicos, que superan el 3%. AIREF: *Beneficio fiscal...* op. cit. pág. 12

44 En algunos países, estos incentivos fiscales dependen del volumen del gasto en I+D+i realizado y se instrumentan vía deducciones (Francia, Irlanda, España y Portugal, que lo reintrodujo en el año 2006). En otros países los gastos en I+D+i dan derecho a una deducción, únicamente, cuando superan un determinado volumen de gasto (EEUU). AIREF: *Beneficio fiscal...* op. cit. pág. 15

ponda a la demanda de eficiencia energética requerida por los estándares europeos.

- En el mantenimiento, el cual puede ser a corto, medio o largo plazo, e incide en la rehabilitación de edificios. Esta parte de servicio se alimentará del «IoT, el Big data, las redes neuronales, el machine learning, la ciberseguridad y hasta el blockchain».⁴⁵

En esta dirección, el Real Decreto Ley 23/2020, de 23 de junio, aprobó una serie de medidas orientadas a la concesión de subvenciones para la realización de este tipo de proyectos y conseguir una mayor agilización en la tramitación administrativa por los órganos públicos españoles. Puesto que, en ocasiones, tales proyectos ya han superado a nivel internacional los principios de igualdad, méritos y concurrencia competitiva, y en cambio, en nuestro país, siguen pendientes de tales reconocimientos.⁴⁶

No obstante, junto con la política de ayudas del sector público, ha de crearse un marco, fiscalmente atractivo,⁴⁷ con el objetivo de promover los cambios que en las actividades de I+D+i debe acometerse para una auténtica sostenibilidad medioambiental, en sectores estratégicos, como el de la construcción.⁴⁸ De forma que, tengan una eficacia real y no se vea mermada como consecuencia de los límites y requisitos para su plena aplicación.⁴⁹

Ha quedado acreditado por la OCDE que, la creación de beneficios más enérgicos y contundentes en los sistemas impositivos, se traduce en una mayor inversión en I+D+i para aquellas empresas que ya realizaban un gasto en este tipo de actividades.⁵⁰

En la misma línea, una evaluación llevada a cabo por AIREF en 2020 ha demostrado que «el beneficio fiscal sí alcanza el objetivo de fomentar la inversión en I+D+i, que se incrementa en 1,5 euros por cada euro que la administración destina al incentivo fiscal.»⁵¹

De lo que se deriva que, la creación de incentivos fiscales eficaces, que no estén encorsetados en aspectos burocráticos, administrativos y sometidos a límites infructuosos, conllevaría el aumento de gastos para el desarrollo de la investigación de nuevos materiales de construcción que, impliquen un ahorro y reciclaje de los mismos, así como, en procesos de construcción y mantenimiento de los edificios que mejoren su calidad energética.

45 ACR (2021): *Innovar en construcción y rehabilitación*, <https://acr.es/>, 8/6/2021

46 Entre tales medidas, se encuentra la supresión del régimen de autorizaciones previsto en los apartados a) y b) del art. 53.3.1 de la Ley 24/2013, de 26 de diciembre, para determinadas instalaciones eléctrica cuyo objeto sea la I+D+i

47 Los instrumentos de política, con mayor impacto positivo para la renovación energética de los edificios, se centran en una combinación entre los esquemas fiscales y de financiación, los objetivos a largo plazo en los códigos de construcción y las obligaciones de renovación. BPiE – Buildings Performance Institute Europe (2019): *How can Member States implement iBRoad? Barriers and drivers for countries willing to explore the feasibility and replicability of iBRoad*, <https://www.bpie.eu/>, julio 2019, pág. 5

48 PWC (2013): *Hacia un nuevo modelo ...op. cit.* pág. 22

49 AIREF: *Beneficio fiscal...op. cit.* pág. 27.

50 OCDE (2020): "The effects of R&D tax incentives and their role in the innovation policy mix: Findings from the OECD microBeRD project, 2016-19", *OECD Science, Technology and Industry Policy Papers*, No. 92, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/65234003-en>, pág. 44

51 AIREF: *Beneficio fiscal...op. cit.* pág. 32

Lo que debe ir unido, a una mayor implicación de la contratación pública en la implementación de la política de I+D+i, además de un incremento de la información a los contribuyentes.

De tal suerte que puedan conocer los costes de este tipo de actividades y los beneficios fiscales que supondrían su inversión en las mismas, mediante una relación directa entre ahorro y eficiencia energética.⁵² En especial, es ineludible, mejorar y optimizar la gestión y procedimientos de los incentivos fiscales a I+D+i, para hacerlos más accesibles y atractivos para las pymes y *startups* cuya propensión a investigar e innovar es de las más bajas de la UE.

La adopción de nuevos incentivos fiscales, y la flexibilización de los requisitos y límites de los ya existentes, en torno a las actividades de I+D+i, deben estar orientados a la racionalización de la construcción, de tal modo que, faciliten la ejecución de las medidas de sostenibilidad, propuestas por las auditorías energéticas, de una manera generalizada

5. Utilización de energías renovables: su repercusión en el IBI y en el ICIO

El consumo de energía final de la UE destinada a calefacción y refrigeración llega casi al 50%, de la cual el 80% se consume en edificios, razón por la que, los objetivos comunitarios en materia de energía y cambio climático, están dirigidos a renovar su parque inmobiliario priorizando la eficiencia energética, aplicando el principio «primero, la eficiencia energética» y estudiando el despliegue de las energías renovables.⁵³

En España estos objetivos están canalizados, en el ámbito de las Haciendas Locales, especialmente, mediante bonificaciones de carácter potestativo en el IBI, y en el ICIO (también en el IAE y en el IVTM), con un límite máximo del 50% en el IBI y hasta el 95% en el ICIO, de la cuota íntegra de estos impuestos para los bienes inmuebles en los que se hayan instalado sistemas para el aprovechamiento térmico o eléctrico de la energía solar (art. 74⁵⁴ y 103 del TRLRHL).

Su aplicación efectiva será, desde que se cumplan las condiciones establecidas, y no desde el ejercicio siguiente al de la fecha de solicitud, salvo que las ordenanzas municipales de carácter fiscal, dispongan lo contrario.

Cada Ayuntamiento, con carácter anual, puede establecer si aplica esta bonificación, así como, las condiciones de la misma: el porcentaje, la duración y las restricciones a determinados tipos de inmuebles.

52 De un lado, "las empresas podrían disfrutar de tales incentivos, ejerciendo su responsabilidad social corporativa; y, por otro lado, los entes públicos podrían conceder incentivos más eficientes y justos, con un mejor control, comprobando que verdaderamente estén alineados con los objetivos de desarrollo sostenible en este campo". Lambea Rueda, A.; Grau Ruiz, M.A.; Pastor Albaladejo, G. (2020): "La sostenibilidad de la vivienda: razones para incentivar su desarrollo en España." REVERSCO. *Revista de Estudios Cooperativos*, vol. 133, e67334. <https://dx.doi.org/10.5209/REVE.67334>, pág. 16

53 Considerando 7 de la Directiva (UE) 2018/844 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 30 de mayo de 2018, por la que se modifica la Directiva 2010/31/UE relativa a la eficiencia energética de los edificios y la Directiva 2012/27/UE relativa a la eficiencia energética.

54 En la anterior redacción del art. 75.5 del TRLHL se condicionaba el derecho a la bonificación a que esta energía se utilizara para el autoconsumo.

Por lo general, este tipo de bonificación por utilización de energías renovables en los tributos locales, se aplica a los edificios residenciales o que constituyan la vivienda habitual. Sería recomendable, que su ámbito de aplicación, se extendiese también, a los edificios integrantes del sector terciario o industrial, ya que su modelo de consumo tiene perfecto encaje con las horas de generación de la energía solar.⁵⁵

En todo caso, los edificios de los municipios que deseen beneficiarse de estas bonificaciones, tienen que contar con instalaciones de sistemas de aprovechamiento de energía solar, que pueden ser de dos clases:

1.- Térmica, aprovechamiento de la energía solar mediante colectores que calienten el agua. Estas instalaciones deberán estar homologadas,⁵⁶ mediante certificado expedido por la Administración competente.

En el caso de inmuebles de características especiales, ha de ser cada legislación urbanística autonómica, la que determine si, en su caso, es necesaria o no, una autorización especial para la construcción de un proyecto de energías renovables en suelo no urbanizable, autorización, que se otorga por el órgano urbanístico competente de la Comunidad Autónoma. Obtenida esta autorización, para comprobar si se respetan los valores naturales existentes en la zona, se precisará la licencia municipal del correspondiente Ayuntamiento, que habrá de tener en cuenta, ante todo, las normas urbanísticas de aplicación directa, que constituyen un auténtico principio general en el Derecho Urbanístico español.⁵⁷

2.- Eléctrica, se aprovecha la energía solar para la producción de electricidad, estos sistemas no necesitan la correspondiente homologación.

Si bien, el legislador ha considerado oportuno que el art. 103.2 TRLRHL quede configurado como una lista abierta. De manera que, los Ayuntamientos pueden establecer en sus municipios bonificaciones adicionales para mejorar la eficiencia energética de sus edificios, regulando los aspectos sustantivos y formales de dichas bonificaciones, así como, estableciendo en sus ordenanzas, si todas o algunas de ellas, pueden aplicarse simultáneamente.

En este sentido, el 33% de las capitales ha hecho uso de esta potestad para declarar la incompatibilidad de la bonificación por instalaciones solares del IBI con el resto de bonificaciones de dicho impuesto, mientras que el 29% ha declarado la incompatibilidad con las bonificaciones establecidas para las energías renovables y el 20% en relación con las instalaciones solares del ICIO.⁵⁸

En general, como pone de manifiesto el estudio llevado a cabo por Gil Macía,⁵⁹ los municipios hacen un uso frecuente de las bonificaciones de ahorro energético y sostenibilidad aplicando, en su mayoría, porcentajes cercanos al

55 Fundación Energías Renovables (2019): *Bonificaciones fiscales al autoconsumo en las principales ciudades españolas*, <https://fundacionrenovables.org/>, octubre 2019, pág. 4

56 La homologación está regulada en el Real Decreto 891/1980, de 14 de abril y la Orden del Ministerio de Industria y Energía, de 28 de julio de 1980

57 STS de 9 de noviembre de 2011. Recurso de casación en interés de la Ley núm. 45/2010, F.J. 2º

58 Gil Macía, L. (2019): "¿Cómo regulan las capitales españolas las bonificaciones medioambientales de sus impuestos?" en *Revista Aranzadi de Derecho Medioambiental* (42), pág. 29

59 Gil Macía, L. (2019): "¿Cómo regulan las..." op. cit., pág. 31

máximo que la ley les permite, aunque, no siempre son aplicadas por períodos indefinidos.

Así, la bonificación por las instalaciones solares en el ICIO, sólo es aplicable en un único ejercicio, como consecuencia de su propia estructura impositiva, o bien, para periodos de años concretos, como sucede en el IBI, por responder a planteamientos recaudatorios.

Reduciendo las limitaciones, para la aplicación de bonificaciones medioambientales, se daría un impulso para incrementar el uso de las instalaciones de aprovechamiento térmico. Pues, las restricciones establecidas por algunos municipios, para poder beneficiarse de este tipo de bonificaciones, ocasionan que, de facto, no pueda aplicarse.

Las más habituales se centran en la potencia mínima instalada, o en el porcentaje de demanda cubierta por la energía solar. Lo que, hace inviable, la aplicación práctica de la bonificación.⁶⁰

Al mismo tiempo, en más ocasiones de las que serían deseable, se exige que las instalaciones que implican un ahorro energético, cumplan con una casuística de características técnicas de instalación (superficie mínima de captación solar, potencia instalada o que cubra un porcentaje mínimo del total de la energía necesaria ...etc.)

Ello dificulta, sobremanera, el potenciar las inversiones en energías renovables, para que las edificaciones e instalaciones sean más sostenibles, quedando reducido, en consecuencia, el número de construcciones, que pueden aplicar estos incentivos fiscales.

Incentivos, que en la mayoría de las capitales, requeriría de técnicas más deputadas fijando «un importe máximo vinculado con el coste de la inversión medioambiental realizada por el contribuyente» en lugar de limitar el importe máximo bonificado del que el contribuyente se puede beneficiar.⁶¹

El fin último, debería ser aumentar la participación de las energías renovables, reforzando las técnicas estructurales de las diferentes bonificaciones y deducciones, para conseguir que su aplicación fuera más generalizada, y reducir con ello, la participación de las energías con mayor potencial de emisiones de CO₂ en las edificaciones.⁶²

6. Conclusiones

El modelo inmobiliario debe orientarse hacia una mayor eficacia energética que implique un menor impacto medioambiental, al ser el fin perseguido por la

60 A tal efecto es reseñable "el caso del municipio de Leganés que además de bonificar tan sólo con un 5%, establece como requisito que la potencia instalada sea superior a 5 kWp por cada 100 m²" Fundación Energías Renovables: *Bonificaciones fiscales...* op. cit, pág. 20

61 Gil Macía, L. (2019):» ¿Cómo regulan las...» op. cit, pág. 31

62 Tal y como se declaraba en la Exposición de Motivos de la Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible

UE a nivel general, y que los distintos Estados miembros, están obligados a llevar a la práctica en los plazos fijados.

Para ello, además de política urbanísticas, sociales y medioambientales es necesario apostar por la adopción de medidas fiscales que incidan directamente sobre los contribuyentes, en forma de flexibilización, tanto de los requisitos como de la casuística para la aplicación de los beneficios en los diferentes tributos.

El contribuyente es reticente al considerar que lo «ecológico» es siempre más caro, sin embargo, invertir en instalaciones que mejoren la eficiencia energética del inmueble incrementará el valor de las mismas. El obligado tributario debe percibir, con una mayor rotundidad, la aplicación del principio comunitario de fiscalidad medioambiental «quien contamina paga.»⁶³

La responsabilidad de los contribuyentes, por los daños medioambientales de sus inmuebles, no está en función de que exista culpa o negligencia en sus acciones u omisiones, siendo suficiente que se produzca un nexo causal entre el daño y la actividad.⁶⁴

Los costes totales de los edificios sostenibles tienen un valor más elevado, entre el 5% y el 7,5%, en relación con los convencionales, además, el coste del mantenimiento de los mismos se verá reducido ante el incremento cada vez mayor de la subida de precios energéticos.⁶⁵

En este sentido es significativo, que los contribuyentes valoren las desgravaciones fiscales por obras de rehabilitación energética en un tercer puesto con un 29.6 % frente a aquellos que representan el 62.2%, y consideran que, la mejor vía para el fomento de sostenibilidad energética de los edificios, es mediante subvenciones, o el 38.3 % por la vía de la concesión crediticia.⁶⁶

Sería recomendable, en atención a los requisitos mínimos de eficiencia energética de los edificios que establece la UE, que se lograra alcanzar el anhelado equilibrio entre las inversiones realizadas y los costes energéticos ahorrados a lo largo del ciclo de vida del edificio.

Por ello, abogamos por la posibilidad de un beneficio fiscal adicional para aquellas actuaciones o costes de inversión que mejoren o eleven la calificación energética del edificio con el fin de conseguir una clase energética «A» o «B», o bien incrementar en dos letras la calificación energética de partida de conformidad con el procedimiento aprobado reglamentariamente por el Real Decreto

63 Directiva 2004/35/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 21 de abril de 2004 sobre responsabilidad medioambiental. Principio que ha sido complementado con otros tres principios informadores establecidos en el artículo 191 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea: –El principio de «precaución o cautela», referido a la gestión del riesgo que conllevan las edificaciones y materiales de construcción convencionales. El principio de «acción preventiva» que sean precisas para evitar el daño que se pueda producir y si este ya se ha producido, adoptar las medidas reparadoras que sean adecuadas para evitar amenazas medioambientales mayores. El principio de «corrección de los daños», con relación al componente geográfico y al tiempo en el que el perjuicio se ha producido.

64 AA.VV.: *Responsabilidad medioambiental por daños en la Unión Europea: fundamento y generalidades*. <https://insignis.aranzadidigital.es/>

65 PWC (2013): *Hacia un nuevo modelo...* op. cit. pág. 18

66 Ministerio de Transportes, Movilidad y Agenda Urbana. *Actualización 2020 ...op. cit.* pág. 153

390/2021, de 1 de junio, por el que se aprueba el procedimiento básico para la certificación de la eficiencia energética de los edificios.

Asimismo, para alcanzar los objetivos de eficiencia energética de los inmuebles sería necesario mejorar la transparencia de los certificados de modo que garanticen «el establecimiento y aplicación uniforme de todos los parámetros de cálculos necesario»⁶⁷.

En definitiva, una motivación suficiente y adecuada de todas las medidas de ahorro energético, con el fin de evitar el fraude.

7. Bibliografía

ACR (2021): *Innovar en construcción y rehabilitación*, <https://acr.es/>, 8/6/2021

AEAT (2020): *Manual IRPF 2020*, <https://www.agenciatributaria.es/>

AIREF (2020): *Beneficio fiscal: Deducción por I+D+I en el IS*. <https://www.airef.es/>, 29/10/2020

AA.VV. TPyAJD: *Transmisiones patrimoniales onerosas*, <https://insignis.aranzadidigital.es/>

AA.VV.: *Responsabilidad medioambiental por daños en la Unión Europea: fundamento y generalidades*. <https://insignis.aranzadidigital.es/>

Basagoiti, J.: *Los expertos alertan del impacto de los deterioros contables en la liquidez de las SOCIMIs*, <https://www.grantthornton.es/>, 3/12/2020

Bastida Peydro, M. y Ciruelos Lara, P. (2021): «El concepto de edificación a efectos del IVA: especial mención a los huertos solares y a las instalaciones de producción fotovoltaica», *Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales* (17).

Bueno Maluenda, M.^a. C. (2013): «Fiscalidad de la rehabilitación y la regeneración urbana. El ejemplo de las SOCIMI». *Monografías de la Revista Aragonesa de Administración Pública* XV, Zaragoza.

BPIE – Buildings Performance Institute Europe (2019): *How can Member States implement iBRoad? Barriers and drivers for countries willing to explore the feasibility and replicability of iBRoad*, <https://www.bpie.eu/>, julio 2019

BPIE – Buildings Performance Institute Europe (2021): *Global Status Report for buildings and construction. Towards a zero-emissions, efficient and resilient buildings and construction sector*, <https://globalabc.org/>, octubre 2021

Consejo General de la Arquitectura Técnica de España (2021): *Regulación de los programas de ayuda en materia de rehabilitación residencial y de vivienda*. Madrid

67 Considerando 20 de la Directiva 2018/844/UE, de 30 de mayo

CTE: Documento Básico HE de Ahorro de Energía. Modificaciones conforme a la Orden FOM/588/2017, de 15 de junio (BOE 23-06-2017). junio 2017

De La Verga García, F.L. (2018): «El inversor ante dos opciones del mercado inmobiliario: "Socimi" y "Crowdequity"». *Revista de Derecho Bursátil*, 152

Fundación La Casa que Ahorra (MAPHRE), y realizado por Garrigues y G-advvisor (2018): *El reto de la rehabilitación: El Pasaporte Energético y otras propuestas para dinamizar el sector*, <http://lacasaqueahorra.org/>, 25/10/2018

Fundación Energías Renovables: *Bonificaciones fiscales al autoconsumo en las principales ciudades españolas*, <https://fundacionrenovables.org/>, octubre 2019

Gil Macía, L. (2019): «¿Cómo regulan las capitales españolas las bonificaciones medioambientales de sus impuestos?», *Revista Aranzadi de Derecho Medioambiental* (42)

Gobierno de España (2021): *Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia. Componente 28. Adaptación del sistema impositivo a la realidad del siglo XXI* <https://www.lamoncloa.gob.es/>, 5/5/2021

Gobierno de España (2020): *Plan Nacional Integrado de Energía y Clima (PNIEC) 2021-2030*, <https://www.miteco.gob.es/>, 20/1/2020

Instituto Nacional de Estadística: *Censo de Población y Viviendas*, <https://www.ine.es/>, marzo 2021

Jones Lang LaSalle IP, Inc (2021): *SOCIMIs. Un futuro sostenible* <https://www.bolsasymercados.es>, 7/7/2021

Ministerio de Fomento (Grupo de energía edificatoria y sostenibilidad de la unidad de calidad en la construcción del Instituto de Ciencias de la Construcción Eduardo Torroja-IETcc-CSIC) (2019): *Condiciones técnicas de los procedimientos para la evaluación de la eficiencia energética de los edificios*, <https://energia.gob.es/>, abril 2019

Lambee Rueda, A.; Grau Ruiz, M.A.; Pastor Albaladejo, G. (2020): «La sostenibilidad de la vivienda: razones para incentivar su desarrollo en España». *REVESCO. Revista de Estudios Cooperativos*, vol. 133, e67334. <https://dx.doi.org/10.5209/REVE.67334>

Ministerio de Transportes, Movilidad y Agenda Urbana: *Actualización 2020 de la Estrategia a largo plazo para la rehabilitación energética en el sector de la edificación en España*, <https://www.mitma.gob.es/>, junio 2020

Neinor (2021): *Nuestro compromiso con el medio ambiente* <https://www.neinorhomes.com/>, febrero 2021

OECD (2020), «The effects of R&D tax incentives and their role in the innovation policy mix: Findings from the OECD microBeRD project, 2016-19», *OECD Science, Technology and Industry Policy Papers*, No. 92, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/65234003-en>.

PWC (2015): *Impacto económico-fiscal de las medidas tributarias propuestas por La Fundación La Casa Que Ahorra*, <https://www.lacasaqueahorra.org>. 5/3/2015

PWC (2013): *Hacia un nuevo modelo de sector inmobiliario, sostenible y competitivo*, <https://www.pwc.es/es>, 29/3/2013

Ramos Prieto, J. (2008): *La imputación de rentas inmobiliarias en la imposición sobre la renta de las personas físicas*, Centro de Estudios Financieros.

Tinsa y la revista el Observatorio Inmobiliario y de la Construcción (2015): «¿Qué influencia tiene la eficacia energética en el valor de las casas?», <https://www.elmundo.es>, 3/12/2015

Tinsa (2014): «Rehabilitación, aumento del valor y mejora de la eficiencia energética», <https://www.tinsa.es>, 30/4/2014

Urrutia Sagardía, E. (2017): «Expansión inmobiliaria y, ¿fin social?». *Actualidad Jurídica Aranzadi*, 928

EL FINAL DE LA DOCTRINA JUDICIAL DEL «TIRO ÚNICO» POR PARTE DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y LA NECESIDAD DE CLARIFICAR LA DOCTRINA DEL «DOBLE TIRO»

Juan Calvo Vérguez

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Extremadura (España)*

Title

The end of the «single shot» judicial doctrine by the tax administration and the need to clarify the «double shot» doctrine

Resumen

El presente trabajo tiene por objeto analizar el final de la llamada doctrina del « tiro único », de acuerdo con la cual no cabe la posibilidad de dictar nuevos actos administrativos tributarios, sustitutivos de los anulados, no ya sólo cuando la causa de la anulación resida en un vicio material o de fondo, sino también cuando el defecto lo sea de carácter adjetivo o formal. Asimismo se reflexiona acerca del alcance de la doctrina del « doble tiro », en virtud de la cual la Administración tributaria puede volver a dictar una nueva liquidación cuando una anterior ha sido anulada siempre y cuando no se hubiese producido la prescripción de aquélla y en la medida en que se respeten todas aquellas cuestiones respecto de las cuales hubiese recaído una resolución firme así como las propias garantías de defensa del contribuyente.

Palabras clave

Doctrina del « tiro único », Tribunal Supremo, Administración tributaria, recurso contencioso-administrativo, liquidación tributaria, defectos sustantivos, doctrina del « doble tiro », prescripción.

Abstract

This paper aims to analyze the end of the so-called doctrine of « single shot », according to which it is not possible to dictate new administrative tax acts, substitutes for those annulled, not only when the cause of the annulment resides in a material or substantive defect, but also when the defect is of an adjective or formal. It also reflects on the scope of the « double shot » doctrine, by virtue of which the Tax Administration can issue a new

assessment when a previous one has been annulled as long as the prescription of the former has not occurred and as long as all those issues regarding which a firm resolution has fallen are respected, as well as the taxpayer's own defense guarantees.

Keywords

Doctrine of «single shot», Supreme Court, Tax Administration, administrative appeal, tax assessment, substantive defects, doctrine of «single shot», prescription.

Fecha de recepción: 09-11-2021 /Fecha de aceptación: 7-11-2021 /Fecha de revisión: 29-06-2022

Cómo referenciar: Calvo Vérez, J. (2022). El final de la doctrina judicial del «tiro único» por parte de la Administración tributaria y la necesidad de clarificar la doctrina del «doble tiro». *Revista Técnica Tributaria* (137), 45-79

SUMARIO

1. Consideraciones generales
2. El final de la doctrina del « tiro único » a la luz de las SSTs de 14 de marzo y 29 de septiembre de 2014
3. El actual cuestionamiento de la doctrina del « doble tiro »
4. La aplicabilidad de la doctrina del « doble tiro » en favor de los contribuyentes
5. Bibliografía

1. Consideraciones generales

Sabido es que, con carácter general, las exigencias contenidas en los arts. 9.3 y 24.1 de la Constitución (en adelante CE) han de proyectarse sobre la relación jurídica existente entre Administración Tributaria y el sujeto pasivo que autoliquida el impuesto, al estar revestida dicha relación de caracteres que la singularizan frente a otras relaciones administrativas. Dicho derecho a la tutela judicial efectiva se concreta, entre otras actuaciones, en el derecho a que las resoluciones judiciales se ejecuten en sus propios términos, ya que en caso contrario no serían más que meras declaraciones de intenciones, y por tanto no estaría garantizada la efectividad de la tutela judicial. E igualmente se proyecta sobre el derecho a la intangibilidad, inmodificabilidad o invariabilidad de las resoluciones judiciales firmes, que impide que órganos administrativos o judiciales desconozcan o contradigan las situaciones jurídicas declaradas o reconocidas en una sentencia que haya adquirido firmeza. El proceso a través del cual se articula la tutela judicial tiende o debiera tender hacia la definitiva terminación de los conflictos jurídicos, de los litigios. De ahí que, dirimido el litigio por los jueces después de que las partes hayan disfrutado de oportunidades procesales diversas, el replanteamiento del conflicto jurídico por parte de una de ellas, la Administración Tributaria, comprometa sin duda la seguridad jurídica y la efectividad de la tutela judicial debida al ciudadano.

Pues bien, tomando como punto de partida que los deberes formales de autoliquidación impuestos a los contribuyentes representan el pilar del actual sistema general de gestión de los tributos, procediendo la Administración Tributaria a delegar a los administrados la concreción de su deber de contribuir después de que aquéllos apliquen operaciones jurídicas y aritméticas, parece innegable que la Administración Tributaria podrá rechazar la propuesta del sujeto pasivo mediante una liquidación dotada de ejecutividad mientras, que por el contrario, si el sujeto pasivo no está conforme con la liquidación, se ve obligado entonces a agotar la vía administrativa previa y probablemente la judicial.

Aunque el sujeto pasivo obtenga sentencia estimatoria y anulatoria de la liquidación, resulta rechazable que la Administración Tributaria quede en situación de girarle nueva liquidación contradictoria sin más límite que no contradecir el pronunciamiento judicial, ya que aquélla (la Administración), cuando gira nueva liquidación, en ocasiones aprovecha para plantear o replantear cuestiones sobre la deuda tributaria (cuestiones nuevas) que hubieran precisado de revisión de oficio de no haberse anulado por los jueces la liquidación impugnada por el contribuyente y sólo por él.

¿Hasta qué punto dicha actuación resulta conforme con la tutela judicial efectiva y con la seguridad jurídica? Con carácter general si bien la posibilidad de reiteración de actos administrativos anulados (especialmente en el caso de vicios de forma o procedimiento) tiene como ventaja el principio de justicia material, en el sentido de evitar que, por meras cuestiones formales, se incumpla el deber de contribuir según la capacidad económica de cada uno, también conlleva el riesgo de que termine produciéndose la latencia *sine die* del conflicto, dejando en manos de la Administración dilatar de manera indefinida la

situación de injusticia, sin más que reiterar los vicios formales en cada nueva tramitación, con grave merma del principio de seguridad jurídica.

Sucede además que, dentro del ámbito tributario, y a resultas de lo prolongado del devenir procedimental (que incluye el recurso obligatorio a la vía económico-administrativa), existe la posibilidad de que una sola reiteración del acto administrativo pueda conducir a que el conflicto tributario se extienda a horquillas temporales inasumibles en un Estado de Derecho, durante las cuáles el contribuyente sufrirá la incertidumbre del resultado final de la controversia. Es precisamente por ello por lo que, en estos casos, parece razonable que el principio de justicia material y la obligación de contribuir según la capacidad económica de cada uno tenga que ceder a favor del principio de seguridad jurídica en el supuesto descrito.

En definitiva, no parece que resulten ajustados a Derecho aquellos pronunciamientos judiciales que, estimando infracciones procedimentales, acuerdan la retroacción de actuaciones y permiten la reiteración del acto administrativo anulado por vicios de forma. Tratándose de aquellos procesos judiciales que finalizan con la anulación del acto administrativo por motivos formales, no le cabe a la Administración la posibilidad de llevar a cabo una reiteración del acto administrativo expulsado del ordenamiento jurídico. Y ello sobre la base de que si a la Administración le cupiese el ejercicio de tal opción no tendría sentido decir que no es correcto que los tribunales de justicia acuerden la reiteración del acto anulado por defecto formal.

No resulta factible reiterar los actos administrativos tributarios una vez que los mismos han resultado anulados por una sentencia judicial, con independencia de cuál haya sido el tipo de vicio o de defecto determinante de la anulación. A pesar de que el sujeto pasivo pueda llegar a obtener una sentencia estimatoria y anulatoria de la liquidación, la Administración tributaria se encuentra en situación de poder girarle una nueva liquidación contradictoria sin más límite que no contradecir el pronunciamiento judicial, ya que la Administración tributaria, cuando gira una nueva liquidación, en ocasiones se sirve de dicha situación para plantear o replantear cuestiones relativas a la deuda tributaria, es decir, cuestiones nuevas que hubieran precisado de una revisión de oficio en el supuesto de no haberse anulado por los jueces la liquidación impugnada por el contribuyente y sólo por él.

No parece admisible en consecuencia reiterar los actos administrativos tributarios una vez que los mismos han sido anulados por sentencia judicial, con independencia de cuál haya sido el tipo de vicio o defecto determinante de la anulación; de manera que, en aplicación de tal doctrina, no cabe sino concluir con la estimación del recurso en atención al primero de los motivos en que el mismo aparece fundado.

Por otra parte se ha de reconocer que, con carácter general, nada se señala ni en la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (en adelante LPACAP) ni en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT) acerca de los efectos *ex tunc* o *ex nunc* del régimen anulatorio de los actos administrativos en función de cuál pueda ser el vicio concurrente.

Ahora bien, ¿significa ello que no cabe entrar a precisar cuáles son los efectos prácticos susceptibles de derivarse de dicha declaración de invalidez en

materia tributaria? Desde nuestro punto de vista no, máxime si tenemos en cuenta aspectos tales como la ejecución de las resoluciones económico-administrativas susceptible de llevarse a cabo al amparo de la LGT, así como lo dispuesto a este respecto en el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General de Revisión en Vía Administrativa (en adelante RGRVA). Y es que, ante la carencia de una determinada regulación normativa encargada de delimitar los efectos derivados de la invalidez de una liquidación tributaria por concurrir unos concretos vicios de nulidad o de anulabilidad, la capacidad de entrar a decidir acerca del alcance de tales efectos corresponderá a los tribunales económico-administrativos o, en su caso, al órgano judicial.

En la práctica son muy numerosas las resoluciones que acuerdan la retroacción de las actuaciones administrativas al instante en que se ha vulnerado administrativamente la norma vigente, sin analizarse la consideración como de carácter formal de los vicios apreciados. Se estima así que el vicio analizado es un vicio de anulabilidad o que, por exclusión, no se trata de un vicio de nulidad de pleno derecho, ordenándose en base a ello su retroacción.¹

Incluso en ocasiones se ha llegado a defender dicha retroacción sin entrar a calificar el vicio apreciado como de nulidad de pleno derecho o de anulabilidad, incluyéndose en la resolución resolutoria del recurso expresiones tales como «se declara nula» la liquidación o «se anula» la liquidación, a pesar de que la regulación normativa (art. 239.3 de la LGT) no permite acoger dicha distinción.

Los arts. 239.3 de la LGT y 66 del Real Decreto 520/2005 establecen que la resolución estimatoria podrá anular, ya sea total o parcialmente, el acto impugnado, precisando además que dicha anulación total o parcial del acto impugnado podrá producirse por razones de derecho sustantivo o por defectos formales. Así, por ejemplo, señala el citado art. 239 de la Ley 58/2003 que «*Si la anulación es por defectos formales que hayan disminuido las posibilidades de defensa del reclamante, se producirá la anulación del acto en la parte afectada y se ordenará la retroacción de actuaciones al momento en que se produjo el defecto formal*». Prevé así el citado precepto la posibilidad de que un Tribunal Económico-Administrativo pueda ordenar la retroacción de actuaciones cuando se anule el acto por apreciar la concurrencia de defectos formales causantes de indefensión.

Por su parte el art. 66.4 del Real Decreto 520/2005 ordena la retroacción en aquellos casos en los que no se estime procedente resolver sobre el fondo del asunto. De conformidad con lo dispuesto por el citado precepto reglamentario cuando, existiendo vicio de forma, no se estime procedente resolver sobre el fondo del asunto, la resolución ordenará la retroacción de actuaciones con anulación de los actos posteriores afectados y devolución, en su caso, de las garantías e ingresos efectuados con los correspondientes intereses de demora².

1 En contra de la realización de esta clase de actuaciones se pronunció, por ejemplo, el Tribunal Superior de Justicia (en adelante TSJ) de Galicia en su Sentencia de 15 de marzo de 2006.

2 En efecto, de conformidad con lo declarado por el citado precepto reglamentario la retroacción igualmente determinará la anulación de «*todos los actos posteriores que traigan su causa en el anulado y, en su caso, se devolverán las garantías o las cantidades indebidamente ingresadas junto con los correspondientes intereses de demora*».

Ahora bien adviértase que la decisión acerca de la reanudación corresponderá al propio órgano revisor en ejecución de su resolución.

Adviértase por otra parte que ambos preceptos no conectan la estimación y la posible orden de retroacción con la concurrencia de un vicio de nulidad de pleno derecho o de anulabilidad.³

Al amparo de lo establecido en el citado precepto, ¿únicamente cabría la posibilidad de dictar un nuevo acto (el sustitutivo del anulado) o, por el contrario, sería posible dictar más de uno en la medida en que cabría hablar de retroacción de actuaciones? Desde nuestro punto de vista carecería de razón de ser que, cuando se resuelva sobre el fondo del asunto, sólo se pueda dictar un nuevo acto en sustitución del impugnado y no resulte posible continuar con el procedimiento a partir de ese preciso instante.

A tenor de lo dispuesto en el art. 66.3 del RGRVA, tratándose de aquellos supuestos de estimación parcial por razones de fondo, cabría la posibilidad de ordenar la retroacción de actuaciones ya que, en caso contrario, no tendría sentido alguno prever la conservación de los actos o trámites no afectados por la causa de anulación. Debido precisamente a ello señala el art. 66.3 del citado Reglamento que, cuando la resolución parcialmente estimatoria deje inalterada la cuota tributaria, la cantidad a ingresar o la sanción, la resolución se podrá ejecutar reformando parcialmente el acto impugnado y los posteriores que deriven del parcialmente anulado. En consecuencia cabría estimar que se podría sustituir, no ya sólo el acto impugnado, sino también todos los posteriores que sean consecuencia del mismo.⁴

3 Acerca del alcance del citado precepto reglamentario véase RUIZ TOLEDANO, J. I., «La ejecución de las resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 87, 2009, pág. 80 y ss. quien pone de manifiesto que, con carácter general, sus apartados 3 a 5 parten de la existencia de una resolución estimatoria, al menos, parcialmente, procediendo a diferenciar en función de si se ha resuelto sobre el fondo del asunto o si, por el contrario han existido vicios de forma por los que se ha estimado procedente no resolver sobre el fondo del asunto. Precisamente en relación con este último supuesto ordena el apartado cuarto del citado precepto reglamentario la retroacción de actuaciones, así como la anulación de todos los actos posteriores que traigan su causa en el anulado y la devolución de garantías o de las cantidades indebidamente ingresadas junto con los correspondientes intereses de demora cuando, existiendo vicio de forma, no se estime procedente resolver sobre el fondo del asunto. Por su parte el art. 66.5 del RGRVA se refiere a los efectos derivados de la resolución sobre el fondo del asunto que anula totalmente el acto impugnado, cuando no sea necesario dictar un nuevo acto, procediéndose a la ejecución mediante la anulación de la totalidad de actos que tengan su causa en el anulado y, en su caso, a devolver las garantías o cantidades indebidamente ingresadas junto con los correspondientes intereses de demora. Téngase presente además que, de acuerdo con lo establecido en el art. 66.3, «Se conservarán los actos y trámites no afectados por la causa de la anulación, con mantenimiento íntegro de su contenido».

4 Véase en este sentido FALCÓN Y TELLÁ, R., «El art. 150.5 LGT: la prescripción en los supuestos de retroacción de actuaciones», *Quincena Fiscal*, núms. 15-16, 2007, pág. 2. Por su parte GARCÍA DÍEZ, C., «Una perspectiva sobre la ejecución y retroacción de actuaciones en el ámbito tributario», *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 379, 2014, pág. 115, opina que, a tenor de lo dispuesto en el citado precepto reglamentario, «lo procedente es la reapertura del primer procedimiento tributario, manteniendo su vigencia los actos de trámite del iter procedimental que no se han visto afectados por el motivo sustantivo de anulación. Y, por lo mismo, lo que nunca procederá es la incoación de un nuevo y segundo procedimiento que haga tabla rasa del primitivo. En otras palabras, en los supuestos de estimación (total o parcial) por motivos materiales en donde la instancia revisora (administrativa o judicial) se limita, sin más (esto es, sin indicar en su fundamentación jurídica ningún criterio de ejecución), a anular (total o parcialmente) el acto liquidatorio recurrido, existe una continuidad procedimental respecto del procedimiento tributario originario».

Ahora bien lo anterior no obsta para que, al amparo de lo establecido en el citado texto reglamentario, resulte admisible la retroacción de actuaciones, no ya sólo en aquellos supuestos en los que se aprecie la concurrencia de un defecto de forma, sino también en aquellos otros casos en los que se resuelva sobre el fondo del asunto y se produzca la anulación total o parcial del acto impugnado. Sucede no obstante que ello representaría una extralimitación a lo dispuesto por el art. 239.3 de la LGT, el cual únicamente otorga al órgano revisor la potestad de ordenar la retroacción de actuaciones cuando se aprecien defectos formales que disminuyan las posibilidades de defensa del reclamante⁵. De este modo, si el órgano revisor sólo está legalmente habilitado para dictar la retroacción en el caso anteriormente indicado, en todos los restantes supuestos los órganos de aplicación de los tributos deberán limitarse a ejecutar las resoluciones anulatorias de las liquidaciones tributarias en sus propios términos, tal y como establece el art. 66.1 RGRVA.

Por otro lado, con carácter general cabe aludir a la necesaria concurrencia de los siguientes requisitos para que se produzca la retroacción de actuaciones. En primer lugar, la apreciación de la concurrencia de defectos formales. Y, en segundo término, que dichos defectos hayan disminuido las posibilidades de defensa del reclamante. A ello habría de añadirse, además, la necesidad de que el defecto formal no comporte la anulación de todo el acto.

Queda claro por tanto, en primer lugar, que para que un tribunal económico-administrativo pueda ordenar la nulidad de la liquidación tributaria con retroacción de las actuaciones se requiere la concurrencia de un «defecto formal». Sólo cabrá la posibilidad de dar la orden de retroacción de actuaciones cuando se adviertan vicios formales en la composición del acto administrativo susceptibles de disminuir las posibilidades de defensa del interesado, no procediendo en cambio cuando se advierta una causa de anulabilidad del acto administrativo con fundamento en cuestiones de Derecho sustantivo. Y es que, siguiendo el pronunciamiento del órgano revisor en sus propios términos, sólo

5 En efecto, en aquellos casos en los que se aprecien determinados defectos formales en el acto recurrido (concretamente aquellos que hayan causado indefensión al reclamante) procederá ordenar la retroacción de actuaciones cuando la resolución aprecie defectos formales que hayan disminuido las posibilidades de defensa del reclamante, produciéndose la anulación del acto en la parte afectada y ordenándose la retroacción de las actuaciones al momento en que se produjo el defecto formal. De este modo la Ley 58/2003 solo prevé la retroacción de actuaciones cuando la instancia revisora aprecie la existencia de ciertos vicios de procedimiento en el acto impugnado, guardando silencio sobre tal posibilidad en los casos de constatación de vicios materiales o de fondo. Ahora bien adviértase que, tal y como ha puesto de manifiesto LOZANO SERRANO, C., «La reiteración de actos tributarios anulados desde el principio de congruencia procesal», *Tribuna Fiscal*, núm. 268, 2013, pág. 28, no parece que el citado precepto esté limitando el fallo de la resolución a la retroacción de actuaciones, ni tampoco que impida que, junto a dicha retroacción, puedan llegar a efectuarse a través de la correspondiente resolución los pronunciamientos pertinentes acerca del contenido del acto, los cuales habrán de tenerse presentes a la hora de reanudar el procedimiento administrativo tras la corrección del vicio anulatorio. Argumenta asimismo el citado autor que «Incluso aisladamente considerado, el párrafo segundo del artículo 239.3 no está propiciando ni alentando un juicio meramente formal sobre el acto, sino que somete la apreciación anulatoria del defecto formal a la indefensión del particular, en coherencia con el artículo 63.2 de la Ley 30/1992 y con la orientación antiformalista del ordenamiento administrativo español, que supedita la invalidez por irregularidades formales a su incidencia sobre el fondo del asunto. En este caso, a que la indefensión del obligado en el procedimiento del que emana el acto revisado permita suponer que su contenido hubiera sido distinto de no haberse dado aquélla».

será posible proceder a la ejecución de la resolución así dictada en el plazo de un mes, conforme lo ordena con carácter general el art. 66.2 del RGRVA.⁶

Ahora bien, nada se señala acerca de cuáles puedan ser estos defectos formales. Dentro de dichos defectos estimamos que cabría aludir, entre otros, a los siguientes: la falta de motivación de las diligencias de inspección, de las comprobaciones de valores, del acta de inspección, del acuerdo de liquidación o del acuerdo de adopción de medidas cautelares; la falta del trámite de audiencia previo a la firma de las actas o a la declaración de responsabilidad tributaria; la falta de informe ampliatorio respecto de un acta que hubiese sido firmada en disconformidad o al utilizarse el régimen de estimación indirecta; la falta de poder por parte del representante o la firma de un acta en conformidad sin la concurrencia de un poder válido; la inidoneidad de un perito; la falta de notificación; la falta de documento que acredite la sujeción a Derecho del inicio de las actuaciones inspectoras; la incompetencia del actuuario, etc.

Desde una perspectiva estrictamente formal nada se señala (ni legal ni reglamentariamente) acerca de que dicho vicio de forma del acto pueda identificarse con un defecto procedimental o de tramitación del procedimiento. Como regla general se requiere que el contribuyente haya sufrido una efectiva indefensión de manera que, cuando se produzca ésta, la Administración quede obligada a restituirle las posibilidades de defensa. Se plantea así la necesidad de tutela del contribuyente que ha experimentado una indefensión como causa que justifica la retroacción de actuaciones. Dicha facultad no constituiría, en cambio, una posibilidad de subsanación posterior de los defectos derivados de la actuación administrativa.

En definitiva, de acuerdo con lo establecido en los arts. 239.3 de la Ley 58/2003 y 66.4 del Real Decreto 520/2005, cuando un órgano económico aprecie defectos formales que hayan disminuido las posibilidades de defensa del reclamante deberá anular el acto administrativo afectado y ordenar la retroacción de actuaciones, que volverán al momento en el que se produjo el defecto formal para que este sea corregido. Ello determina, tal y como se encargó de precisar el Tribunal Económico-Administrativo Central (en adelante TEAC) en su Resolución de 2 de junio de 2015, que la liquidación impugnada resulta anulada, reabriéndose un procedimiento de comprobación en el curso del cual podrá dictarse una nueva liquidación frente a la que se podrán formular todos los recursos y reclamaciones que ofrece la normativa tributaria y no pudiendo formularse por parte de los órganos de revisión ningún juicio sobre el fondo del asunto.

6 Véase a este respecto ESEVERRI MARTÍNEZ, E., «Sobre la ejecución de resoluciones en materia tributaria», *Quincena Fiscal*, núm. 7, 2007, pág. 4. Por su parte SESMA SÁNCHEZ, B., «La nulidad de las liquidaciones tributarias», *Quincena Fiscal*, núm. 17, 2007, pág. 8, admite la retroacción sólo para subsanar vicios de forma que hayan lesionado los derechos de defensa del reclamante y, en otros supuestos, únicamente cuando así lo ordene de manera expresa la resolución económico-administrativa. Acerca de esta cuestión véase igualmente MARTÍNEZ GINER, L. A., «La ejecución de las resoluciones administrativas en materia tributaria», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 140, 2008, pág. 825. Por otra parte, y de conformidad con lo declarado por la Audiencia Nacional (en adelante AN) en su Sentencia de 11 de julio de 2016, se ha de acordar la nulidad de una liquidación tributaria dictada tras el desarrollo de unas actuaciones de comprobación realizadas habiéndose comprobado con anterioridad ese mismo hecho imponible y no descubriéndose nuevos hechos que hubieran en su caso podido justificar el desarrollo de una segunda comprobación.

De acuerdo con lo declarado por el TEAC en la citada Resolución aquellas resoluciones que decidan retrotraer las actuaciones (lo que sólo podrá tener lugar por defectos de forma) anulan la liquidación impugnada, de manera que no realizarán ningún pronunciamiento sobre su contenido, que queda completamente imprejuizado, teniéndose por no realizadas todas las valoraciones y análisis que vayan más allá de la retroacción decidida, de modo que el contribuyente no se vea obligado a seguir pleiteando por una liquidación que ya está anulada. Concretamente en el presente caso el Tribunal Económico-Administrativo Regional (en adelante TEAR), tras analizar procedimiento y fondo, anuló por defecto de motivación, por no haber aclarado la Inspección adecuadamente un aspecto del fondo del asunto, devolviéndose a la Inspección para que aclarase esa cuestión, y no discutiéndose por parte del recurrente la retroacción, al discutir este último solo los pronunciamientos de fondo que había hecho el TEAR.

Pues bien, en dicha Resolución apreció el TEAC falta de motivación en la comprobación del valor de los bienes generadora de indefensión, confirmándose la orden de retroacción del expediente para que se dictara un nuevo acuerdo con base a una tasación debidamente motivada, y estimándose no realizados los pronunciamientos sobre el ajuar doméstico y la reducción por la adquisición de las participaciones en una entidad que pudiera ser una empresa familiar, al tratarse de cuestiones que deben sustanciarse en la reanudación de las actuaciones tributarias y sobre las que conocerá el órgano económico-administrativo competente.

En definitiva, la falta de examen y valoración de las alegaciones y documentos presentados por el sujeto pasivo en plazo ante la previa propuesta de liquidación constituye un defecto de carácter formal que genera indefensión, imponiéndose retrotraer las actuaciones para que tales alegaciones sean valoradas y examinadas.

Desde nuestro punto de vista no resultará procedente dicha retroacción en aquellos casos en los que el vicio que concurra lo sea de fondo. Y tampoco parece que deba ordenarse la retroacción cuando el vicio en cuestión afecte al procedimiento tramitado pero pueda ser calificado de sustancial. Y es que no parece razonable admitir la extensión generalizada de la consideración como defecto formal a todo aquel vicio que concurra en el acto administrativo de liquidación y que no se refiera a la discusión jurídica de fondo, así como, en definitiva, a cualquier defecto de procedimiento, salvo que se hubiese prescindido total y absolutamente del mismo.

2. El final de la doctrina del « tiro único » a la luz de las SSTS de 14 de marzo y 29 de septiembre de 2014

En su Sentencia de 14 de marzo de 2014 el Tribunal Supremo (en adelante TS) procedió a la fijación de la siguiente doctrina legal: la estimación de un recurso contencioso-administrativo frente a una determinada liquidación tributaria que no descansa en la declaración de inexistencia o extinción sobrevenida de la obligación tributaria liquidada no impide que la Administración tributaria pueda dictar una nueva liquidación en los términos que resulten legalmente proceden-

tes, salvo que haya prescrito su derecho a hacerlo. Y ello sin perjuicio de la debida subsanación de la correspondiente infracción que pudiera haberse producido de acuerdo con lo resuelto en la propia Sentencia.

En el presente caso lo que se debatía era la facultad de la Administración tributaria de reiterar actos de naturaleza tributaria tras haber sido anulados por sentencia judicial, con independencia de cuál hubiese sido el tipo de vicio o defecto determinante de la anulación, habiendo procedido el órgano judicial únicamente a anular la liquidación tributaria.⁷

Pues bien, a este respecto el TS se encargó de recordar su doctrina jurisprudencial ya analizada relativa a la posibilidad de reiterar liquidaciones tributarias anuladas vía económico-administrativa por defectos procedimentales a fin de que la Administración pueda subsanar el vicio advertido a pesar de que la resolución en cuestión no lo hubiese ordenado. Y ello fundamentándose en la doctrina de la conservación de los actos y trámites cuyo contenido se hubiera mantenido de no haberse cometido la infracción procedimental que dio origen a la nulidad, así como en la convalidación por la Administración de los actos anulables, subsanando los vicios de que adolezcan, con los límites de la prescripción y la santidad de la cosa juzgada, que impide reconocer una tercera oportunidad.

Por el contrario dicha doctrina jurisprudencial rechazó la posibilidad de acordar una retroacción de actuaciones para aquellos supuestos de vicios de fondo apreciados en vía económico-administrativa, precisando no obstante que el hecho de que no quepa retrotraer actuaciones cuando la liquidación adolece de un defecto sustantivo no determina que le esté vedado a la Administración aprobar otra liquidación ajustada a Derecho, mientras no haya decaído su derecho por el transcurso del tiempo. Y ello debido, no ya solo a la imposibilidad de volver a liquidar, aun cuando la potestad no haya prescrito (la cual carece de todo sustento normativo, tanto ordinario como constitucional), sino también al hecho de que el principio de eficacia administrativa y el diseño de un sistema justo en el que cada cual ha de tributar de acuerdo con su capacidad económica (art. 31.1 CE) abogan por una solución distinta, siempre que la seguridad jurídica quede salvaguardada mediante el respeto de los plazos de prescripción y las garantías de defensa del contribuyente debidamente satisfechas.

Ahora bien, dado que en el presente caso el objeto de la controversia lo constituía la facultad de la Administración tributaria de reiterar actos de naturaleza tributaria tras haber sido anulados por sentencia judicial (la cual se limita a anular la liquidación, con independencia de cuál haya sido el tipo de vicio o defecto determinante de la anulación), se ha de acudir al respecto (debido a la ausencia de toda regulación sobre esta cuestión en la Ley 29/1998, de 13 de julio,

⁷ En efecto, en el presente caso no se discutía que el Tribunal de lo Contencioso-Administrativo pudiera anular el acto cuando la liquidación adoleciese de un defecto formal y dictar una sentencia que ordenase la retroacción de las actuaciones a fin de que, previa subsanación del defecto formal advertido, pudiera reiterarse la liquidación tributaria siempre que el recurrente lo hubiese solicitado expresamente. Por el contrario el objeto del debate lo constituía la cuestión relativa a si la Administración puede o no reabrir el expediente, una vez anulada la liquidación.

reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa⁸, y sin necesidad de acudir a la normativa constitucional) a aquello que se establezca en la normativa administrativa general o en la estrictamente tributaria, sin que ello suponga infringir los efectos materiales de la cosa juzgada (ya que la nueva actuación administrativa no trata de reproducir el acto inicial anulado, sino de ajustarse a la Ley) ni los preceptos que regulan la ejecución de las resoluciones de los Tribunales (arts. 103 y siguientes). Basta con dejar sin efecto la liquidación anulada con todas sus consecuencias (devolución de lo indebidamente ingresado con sus intereses legales, reconocimiento del derecho a recibir los costes de las garantías aportadas si se acordó la suspensión o anulación incluso de la vía de apremio), para que la sentencia se considere ejecutada.

Cabe pues reiterar una liquidación cuando se anuló otra anterior por defectos procedimentales al objeto de que se subsane, estando prohibida una tercera oportunidad en virtud del criterio de cosa juzgada, no pudiendo admitirse la retroacción por vicios de fondo. Ahora bien si se anula sin otra referencia cabe reiterar.

En todo caso parece claro que habría que tener igualmente presente el límite de la prescripción así como la imposibilidad de la repetición del mismo error por la Administración Tributaria. Con carácter adicional la Administración tributaria debería tener en cuenta como día final del cómputo la fecha de la liquidación administrativa inicialmente anulada.

En parecidos términos volvería posteriormente a pronunciarse el TS mediante Sentencia de 29 de septiembre de 2014, dictada al hilo de un recurso de casación para la unificación de doctrina interpuesto por la recurrente contra sendas liquidaciones en concepto de IVA e Impuestos Especiales y a través de la cual se suscitaba la cuestión relativa a si, anulada una liquidación tributaria por incurrir en defectos de fondo, materiales o sustantivos, la Administración podía liquidar de nuevo. Inicialmente la Sala de instancia, en la sentencia impugnada, había otorgado una respuesta positiva, siempre que no hubiese prescrito el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación y que, con el nuevo acto, no se incurriese en reforma peyorativa.

En el citado pronunciamiento analizaba el Alto Tribunal las cuestiones relativas a si cabe retrotraer las actuaciones cuando se anula una liquidación tributaria por razones sustantivas o de fondo y, en caso de que ello no fuese posible, si dicha imposibilidad determinaría que la Administración tributaria no pudiera ya dictar una nueva liquidación en sustitución de la anulada.⁹

De acuerdo con lo declarado por el TS en este nuevo pronunciamiento en caso de que una liquidación tributaria sea anulada por incurrir en defectos de fondo,

8 Téngase presente que la citada Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa no contempla la posibilidad de remediar los vicios que hayan dado lugar a la estimación del recurso, debiendo estarse a la regulación establecida en la Ley 39/2015 y en la Ley 58/2003, la cual permite la reiteración de los actos anulados, tanto en el caso de vicios de forma o de procedimiento, como en el de infracción sustantiva o *error iuris*.

9 Acerca del alcance del citado pronunciamiento véase, con carácter general, GOROSPE OVIEDO, J. I., «La consolidación del doble tiro: anulada una liquidación tributaria por razones de fondo o sustantivas cabe liquidar de nuevo si la obligación no ha prescrito (Análisis de la STS de 29 de septiembre de 2014, rec. núm. 1014/2013)», *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 384, 2015 (consultado en www.celegal.com).

materiales o sustantivos, la Administración tributaria podrá liquidar de nuevo, siempre que su potestad no haya prescrito y no se retrotraigan las actuaciones, es decir, siempre que la seguridad jurídica quede salvaguardada mediante el respeto de los plazos de prescripción y las garantías de defensa del contribuyente sean debidamente satisfechas. De este modo la Administración tributaria contará con una segunda oportunidad para cobrar un tributo en litigio, en cuya liquidación haya cometido algún defecto de forma que en la actualidad le impediría reclamar.

Tal y como señaló el Alto Tribunal en esta nueva Sentencia cuando una liquidación tributaria sea anulada por incurrir en defectos de fondo, materiales o sustantivos, la Administración podrá liquidar de nuevo, siempre que su potestad no haya prescrito y no se retrotraigan las actuaciones. Y ello no significa, en opinión del TS, que exista un «privilegio exorbitante» a favor de Hacienda, ya que no se le otorga una ventaja injustificada, sino una habilitación para hacer cumplir el mandato que el constituyente incorporó en los arts. 31.1 y 103.1 de la Constitución.

A tenor de lo declarado por el Alto Tribunal, con independencia de la prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria, la facultad de la Administración de liquidar de nuevo no es absoluta, debiendo negarse todo efecto a la liquidación que incurre de nuevo en el mismo error. Rechaza además el TS aquellas posiciones que conducen a interpretar que la Administración está obligada a acertar siempre, de modo que si se equivoca (por mínimo que sea el yerro) pierda la posibilidad de liquidar el tributo, aun cuando su potestad siga viva. Y ello debido a que dichas consideraciones, a juicio del TS, *«carecen de sustento normativo que las avale, tanto ordinario como constitucional»*. En efecto, para el TS no cabe aludir a la existencia de un fundamento constitucional que impida que, ejercitada una potestad administrativa y anulado el acto a través del que se manifiesta, dicha potestad no pueda ejercitarse ya. En palabras del TS *«No compartimos las posiciones que conducen a interpretar que la Administración está obligada a acertar siempre, de modo que si se equivoca –por mínimo que sea el yerro– pierde la posibilidad de liquidar el tributo, aun cuando su potestad siga viva, porque carecen de sustento normativo que las avale, tanto ordinario como constitucional (...) No se trata de que la Administración corrija sus actos viciados de defectos materiales hasta ‘acertar’, sino de que, depurado el ordenamiento jurídico mediante la expulsión del acto viciado, Hacienda, en aras del interés general ejerza la potestad que el legislador le ha atribuido si se dan las condiciones que el propio ordenamiento jurídico prevé para ello, con plenas garantías de defensa del contribuyente»*. En otro caso aquellas actuaciones que se llevasen a cabo se opondrían al principio de eficacia administrativa (art. 130.1 de la Constitución) y al logro de un sistema tributario justo en el que cada cual ha de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica¹⁰.

10 Concretamente de acuerdo con lo declarado por el Tribunal la Administración no está obligada a acertar siempre y, si no se permitiera la liquidación posterior, se contravendrían el principio de eficacia administrativa y la propia justicia del sistema tributario, recogidos en los arts. 103.1 y 31.1 CE, respectivamente. Para el TS la seguridad jurídica no impide el posterior ejercicio de la potestad liquidatoria tras la anulación del acto en el que se manifiesta, si bien debe salvaguardarse mediante el respeto de los plazos de prescripción y las garantías de defensa del contribuyente debidamente

En consecuencia para el Tribunal la no retroacción de actuaciones no impide a la Administración aprobar otra liquidación, pudiendo dictar a tal efecto un nuevo acto ajustado a derecho sin tramitar otra vez el procedimiento y sin completar la instrucción pertinente, mientras su potestad se halle viva.

Ahora bien, tal y como se encarga de precisar el propio Tribunal «*Con independencia de la prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria, la facultad de la Administración de liquidar de nuevo no es absoluta, pues este Tribunal Supremo viene negando todo efecto a la liquidación que incurre de nuevo en el mismo error (...) En esas situaciones, la negativa a practicar una tercera liquidación deriva del principio de buena fe al que están sujetas las Administraciones Públicas en su actuación (art. 3.1 de la Ley 30/1992), y del 'principio de proporcionalidad que debe presidir la aplicación del sistema tributario' (art. 3.2 de la LGT) (...) Es corolario de la proscripción del abuso de derecho que dimana del sometimiento de la Administración a la ley y al derecho (art. 103.1 de la CE) y pretende luchar contra la obstinación en el error 'por atentar contra su deber de eficacia' (art. 103.1 de la CE), 'desconociendo el principio de seguridad jurídica' (art. 9.3 de la CE)».*

Recuerda por otra parte el TS en la presente Sentencia de 29 de septiembre de 2014, mediante la cual se procedió a unificar doctrina confirmando el criterio previamente adoptado por el Tribunal en su Sentencia de 19 de noviembre de 2012, que la eventual retroacción de actuaciones constituye un instrumento previsto para reparar quiebras procedimentales que hayan causado indefensión al obligado tributario reclamante, de modo que resulte preciso desandar el camino para practicarlo de nuevo, reparando la lesión. Se trata de subsanar defectos formales. Y, no habiéndose incurrido por parte de la Administración tributaria en ninguna quiebra formal y hallándose la instrucción completa (o bien si no lo está por causas exclusivamente imputables a ella) no cabrá retrotraer para que la Inspección rectifique la fundamentación jurídica indebida de su decisión. Dicho de otro modo, no resultará posible la retroacción de actuaciones cuando se anula una liquidación tributaria por razones sustantivas, materiales o de fondo.

En resumen, de acuerdo con lo declarado por el TS, una vez anulada una liquidación en la vía económico-administrativa por razones de fondo la Administración tributaria se halla legitimada puede liquidar de nuevo, siempre que su potestad no haya prescrito. En efecto, aún en los supuestos en los cuales una liquidación sea anulada por defectos materiales, si bien no se permitirá la retroacción de actuaciones, ello no implicará que la Administración no pueda emitir un nuevo acto administrativo, eso sí, siempre y cuando su potestad no hubiera prescrito ni se incurriese en *reformatio in peius*.

Ahora bien, un criterio distinto habrá de observarse cuando el acto tributario sea sancionador, ya que en tal caso la posibilidad de, una vez anulado el castigo, imponer uno nuevo chocaría frontalmente con el principio *ne bis in idem* en su

satisfechas. En palabras del Alto Tribunal «*La Administración, en aras del interés general, al que ha de servir, con plenas garantías de defensa del contribuyente, debe ejercer la potestad que el legislador le ha atribuido. Con ello no quiebra el derecho a obtener la tutela judicial efectiva, pues el pronunciamiento judicial que anuló el acto por razones de fondo «se agota en la propia decisión anulatoria y en la expulsión del acto anulado del mundo del derecho, pero no queda sin contenido tras el nuevo acto, dictado en el ejercicio legítimo de su potestad».*

dimensión procedimental, tal y como el propio TS se encargó de reconocer en sus Sentencias de 7 de abril de 2014¹¹ y 11 de abril de 2014, teniendo lugar por tanto en este último caso una anulación no rectificable.

No obstante también este último pronunciamiento del TS (en el que, insistimos, se afirmó que, anulada una liquidación, resulta posible la práctica de otra salvo inexistencia de la obligación, pérdida sobrevenida o prescripción) volvió a contar con dos Votos Particulares de tres Magistrados (los Sres. Frías Ponce, Martínez Micó y Garzón Herrero). De acuerdo con lo señalado por el Magistrado Frías Ponce en su Voto discrepante (al que se adhirió el Magistrado Martínez Micó) mantener el criterio de no interrupción de la prescripción implica que Hacienda siempre tiene plazo para volver a liquidar, aunque haya transcurrido el de cuatro años ya que, habiéndose impugnado la liquidación, aunque la reclamación hubiera tenido éxito, la Administración podría volver a actuar al haberse interrumpido la prescripción con el recurso. Con carácter adicional abogó el citado Magistrado por institucionalizar la protección de un deber de buena administración y un correlativo derecho del ciudadano a que se traten sus asuntos imparcial y equitativamente, y dentro de un plazo razonable, de acuerdo con lo dispuesto por el art. 41.1 de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea.

Por su parte el Magistrado Sr. Garzón Herrero defendió en su Voto Particular que se ha de entrar a analizar cuándo prescriben los actos liquidatorios, dependiendo de si la obligación cambia en sus elementos esenciales o accidentales. A este respecto opina el citado Magistrado que la mera modificación de los elementos accidentales de la obligación inicialmente liquidada determina que la interrupción de la prescripción operada sobre la obligación inicial deba seguir produciendo efecto en la obligación modificada. En cambio, cuando el cambio se produce en elementos esenciales, identificativos, de la obligación inicial, la interrupción de la prescripción efectuada sobre la prescripción de la obligación inicial no puede operar sobre la obligación modificada. Y ello por la elemental consideración de que la obligación segunda, al afectar a un elemento esencial de la primera, constituye una obligación distinta de aquélla. De este modo, y a juicio de este Magistrado, en el concreto supuesto de autos planteado habría que rechazar que el acto anulado interrumpiese el período de prescripción, habiendo prescrito en consecuencia la posibilidad de hacer la nueva liquidación. A su juicio *«no produce interrupción de la prescripción la obligación inicial liquidada en la segunda liquidación que contiene un elemento temporal esencial y distinto de la inicial (...) En este supuesto la liquidación anual, no interrumpió la prescripción sobre la segunda liquidación que es trimestral, por lo que ha de declararse prescrita»*.

En su Sentencia de 30 de mayo de 2014 declaró el TS, al hilo de la cuestión relativa a la imposibilidad de que la Administración dicte repetidas liquidaciones sobre un mismo período y concepto tributario en base a anulaciones suce-

11 Tal y como afirma el TS en esta Sentencia *«El más mínimo error de derecho en una liquidación tributaria, determinante de su anulación, por parcial y colateral que fuere, llevaría anudado como corolario que la liquidación fuera expulsada del mundo del derecho, sin poder ser dictada otra en su sustitución, y el obligado tributario dispensado totalmente de la carga de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica a través del tributo de que se trate, por más que el yerro afecte a un aspecto colateral, secundario y menor de esa prestación patrimonial de carácter público»*.

sivas en vía de recurso administrativo o jurisdiccional, que únicamente procede la retroacción de actuaciones cuando se han producido vicios formales que originan indefensión al interesado, no procediendo en cambio la retroacción ante la existencia de vicios materiales o defectos sustantivos de la decisión, así como tampoco en el supuesto de que el nuevo acto dictado al efecto incurra también en el mismo defecto de forma¹².

Señaló el Alto Tribunal en el citado pronunciamiento que la retroacción de actuaciones no constituye un expediente apto para corregir los defectos sustantivos de la decisión, dando a la Administración la oportunidad de ajustarla al ordenamiento jurídico. Ahora bien, no concurriendo ninguna quiebra formal estima el TS que no cabe retrotraer para que la Administración rectifique, a través de dicho cauce, la indebida fundamentación jurídica de su decisión. Tal y como recuerda el Tribunal *«La función propia de la retroacción de las actuaciones es la de depurar el procedimiento de sus vicios invalidantes o integrar sus omisiones mediante la práctica de las diligencias o actuaciones omitidas. Su finalidad no es la de conceder a la Administración una segunda oportunidad para practicar la liquidación y para reorientar la actividad administrativa hacia una actuación distinta»*.¹³

Habría de diferenciarse pues, en opinión del TS, entre defectos formales (que podrían llegar a originar indefensión al contribuyente) y defectos materiales, que incidirían en la correcta aplicación o integración de la norma que definen y cuantifican el tributo. En todo caso a juicio del TS la retroacción de actuaciones no constituye un expediente apto para corregir los defectos sustantivos de la decisión y que otorgue a la Administración la oportunidad de ajustarla al ordenamiento jurídico. No existiendo ninguna quiebra formal y hallándose la instrucción está completa no cabe retrotraer para que la Administración rectifique, por ese cauce, la indebida fundamentación jurídica de su decisión. Tal y como

12 El origen de la controversia suscitada se situaba en una liquidación girada por la Confederación Hidrográfica sobre el Canon de Vertido correspondiente al ejercicio 2003. Contra dicha liquidación la mercantil recurrente presentó reclamación ante el TEAR que anuló la liquidación para su sustitución por otra en la que se tuvieran en cuenta los días de inactividad que pudieran ser acreditados, procediendo a dictarse en ejecución de la citada Resolución una nueva liquidación por la misma cuantía, contra la que se interpuso asimismo reclamación, la cual fue estimada en parte, ordenándose la práctica de una nueva liquidación en la que se tuviera en cuenta lo ordenado en la Resolución impugnada, girándose al efecto la correspondiente liquidación. Contra la nueva liquidación del canon de vertido girada al efecto se presentó reclamación ante el TEAR argumentándose el incumplimiento del fallo anterior en la nueva liquidación practicada. Sin embargo el TEAR desestimó la reclamación en relación con el volumen de vertidos a tener en cuenta, argumentando que los días de inactividad en el período a que se contraía la liquidación habían sido computados en la nueva liquidación impugnada. Frente a la citada Resolución se interpuso recurso de alzada, acordando el TEAC mediante Resolución de 7 de julio de 2010 desestimar el recurso y confirmar la resolución impugnada. Y, frente a dicha Resolución, se promovió recurso contencioso-administrativo ante la Audiencia Nacional, igualmente desestimado mediante Sentencia de 11 de junio de 2012.

13 Un precedente de este pronunciamiento puede encontrarse en la Sentencia del TS de 3 de mayo de 2011, en la que se afirmó lo siguiente: *«(...) La imposibilidad de reconocer a la Administración una tercera oportunidad deriva del principio de buena fe al que están sujetas las Administraciones públicas en su actuación (art. 3.1 de la Ley 30/1992) y es consecuencia de la fuerza inherente al principio de proporcionalidad que debe presidir la aplicación del sistema tributario, conforme dispone hoy el artículo 3.2 de la Ley General Tributaria de 2003, entendido como la adecuación entre medios y fines. Es, además, corolario de la proscripción del abuso de derecho, que a su vez dimana del pleno sometimiento de las Administraciones públicas a la ley y al derecho (ex art. 103.1 de la Constitución española). Jurídicamente resulta intolerable la actitud contumaz de la Administración tributaria, la obstinación en el error, la repetición de idéntico yerro, por atentar contra su deber de eficacia, impuesto en el mencionado precepto constitucional, desconociendo el principio de seguridad jurídica, proclamado en el artículo 9.3 de la propia Norma Fundamental»*.

afirmó el Alto Tribunal en la citada Sentencia de 30 de mayo de 2014 *«Pueden calificarse como formales un primer grupo (formal-procedimental) formado por los vicios en que incurre en el proceso de formación de la voluntad administrativa y un segundo grupo (formal-documental) integrado por los defectos en que se incurre 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 este último los que deben ser considerados propiamente como defectos o vicios de naturaleza material»*.

Adviértase no obstante que el TS no diferenció en la citada Sentencia de 30 de mayo de 2014 entre la retroacción de actuaciones y resoluciones propiamente dichas, autónomas e internas, iniciadas por la Administración tributaria y ejecutadas por los órganos y procedimientos para la aplicación de los tributos, y la retroacción ordenada para la ejecución de las resoluciones administrativa o judiciales en el ejercicio de sus funciones de revisión de los actos administrativo-tributarios. A esta circunstancia se refieren MÁRQUEZ SILLERO y MÁRQUEZ MÁRQUEZ¹⁴, para quienes *«En estos supuestos de revisión de actos administrativos, la retroacción no es autónoma y propia de la Administración para rectificar sus errores formales o materiales en la aplicación de los tributos, sino consecuencia del mandato de ejecución —en sus propios términos— emanado de los órganos, administrativos o judiciales, de revisión, quienes acuerdan anular —expulsión del ordenamiento jurídico— el acto administrativo y ordenan expresamente, o se presume su necesidad por la tacita, la retroacción de actuaciones del mismo procedimiento —que debe finalizar en el plazo del art. 150.5 LGT— origen del acto (gestión o inspección), al momento en que se produjo el vicio sustantivo o material»*.

Cabe referirse además a la Sentencia del TS de 15 de septiembre de 2014, relativa a una concreta operación que fue considerada como una simulación por la Administración, lo que el TEAR de Valencia rechazó ordenando la retroacción de las actuaciones para valorar la operación como realizada entre partes vinculadas. Inicialmente la Sala de instancia confirmó la Resolución del TEAC que acogió parcialmente la reclamación de la entidad reclamante frente a una liquidación relativa al Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 1998, que había apreciado y calificado un negocio traslativo de acciones como negocio simulado. El órgano de revisión estimó que no existía simulación, motivo por el cual procedió a anular la práctica de la liquidación, estimando además que se trataba de una operación entre entidades vinculadas y ordenando la retroacción de las actuaciones inspectoras a fin de que se comprobase el valor por el que se realizó la operación de compraventa de acciones a través del procedimiento previsto en el art. 15 del antiguo Reglamento del Impuesto sobre Sociedades aprobado mediante Real Decreto 537/1997, de 14 de abril¹⁵.

14 MÁRQUEZ SILLERO, C. y MÁRQUEZ MÁRQUEZ, A., «La comprobación e inspección limitada. Efectos preclusivos. Retroacción de actuaciones tributarias encubiertas: seguridad jurídica. Actos propios», *Carta Tributaria Opinión*, 2015 (consultado en www.laleydigital.com).

15 El recurso de casación interpuesto promovía la declaración de nulidad de pleno derecho de la liquidación por haber sido aprobada omitiendo, total y absolutamente, el procedimiento legalmente establecido al estimarse que, a resultados del cambio de la calificación por el órgano de revisión que reputó la operación como vinculada, se había prescindido totalmente del procedimiento establecido.

De acuerdo con lo manifestado por el TS en dicha Sentencia en caso de errónea calificación de las compraventas como negocios simulados, no existiendo en realidad tal artificio y sí, en cambio, una operación entre sociedades vinculadas, no cabe hablar de nulidad radical ex art. 62.1.e) de la Ley 30/1992 (actual art. 47.1.e de la Ley 39/2015) de manera que, tratándose de un error sustantivo y no de un defecto formal (y una vez anulada la liquidación) no cabría a juicio del Tribunal la ordenación de la retroacción de las actuaciones inspectoras.

A tenor de lo declarado por el TS en dicha Sentencia «(...) *No cabe olvidar que en nuestro sistema jurídico 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. (...) no constituye un expediente apto para corregir los defectos sustantivos de la decisión, dando a la Administración la oportunidad de ajustarla al ordenamiento jurídico. Es decir, cabe que, ordenada y subsanada la falla procedimental, se adopte un nuevo acto de contenido distinto a la luz del nuevo acervo alegatorio y fáctico acopiado; precisamente, por ello, se acuerda dar 'marcha atrás'. Ahora bien, si no ha habido ninguna quiebra formal y la instrucción está completa (o no lo está por causas exclusivamente imputables a la Administración), no cabe retrotraer para que la Inspección rectifique, por ese cauce, la indebida fundamentación jurídica de su decisión*».

De este modo el Alto Tribunal vino a confirmar que la anulación de una liquidación tributaria por razones de fondo no impide a la Administración liquidar de nuevo, siendo en cambio el criterio a adoptar distinto cuando el acto tributario es sancionador, ya que en tal caso la posibilidad de, una vez anulado el castigo, imponer uno nuevo chocaría frontalmente con el principio *non bis in idem*. Declara además el TS a través de la presente Sentencia la improcedencia de que los Tribunales Económico-Administrativos ordenen la retroacción por motivos sustantivos, añadiendo además que «*el carácter revisor de nuestra jurisdicción veda a los tribunales de lo contencioso-administrativo pronunciarse sobre pretensiones distintas de las esgrimidas por las partes en la vía administrativa, pero nada impide que para decidir sobre las mismas atienda a motivos diversos de los entonces empleados, bien se introduzcan ex novo por los interesados en la vía judicial o lo haga el propio órgano jurisdiccional de oficio, previo planteamiento de la tesis (...) Por ello, a nuestro juicio, no resulta lícito rechazar un motivo de impugnación en sede jurisdiccional con el argumento de que no fue suscitado ante la Administración*».

Debe precisarse no obstante que el citado pronunciamiento contó nuevamente con un Voto Particular en el que se defendía que, una vez anulada la liquidación tributaria y rechazada la opción de la retroacción de actuaciones, la Administración podría proceder a la aprobación de una nueva liquidación en sustitución de la anterior siempre que valorase las operaciones de compraventa de las acciones de conformidad con aquello que disponía el art. 16 de la antigua Ley 43/1995, de 27 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre Sociedades, empleando a tal efecto única y exclusivamente los datos que obrasen ya en el expediente administrativo. Dicho de otro modo, que la Administración podría dictar una nueva liquidación pero no acometer una nueva comprobación general que excediese de aquella otra comprobación previamente efectuada.

Estimó así el Alto Tribunal que la existencia de una errónea calificación jurídico-fiscal de los contratos litigiosos es un defecto sustantivo que no permite la retroacción de actuaciones. Subrayó además el TS a través de esta Sentencia que la retroacción de las actuaciones por parte de los órganos económico-administrativos constituye una actuación excepcional, no pudiendo los órganos económico-administrativos decretar a su libre albedrío la retroacción de las actuaciones haciendo abstracción del vicio que determina la anulación de la liquidación tributaria. En caso de errónea calificación de las compraventas como negocios simulados, cuando, en realidad no existía tal artificio y sí, sin embargo, una operación entre sociedades vinculadas, no cabe hablar de nulidad radical *ex art.* 62.1.e) de la antigua Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común [actual art. 47.1. e) de la Ley 39/2015]. Y, tratándose de un error sustantivo y no de un defecto formal, una vez anulada la liquidación no cabía la ordenación de la retroacción de las actuaciones inspectoras¹⁶.

Repárese en el hecho de que, en el presente caso, el motivo por el que el TEAR anuló la liquidación tributaria no fue la presencia de un defecto formal que disminuyese las posibilidades de defensa del reclamante —según los términos del art. 239.3 Ley 58/2003¹⁷—, sino una errónea calificación jurídica de los contratos de compraventa desde el punto de vista fiscal, al tratarse de contratos simulados en lugar de operaciones vinculadas. Pues bien para el Tribunal tal error, por más que remita a un específico trámite para la valoración económica de las prestaciones contractuales, constituye un defecto sustantivo, que afecta a la regularidad sustancial de la liquidación tributaria. Debido a ello estima el TS que al TEAR no le cabía, una vez anulada la liquidación, ordenar la retroacción de las actuaciones inspectoras, con el fin de practicar el procedimiento de comprobación previsto en el art. 15 del antiguo Real Decreto 537/1997, de 14 de abril, que no disciplinaba además un procedimiento de comprobación, sino un «inci-

16 En efecto, a juicio del Tribunal el legislador de la Ley 58/2003 procede a diferenciar claramente entre las competencias en materia de liquidación (dentro del ámbito de la aplicación de los tributos) y de revisión, atribuyendo ambas a instancias administrativas diferentes. A mayor abundamiento la eventual retroacción de las actuaciones constituye un instrumento previsto para reparar quiebras procedimentales que hayan causado indefensión al obligado tributario reclamante, no presentándose en cambio como un expediente apto para corregir los defectos sustantivos de la decisión, otorgando a la Administración la oportunidad de ajustarla al ordenamiento jurídico. Y es que, a juicio del Tribunal, el hecho de que la Administración calificara unos contratos de compraventa como contratos simulados cuando en rigor se trataba de operaciones vinculadas constituía un error material, un defecto sustantivo, por lo que, anulada la liquidación no cabía ordenar retroacción.

17 Como es sabido señala este precepto que la resolución de los Tribunales Económico-Administrativos podrá ser estimatoria, desestimatoria o declarar la inadmisibilidad, y que la resolución estimatoria podrá anular total o parcialmente el acto impugnado por razones de Derecho sustantivo o por defectos formales, añadiéndose a continuación que *«cuando la resolución aprecia defectos formales que hayan disminuido las posibilidades de defensa del reclamante, se producirá la anulación del acto, en la parte afectada y se ordenará la retroacción de actuaciones al momento en que se produjo el defecto formal»*. Se prescribe así la retroacción por defectos formales estimados en la resolución económico-administrativa. Refiriéndose al alcance del citado precepto opina CALDERÓN GONZÁLEZ, J. M.^a, «¿Cabrá atribuir exclusivamente efectos interruptivos de la prescripción a los actos administrativos válidos? Argumentos en favor de esta tesis», *Tribuna Fiscal*, núm. 276, 2015 (consultado en www.laleydigital.com) que *«En mi opinión, este precepto debe interpretarse de forma restrictiva y aplicarse para subsanar vicios de procedimiento que hayan lesionado los derechos de defensa del reclamante. En modo alguno la retroacción de actuaciones puede favorecer a la Administración, que ha obligado al particular a recurrir por ausencia de motivación. En consecuencia, el incumplimiento del deber de motivar no puede constituir una cuestión que deba reconducirse por la vía de los defectos formales a los que alude el artículo 239.3 de la Ley General Tributaria, sino por la relativa a las razones de derecho sustantivo a las que dicho precepto se refiere»*.

dente» en el seno del mismo para tasar operaciones vinculadas con arreglo al valor normal del mercado, aplicando los métodos dispuestos en el art. 16.3 de la antigua Ley 43/1995.

En virtud de lo declarado por el TS en el supuesto de autos planteado no concurrían omisiones de trámites esenciales del procedimiento de inspección seguido con la sociedad recurrente que determinasen la nulidad radical de la liquidación, conduciendo la infracción existente únicamente a la declaración de anulabilidad y no quedando interrumpida la prescripción. En cambio, por lo que respecta a la pretensión de la recurrente relativa a la improcedencia de la retroacción ordenada por el órgano de revisión de la Administración al no estarse ante una infracción procedimental, sino ante un cambio de la calificación inicialmente realizada por la inspección, declaró el TS que *«El Tribunal Económico-Administrativo Regional de Valencia no podía, una vez anulada la liquidación tributaria por la equivocada calificación jurídica a efectos fiscales de los contratos de compraventa, ordenar la retroacción de las actuaciones, pues la anulación no vino determinada por un defecto formal que hubiese causado indefensión o por una incompleta instrucción del expediente imputable al obligado tributario, sino, insistimos, por el error sustantivo de calificación en que incurrió la Inspección. En consecuencia, hemos de estimar la demanda y anular la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Valencia impugnada (así como la del Tribunal Económico-Administrativo Central, que la confirmó) en cuanto que, una vez decretada la anulación de la liquidación reclamada, no se detuvo ahí, como debería haber hecho, con las consecuencias que de tal decisión dimanaran en derecho tanto para la Administración tributaria como para la sociedad reclamante, y ordenó una improcedente retroacción de las actuaciones para "practicar el procedimiento de comprobación"»*.

Concluyó así el TS que en el presente caso no se produjo ninguna quiebra formal, hallándose la instrucción está completa o, más precisamente, no estándolo por causas imputables a la Administración, de manera que no cabe retrotraer para que la Inspección rectifique, por ese cauce, la indebida fundamentación jurídica de su decisión. En palabras del Tribunal *«los órganos económico-administrativos no pueden a su albur decretar la retroacción de actuaciones inspectoras haciendo abstracción del vicio que determina la anulación de la liquidación tributaria»*. No obstante recuérdese que, como se ha indicado, que la citada Sentencia del Alto Tribunal contiene Votos Particulares de algunos magistrados que plantean una diferente solución jurídica¹⁸.

Cabe aludir además a este respecto a la Sentencia del TS de 16 de octubre de 2014, de conformidad con la cual la anulación de una liquidación por estimarse un recurso por infracción formal o material, siempre que no sea por inexistencia o extinción de la obligación tributaria, permite la práctica de una nueva liquidación.

18 Un juicio crítico con la decisión adoptada por el Tribunal puede encontrarse además en DE GANDARILLAS, S., «La retroacción de actuaciones y la ejecución de resoluciones o sentencias en materia contencioso-tributaria: últimos pronunciamientos», *Quincena Fiscal*, núm. 8, 2015 (consultado en www.aranzadigital.es), quien estima que *«La Administración no incumplió ab initio ningún trámite procedimental con vulneración de las garantías del contribuyente, puesto que se partía de una calificación jurídica, la de simulación negocial, que no requería ningún tipo de procedimiento especial para constarlo; por ello, difícilmente puede atribuírsele la infracción formal. Fue cuando el Tribunal Económico-Administrativo reputó incorrecta la calificación de la inspección, cuando se hizo preciso*

Por su parte la Sentencia del Alto Tribunal de 15 de junio de 2015 procedió a analizar la cuestión relativa a cuál debe ser el procedimiento a seguir en el supuesto en que, dictada una nueva liquidación por parte de la Administración tributaria, el obligado tributario no esté de acuerdo con la misma o con alguna cuestión derivada de su ejecución¹⁹.

¿Habría de procederse en dicho caso a la apertura de un nuevo procedimiento económico-administrativo que podría derivar en un nuevo procedimiento contencioso de no solventarse el litigio o, por el contrario, el conflicto habría de solucionarse en sede jurisdiccional, en el entorno de la ejecución de la sentencia que hubiese dado lugar a la nueva liquidación? Tal y como precisa el TS en la presente Sentencia esta segunda alternativa es la que habría de seguirse, tanto por razones de economía procesal como en atención a la necesidad de salvaguardar el derecho del contribuyente a que su conflicto se resuelva lo antes posible y con la menor complejidad procesal.

De este modo la aprobación por parte de la Administración tributaria de una nueva liquidación, en sustitución de la anulada, en las condiciones y con los requisitos señalados por la jurisprudencia elaborada a este respecto por el Alto Tribunal²⁰ (téngase presente que la estimación del recurso contencioso-administrativo frente a una liquidación tributaria por razón de una infracción de carácter formal o incluso de carácter material, siempre que dicha estimación no se fundamente en la declaración de inexistencia o extinción sobrevenida de la obligación tributaria liquidada, no impide que la Administración dicte una nueva liquidación en los términos legalmente procedentes, salvo que haya prescrito su derecho a hacerlo, y sin perjuicio de la debida subsanación de la correspondiente infracción de acuerdo con lo resuelto por la propia sentencia) no determina necesariamente que en todo caso las cuestiones que se planteen respecto de dicha nueva liquidación deban ser objeto de un cauce económico-

acudir a un procedimiento especial para poderla valorarla correctamente. Conviene tener presente que nunca se planteó que estuviéramos operación vinculada, ni por la Administración ni por la sociedad recurrente. Si se da por buena la calificación de operación vinculada, como así se desprende de la sentencia, pese a tratarse de una discrepancia sustantiva o de fondo con la liquidación (por eso fue anulada), la consecuencia inmediata será la de liquidar con arreglo a ese criterio y calificación, lo que indefectiblemente exige acudir al procedimiento especial del artículo 15 del Real Decreto 537/1997. Por ello, no considero que se excediera el órgano de revisión cuando, además de anular, acordó que se procediera de conformidad con ese procedimiento. La sentencia llega a un callejón sin salida, puesto que materialmente no se va a poder dictar nueva liquidación, pese a que la potestad de la Administración sigue incólume y el interés general, tan defendido en otras sentencias, así lo exigiría».

19 La citada Sentencia del TS de 15 de junio de 2015 se refería a unas liquidaciones dictadas por la extinta Comisión del Mercado de las Telecomunicaciones en relación con la tasa general de operadores. Dichas liquidaciones fueron dictadas tras la anulación de otras anteriores por la falta de acreditación del coste de prestación de los servicios que justificaban la exacción de dicha tasa, de acuerdo con la interpretación hecha por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante TJUE) en su Sentencia de 21 de julio de 2011. Tras las citadas liquidaciones iniciales la Comisión dicta nuevas liquidaciones recalculando el importe de la tasa a la luz de nuevos datos sobre la equivalencia del importe de la tasa con los gastos del órgano liquidador. Siendo impugnadas las nuevas liquidaciones la Audiencia Nacional, si bien cuestionó la forma de actuar de la Administración, consideró que esa segunda liquidación era posible y que su enjuiciamiento correspondía inicialmente a los tribunales económico-administrativos.

20 De hecho, la presente Sentencia del TS de 15 de junio de 2015 tiene su origen en un pronunciamiento anterior del Alto Tribunal que, resolviendo un recurso planteado por la Administración tributaria en interés de ley, consideró errónea la doctrina sostenida por el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana la cual, amparándose en la ejecución de las sentencias en sus propios términos, y en la seguridad jurídica, impedía a la Administración tributaria volver a practicar liquidación en los supuestos en los que la primera liquidación hubiera sido anulada judicialmente, resolviendo por aquel entonces el TS que Hacienda podría volver a liquidar.

administrativo distinto y autónomo, con el ulterior control jurisdiccional *ex art.* 106.1 CE, en el supuesto de que a ello hubiere lugar.

Con carácter general cuando un determinado tribunal de justicia, controlando la previa actuación de la Administración tributaria (ya sea de gestión o de revisión) dispone la anulación de la misma, aquellas cuestiones que puedan suscitarse en relación con la nueva liquidación que eventualmente pudiera ser adoptada pertenecen, en principio y por definición, al ámbito propio de la ejecución de sentencias, que han de dilucidarse con arreglo y por los cauces previstos en los arts. 103 y siguientes de la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (Ley 29/1998)²¹ sin necesidad de instar otra vía económico-administrativa autónoma, la cual desembocaría en un proceso contencioso-administrativo distinto de aquél en el que fue dictada la sentencia que es causa de la liquidación. Únicamente si el nuevo acto abordara cuestiones inéditas y distintas, sin afectar a lo ordenado por la sentencia, sería obligado seguir un cauce impugnatorio diferente e independiente.

En otro caso, además de provocarse disfunciones por la apertura de dos vías paralelas y diacrónicas para el control de la actuación de la Administración en relación con la misma obligación tributaria de un sujeto pasivo (de una parte, el debate frente a la liquidación inicial anulada, que aún sigue vivo por no ser firme la sentencia que así resolvió y, de otra, el conflicto abierto contra la liquidación aprobada en sustitución de la anterior) se causaría una demora no razonable, desproporcionada y, por ello, insoportable, haciendo transitar al sujeto pasivo la vía económico-administrativa (con sus dos instancias) y la impugnación jurisdiccional (también con dos instancias) o, en su caso, el correspondiente recurso de casación, al objeto de dar respuesta a un debate en el que ya ha habido un pronunciamiento jurisdiccional, que sólo resta ejecutar en sus propios términos.

Por tanto, habiéndose suscitado la cuestión relativa a si, tras el desarrollo de un largo proceso judicial que concluya con la estimación del recurso del contribuyente y la anulación de la liquidación, y en el supuesto de que la Administración volviera a practicar liquidación, habría que recurrir la misma desde el principio iniciando nuevamente la vía económico-administrativa y posteriormente la contencioso-administrativa, estimó el TS que se ha de diferenciar entre dos supuestos distintos²². En primer lugar, aquel en el que la nueva liquidación que se dicte aborde cuestiones inéditas y distintas a las tratadas en la sentencia que anuló la primera liquidación, sin afectar a lo ordenado por dicha sentencia. Y, en segundo término, aquel otro en el que la nueva liquidación dictada se centre

21 Como es sabido el art. 103.1 de la Ley 29/1998 dispone que la potestad de ejecutar las sentencias y demás resoluciones judiciales corresponde exclusivamente a los juzgados y tribunales del orden jurisdiccional contencioso-administrativo. Por su parte el art. 70 del Real Decreto 520/2005 establece que la ejecución de las resoluciones de los tribunales de justicia se efectuará de acuerdo con lo establecido en la normativa reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa, sin perjuicio de que, en todo lo que no se oponga a dicha normativa y a la resolución judicial que se ejecuta, se aplique lo dispuesto en los arts. 66 y 67 del propio Reglamento.

22 Con carácter previo el TS procedió mediante este pronunciamiento a recordar su distinción entre anulación por razones de fondo y anulación por motivos de forma subrayando que solo en este último caso, esto es, cuando el acto carezca de los requisitos indispensables para alcanzar su fin o el vicio de forma haya dado lugar a la indefensión de los interesados, cabe, tal y como precisa el Tribunal, *«desandar el camino para reparar la lesión causada o para acopiar los elementos de hecho que, por causas no exclusivamente imputables a la Administración, no pudieron ser incorporados al expediente»*. Por el contrario, no cabe ordenar la retroacción de las actuaciones ante defectos sustantivos de la resolución impugnada aunque aquellos supongan la anulación total del acto.

en lo ordenado por la sentencia, modificando los aspectos de la primera liquidación expresamente resueltos en la resolución judicial.

Y, mientras que en el primer caso estima el TS que será necesario recurrir la nueva liquidación que se dicte desde el principio iniciando a tal efecto una nueva vía económico-administrativa y, en su caso, contencioso-administrativa, en el segundo supuesto, sin embargo, aquellas cuestiones que plantee la nueva liquidación podrán ser resueltas según las normas previstas para la ejecución de sentencias reguladas en los arts. 103 y siguientes de la Ley 29/1998, no siendo a tal efecto necesaria la iniciación de una nueva vía económico-administrativa distinta y autónoma de la que se inició en su día, la cual a su vez desembocaría en un nuevo recurso contencioso-administrativo. Y todo ello para enjuiciar la misma obligación tributaria que ya se enjuició en la reclamación económico-administrativa y en el recurso contencioso interpuestos con carácter previo.

En definitiva, de conformidad con lo manifestado por el TS en este nuevo pronunciamiento el dictado de la nueva liquidación no tiene lugar sin más en ejecución de una sentencia, debiendo ser el régimen legal aplicable a la ejecución de sentencias y no el propio de las liquidaciones administrativas el aplicable. Ni que decir tiene que dicha circunstancia condiciona en buena medida las posibilidades de actuación de la Administración respecto del dictado de la nueva liquidación, ya que aquélla no podrá actuar con las plenas facultades que le permitiría un nuevo procedimiento administrativo, sino con aquellas que se le asignen como una parte más dentro del procedimiento contencioso-administrativo. Lo que no resulta admisible es la apertura de dos vías paralelas, a saber, la planteada contra la liquidación inicial (que podría todavía no ser firme si la sentencia que la anuló hubiera sido recurrida) y la planteada contra la nueva liquidación. Máxime teniendo presente además que el inicio de una nueva reclamación económico-administrativa y posterior contencioso-administrativa ocasiona al contribuyente una demora no razonable y desproporcionada.

Por tanto, habiéndose dictado una anulación por razones de fondo la Administración podrá dictar una nueva liquidación. Si dicha anulación hubiese supuesto una estimación parcial, la nueva liquidación habrá de ajustarse a los términos del fallo de la resolución estimatoria. Y si la referida anulación hubiese significado la anulación total del acto la Administración aún podrá dictar una nueva liquidación, la cual no obstante no implicará un nuevo ejercicio de la potestad comprobadora. Debido a ello la práctica de la nueva liquidación sólo será posible a la vista del expediente ya instruido sin completarlo. Los actos anulados y las resoluciones de los recursos habrían interrumpido además la prescripción.

En cambio, ordenándose la retroacción de actuaciones, la cual únicamente será posible cuando un defecto formal en la tramitación del procedimiento haya dado lugar a la indefensión del interesado, sí que resultará posible «desandar» el camino, siendo no obstante necesario que dicho defecto formal no resulte imputable a la Administración,

Con carácter general, una vez anulada una liquidación tributaria cabe aprobar otra nueva en sustitución de la anterior (siempre y cuando no se haya producido la prescripción) garantizando en todo caso los derechos de defensa del administrado y rehuyendo la *reformatio in peius*. Ahora bien dicha posibilidad

genérica se ha de matizar según el vicio que el Tribunal haya declarado. Así las cosas sólo cabe retrotraer actuaciones y practicar nuevas diligencias en el procedimiento para dictar otra liquidación si la anulación ha tenido lugar por defectos formales que hayan causado indefensión al administrado o si, precisamente por su concurrencia, no se puede saber si la decisión adoptada es sustancialmente correcta o no. Únicamente en tales supuestos resultará posible volver atrás al objeto de reparar la lesión causada o para acopiar los elementos de hecho que, por causas no exclusivamente imputables a la Administración, no pudieron ser incorporados al expediente.

Asimismo estima el TS en esta Sentencia de 15 de junio de 2015 que la retroacción de actuaciones no constituye un expediente apto para corregir los defectos sustantivos de la decisión otorgando a la Administración la oportunidad de ajustarla al ordenamiento jurídico. En estos casos la Administración puede aprobar una nueva liquidación en sustitución de la anulada, pero no le cabe retrotraer actuaciones. Únicamente podrá dictar, sin tramitar otra vez el procedimiento y sin completar la instrucción pertinente, un nuevo acto ajustado a derecho mientras su potestad esté viva. Subraya finalmente el TS que *«Cuando un tribunal de justicia, controlando la previa actuación de la Administración tributaria (de gestión o de revisión), la anula, las cuestiones que puedan suscitarse en relación con la nueva liquidación que eventualmente pudiera ser adoptada pertenecen, en principio y por definición, al ámbito propio de la ejecución de sentencias»*.

Cabe recordar a este respecto que, ya con anterioridad, en su Sentencia de 25 de noviembre de 2013, ante un fallo que anulaba una providencia de apremio y ordenaba la devolución de lo indebidamente ingresado impugnándose la nueva liquidación y remitiendo la Sala de instancia al recurrente a la vía ordinaria (reclamación en sede económico-administrativa y eventual impugnación jurisdiccional) para discutir la nueva liquidación y su prescripción, concluyó el TS que *«(...) Tal modo de resolver desconoce, de un lado, que esa nueva notificación, practicada pese a la prescripción del derecho de la Administración a liquidar (...) constituye en realidad una forma de eludir la ejecución de la sentencia, y, de otro, a la luz de las circunstancias concretas del caso enjuiciado no toma en consideración el principio de proporcionalidad, al que debe sujetarse la aplicación del sistema tributario (art. 3.2 de la Ley General Tributaria de 2003). Empezando por el final, parece que rompe la adecuación que ha de existir entre medios y fines obligar a un administrado a recorrer de nuevo un largo curso impugnatorio para obtener, frente a un acto posterior al de ejecución, una respuesta que ya está implícita en la sentencia que se trata de llevar a puro y debido efecto, dejando el pronunciamiento de esta última vacío de contenido real. Esa desproporción se pone aún más de manifiesto si se tiene en cuenta que la Administración está obligada a declarar de oficio la prescripción, ex art. 69.2 de la Ley General Tributaria de 2003 (...) En principio, el control jurisdiccional de las nuevas decisiones administrativas que hayan de ser adoptadas en sustitución de los actos anulados por una sentencia de este orden jurisdiccional puede y debe hacerse en el mismo proceso, en su fase de ejecución, sin imponer necesariamente al recurrente la carga de plantear un nuevo recurso autónomo. Sólo cuando esas nuevas decisiones susciten cuestiones que no fueron ni pudieron ser abordadas en el recurso, que excedan de la ejecución de la sentencia, resultará necesaria la apertura de una nueva vía impugnatoria, salvo que en su adopción se atisbe un propósito administrativo de evitar o de dilatar el cumplimiento*

del fallo. Al no haberlo hecho de este modo, procediendo a declarar inadmisibile el incidente de ejecución suscitado conforme el segundo de los preceptos citados, la Audiencia Nacional incurrió en las infracciones jurídicas que se denuncian en los motivos primero y tercero de este recurso, que han de prosperar, casando los autos impugnados».

Siguiendo esta doctrina jurisprudencial del TS la Sentencia de la AN de 1 de abril de 2016 subraya la imposibilidad de regularizar la base imponible negativa correspondiente al IS y procedente de un ejercicio ya comprobado por la Inspección, aunque la regularización fuera anulada por los tribunales. Y ello en tanto en cuanto, habiendo ejercitado la Administración sus facultades de comprobación utilizando un método de valoración erróneo, y siendo anulada la liquidación correspondiente a ese ejercicio por el TEAR, aquella podría haber practicado una nueva liquidación antes de que se hubiera producido la consumación del plazo de prescripción aplicando la citada doctrina jurisprudencial que rechaza la doctrina del denominado « tiro único ». Y si no lo hizo dejando que ganase la prescripción, dicha liquidación ya no se puede modificar.

3. El actual cuestionamiento de la doctrina del « doble tiro »

A lo largo de una consolidada doctrina jurisprudencial el TS ha avalado que la Administración tributaria pueda volver a dictar una nueva liquidación cuando una anterior ha sido anulada siempre y cuando no se hubiese producido la prescripción de aquella y en la medida en que se respetasen todas aquellas cuestiones respecto de las cuales hubiese recaído una resolución firme así como las propias garantías de defensa del contribuyente. Y ello a través de la llamada « teoría del doble tiro », que excluía en todo caso la posibilidad de volver a incurrir nuevamente en el mismo error jurídico que significó la anulación del primer acto dictado.

Sin embargo el TS, mediante sendos Autos de 20 de junio de 2019 (correspondientes a los recursos 8095/2018 y 80/2019²³), acordó resolver la cuestión relativa a la validez de la doctrina jurisprudencial de « doble tiro », estimándose necesario entrar a determinar, sin perjuicio de la posible prescripción que pudiera concurrir en el asunto debatido si, en aquellos supuestos en los que la Administración tributaria haya dictado una segunda liquidación tributaria respecto de un mismo tributo por haber sido anulada la primera liquidación, resulta posible dictar una tercera liquidación tributaria cuando se invoque por el contribuyente en la segunda y sucesivas liquidaciones un motivo de nulidad o anulabilidad diferente al anteriormente dirimido y que ocasionó la anulación de una liquidación previa en tanto no incurra la Administración en idéntico yerro o si, por el contrario, tal conducta podría ser contraria a los principios de buena fe y seguridad jurídica a los que se encuentra obligada la Administración conforme a normativa legal y constitucional, así como el de buena administración, que impediría repetir una y otra vez la posibilidad de liquidar deudas anuladas en procedimientos revisorios.

23 Uno de estos recursos fue interpuesto frente a la Sentencia del TSJ. de Madrid julio de 2018.

En definitiva, resultaba necesario entrar a clarificar si la Hacienda Pública cuenta con tres o más oportunidades para emitir una liquidación, con la única condición de que no vuelva a repetir el mismo error cometido previamente o si, por el contrario, conceder más oportunidades a la Administración Tributaria podría ir en contra de los principios de buena fe y seguridad jurídica, así como del deber de eficacia y buena administración.

Finalmente concluiría el TS en su Sentencia de 22 de diciembre de 2020 que los actos dictados por la Administración tributaria en ejecución de una resolución judicial que se limita a anular una liquidación tributaria por falta de motivación, sin abordar el fondo del asunto, suponen una retroacción de actuaciones. Y ello al margen de que se ordene ésta formalmente en el fallo. No obstante, en función del alcance del fallo y del contenido de la sentencia anulatoria podrán producirse diversas situaciones en la ejecución. Y, habida cuenta de que la anulación por motivos formales produce la retroacción de actuaciones, lo que procedía en el presente caso era que se volviese al procedimiento para que se subsanase el vicio formal, momento en el que debería continuar el procedimiento dirigido a dictar la liquidación dentro del plazo que reste. Por tanto, si bien la Administración puede aprobar una nueva liquidación en sustitución de la anulada, no le cabe retrotraer actuaciones salvo en aquellos casos en los que no se corrigen defectos sustantivos de manera que, cuando la anulación se debe a razones de fondo, únicamente le resulta posible dictar, sin tramitar otra vez el procedimiento y sin completar la instrucción pertinente, un nuevo acto ajustado a derecho mientras su potestad esté viva.²⁴

El Alto Tribunal siguió así la línea de un anterior pronunciamiento de 23 de junio de 2020 a través del cual se reconoció la procedencia del nuevo acto tributario de liquidación o de recaudación que se dicte después de corregido el defecto formal, si el mismo se adecua materialmente al ordenamiento jurídico (al constituir el trasunto correcto de la deuda tributaria procedente), siempre que se produzca sin haber transcurrido el plazo de prescripción del derecho de la Administración tributaria a liquidar o recaudar. Dicha Sentencia de 23 de junio de 2020 diferencia entre los defectos materiales y formales del acto anulado precisando que, mientras que los primeros se relacionan con el procedimiento y la exteriorización documental de la voluntad administrativa determinando la anulación del acto administrativo solamente cuando se prescinda de requisitos formales indispensables para el logro de su finalidad o cuando produzca la indefensión del interesado, los defectos sustanciales o materiales se ponen de manifiesto con el análisis de la norma tributaria o su idoneidad al caso concreto, debiendo afectar a cualquiera de los elementos identificadores o cuantificadores de la obligación tributaria. Advierte no obstante el TS en dicha Sentencia que, a través de la reiteración de un acto tributario, cabría la posibilidad de que una Administración eluda las consecuencias derivadas de un pro-

24 Añade además el TS en esta Sentencia de 22 de diciembre de 2020 que, dictada una sentencia estimatoria que anula la liquidación impugnada, la ejecución corresponderá al juzgador y al contenido de la propia sentencia, atendiendo a lo dispuesto en los arts. 103 y siguientes de la LJCA, debiendo acudir a un cauce procedimental diferente solo cuando el nuevo acto aborde cuestiones inéditas y distintas. Y, en aquellos extremos en los que nada se disponga en la resolución judicial ni se contravenga lo previsto en los arts. 103 y siguientes de la LJCA, se aplicará lo dispuesto en el Real Decreto 520/2005 y, en particular, lo establecido en sus arts. 66 y siguientes, reguladores de la ejecución de resoluciones.

nunciamiento que anula un acto administrativo dictando otro que reproduce sustancialmente el contenido o los efectos del acto anulado.

La Administración se halla en todo caso facultada para practicar una nueva liquidación en sustitución de la anulada, debiendo admitirse la posibilidad, tanto de la retroacción como de la reiteración de actos administrativos, siempre y cuando no haya transcurrido el plazo de prescripción con posterioridad a su anulación. Resulta posible conceder a la Administración una «segunda oportunidad» de actuación en cumplimiento de un mandato jurisdiccional en tal sentido que concrete los términos de la retroacción del procedimiento. Pero no le cabe a aquélla retrotraer actuaciones salvo en los casos expresados de manera que, cuando la anulación se debe a razones de fondo, únicamente le resulta posible dictar, sin tramitar otra vez el procedimiento y sin completar la instrucción pertinente, un nuevo acto ajustado a derecho mientras su potestad esté viva. Y el hecho de que la Administración pueda aprobar una nueva liquidación en sustitución de la anulada no lleva consigo necesariamente que en todo caso y circunstancia las cuestiones que se planteen respecto de esa nueva liquidación deban ser objeto de un cauce económico-administrativo distinto y autónomo, con el ulterior control jurisdiccional *ex art.* 106.1 de la Constitución, si a ello hubiere lugar.

Ahora bien la citada Sentencia del TS de 22 de diciembre de 2020 cuenta con un Voto Particular formulado al efecto que, si bien se muestra concurrente con la desestimación del recurso, discrepa en cuanto a su fundamentación, reflexionando acerca de la conveniencia de abandonar esta teoría del «doble tiro» para volver a la tesis del « tiro único », estimando al respecto que los actos dictados por la Administración tributaria en ejecución de una resolución judicial que se limita a anular una liquidación tributaria por falta de motivación sin abordar el fondo del asunto no suponen una retroacción de actuaciones si no se ordena ésta formalmente en el fallo. Y, en el supuesto de que se ordenase dicha retroacción, forman parte del mismo procedimiento de gestión en el que tuvo su origen el acto administrativo anulado por aquélla.

Paralelamente a lo anterior la AN, mediante Sentencia de 20 de junio de 2019, admitió la posibilidad de que la Hacienda Pública dicte una tercera providencia de apremio para el cobro de una deuda tributaria, aunque las dos primeras hubiesen sido anuladas porque la Administración Tributaria cometió idéntico error jurídico, rechazando así el citado órgano judicial que la teoría del «doble tiro» resulte de aplicación en el ámbito de la recaudación de los tributos. Se reconoce así la posibilidad de que la Hacienda Pública pueda llegar a repetir un mismo acto recaudatorio por tercera vez, aunque dos anteriores hayan sido anulados por idéntico motivo. Y ello a pesar de que, como es sabido, los principios de buena fe y seguridad jurídica, así como los deberes de eficacia y buena administración, resultan de aplicación en el ámbito de actividad administrativa recaudatoria y, por ende, en los procedimientos de aplicación de los tributos.

Tal y como afirma además la Sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana de 10 de junio de 2019, la eventual retroacción de las actuaciones constituye un instrumento previsto para reparar quiebras procedimentales que hayan causado indefensión al obligado tributario reclamante y no, en cambio, un expediente apto para corregir los defectos sustantivos de una decisión otorgando a la Administración la oportunidad de ajustarla al ordenamiento jurídico. Afirma concre-

tamente el Tribunal en la presente Sentencia que «(...) *La retroacción de actuaciones no constituye un expediente apto para corregir los defectos sustantivos de la decisión, dando a la Administración la oportunidad de ajustarla al ordenamiento jurídico. Es decir, cabe que, ordenada y subsanada la falla procedimental, se adopte un nuevo acto de contenido distinto a la luz del nuevo acervo alegatorio y fáctico acopiado; precisamente, por ello, se acuerda dar 'marcha atrás'. Ahora bien, si no ha habido ninguna quiebra formal y la instrucción está completa (o no lo está por causas imputables a la Administración), no cabe retrotraer para que la Inspección rectifique, por ese cauce, la indebida fundamentación jurídica de su decisión*».

De este modo vino a rechazar el Tribunal que el TEAR pudiese, una vez anulada la liquidación tributaria por la equivocada calificación jurídica a efectos fiscales de unos contratos de compraventa, ordenar la retroacción de las actuaciones, dado que la anulación no vino determinada por un defecto formal que hubiese causado indefensión o por una incompleta instrucción del expediente imputable al obligado tributario, sino por un error sustantivo de calificación en que incurrió la Inspección.²⁵

En todo caso la efectividad práctica de la retroacción se ha visto seriamente mermada tras la STS de 20 de julio de 2021, que analiza un concreto supuesto en el que la jurisdicción contencioso-administrativa ordinaria limitó el acceso a la tutela judicial de un contribuyente que había recibido una resolución estimatoria parcial derivada de una reclamación interpuesta frente a un acuerdo de liquidación que adolecía de un defecto de motivación. A pesar de no concurrir ningún tipo de defecto formal el Tribunal ordenó la retroacción del procedimiento para que se subsanara la defectuosa motivación, posibilitándose con ello que ante un defecto de carácter material se acuda a la institución de la retroacción para permitir que la Administración vuelva sobre sus actos y los rectifique.

De acuerdo con lo declarado por el Alto Tribunal en este último pronunciamiento, de entrada se ha de reconocer la facultad de revisar la legalidad de estas resoluciones que ordenan la retroacción con independencia de que se hayan anulado los actos administrativos dictados en perjuicio del contribuyente. Y, por lo que interesa en particular al objeto de nuestro análisis, se ha de rechazar la posibilidad de acudir a la retroacción de las actuaciones con la única finalidad de corregir defectos sustantivos o de naturaleza material del acto administrativo (como pueda serlo una eventual insuficiencia probatoria originada durante la tramitación del procedimiento) y, en consecuencia, de perfeccionar la fundamentación jurídica de una decisión. Únicamente ha de acudir al instrumento jurídico de la retroacción con el objetivo de revisar y, en su caso, reparar quiebras formales del procedimiento que den lugar a situaciones de indefensión por

25 Acerca del alcance del citado pronunciamiento véase GARCÍA DÍEZ, C., «Contenido y extensión de las facultades revisoras de los Tribunales económico-administrativos y de lo contencioso-administrativo: cuándo procede declarar la nulidad radical de la liquidación recurrida y cuándo es posible acordar la retroacción de actuaciones (Análisis de la STSJ de la Comunidad Valenciana de 10 de junio de 2019, rec. núm. 338/2009)», *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 442, 2019 (consultado en www.ceflgal.com), destacando el citado autor que «Los supuestos de nulidad de pleno derecho, si bien deben ser objeto de una interpretación estricta (que no restrictiva), cuando surgen, deben reconocerse sin ambages o reticencias por parte de las instancias revisoras o de los tribunales contenciosos (so pena de generar distorsiones internas en el hilo argumentativo de las resoluciones). Y esto es lo que precisamente ocurre en los casos en que las Administraciones tributarias incoan indebidamente procedimientos, en detrimento de los que resultan legalmente procedentes».

causas no imputables a la Administración. No obstante excepciona el TS aquel supuesto en virtud del cual, aun no concurriendo defecto formal alguno, sea el propio contribuyente quien haya solicitado la retroacción de las actuaciones al objeto de que la Administración tributaria lleve a cabo una nueva valoración que conduzca, en su caso, a la práctica de una nueva liquidación.

Por su parte la STS de 11 de marzo de 2021 se encargó de precisar a este respecto que la práctica de una segunda comprobación limitada respecto al mismo impuesto y período podría ser contraria a los principios de buena fe y seguridad jurídica salvo que se descubran nuevos hechos o circunstancias. En el concreto supuesto de autos planteado quedó acreditado que la Administración disponía desde el primer momento de los datos acerca del ajuar doméstico, de manera que lo decisivo no era si se trataba de una reiteración de los anteriores liquidaciones anuladas por falta de valoración, sino si la Administración puede reiterar un acto administrativo anulado por un motivo distinto del que fundamentó aquél, pero que ya era conocido y patente para la Administración y que en consecuencia debió explicitarse en el acto administrativo.

Tal y como se ha expuesto el art. 140.1 de la LGT veda a la Administración, si ha mediado resolución expresa aprobatoria de una liquidación provisional, efectuar una nueva regularización en relación con igual obligación tributaria, o bien 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. Al margen de lo anterior, al amparo del principio de buena fe de la actuación de la Administración en las relaciones con los ciudadanos y del principio de confianza legítima en su actuación, se ha de garantizar la completitud de la actuación administrativa, lo que exige que la Administración, cuando controla mediante actos o recursos administrativos la actuación de los ciudadanos, ha de dar respuesta a todas aquellas cuestiones que se derivan del procedimiento administrativo, lo que por otra parte se halla así establecido en la normativa administrativa y tributaria, hayan sido o no alegadas por los interesados. La adopción de otra solución haría padecer la seguridad jurídica proclamada por el art. 9.3 CE ya que, realizada una comprobación limitada de un determinado elemento de la obligación tributaria (por ejemplo, la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios), pese a tener a su disposición todos los datos precisos (por haberlos suministrado el obligado o por contar ya con ellos), la Administración se concentraría a su albur únicamente en alguno de ellos, aprobando la oportuna liquidación provisional para, con posterioridad, proceder a regularizar y liquidar de nuevo atendiendo al mismo elemento de la obligación tributaria, pero analizando datos a los que no atendió cuando debía, pese a poder hacerlo por disponer ya de ellos.

Así pues, en aquellos supuestos en los que la Administración tributaria ha dictado una segunda liquidación tributaria en relación con un determinado impuesto y período, al haberse anulado en vía económico-administrativa o judicial la primera liquidación por ser contraria a Derecho, habiendo mediado resolución expresa aprobatoria de una liquidación, efectuar una nueva regularización en relación con igual obligación tributaria o elementos de la misma e idéntico ámbito temporal solo resulta posible si se descubren nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en dicha resolución. Otro proceder de la Administración podría ser contrario a los principios de buena fe y seguridad jurídica a los que se encuentra

obligada aquélla conforme a la Constitución y las leyes, así como a la cosa juzgada administrativa o judicial, según los casos.

De ello se desprende a nuestro juicio que, con independencia de los motivos que avalen la anulación de una liquidación (ya sean estos formales o de cualquier otra índole) la limitación para liquidar es de dos liquidaciones, no resultando admisible la posibilidad de practicar una tercera liquidación en cualquier caso y pese a que se argumente que los motivos de anulación de las anteriores liquidaciones estuviesen fundamentados en distintos defectos.

¿Y deben existir esos «nuevos hechos o circunstancias» que permitan una nueva regularización antes de iniciarse el procedimiento inspector o, por el contrario, 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? Desde nuestro punto de vista de acuerdo con lo señalado por el art. 140.1 de la Ley 58/2003 es la existencia de hechos nuevos que la Administración pueda descubrir que procedan de actuaciones distintas a las realizadas lo que podrá motivar una nueva regularización sobre el mismo objeto, ya que iniciar un procedimiento sobre un objeto ya previamente comprobado buscando nuevos elementos sobre los que regularizar no encaja bien con la razón de ser del citado precepto.²⁶

4. La aplicabilidad de la doctrina del «doble tiro» en favor de los contribuyentes

Como seguramente se recordará en su día el TS, mediante Auto de 16 de enero de 2020, admitió recurso de casación para la formación de jurisprudencia destinado a resolver la cuestión relativa a si el obligado tributario, una vez desestimada en vía administrativa su solicitud de rectificación de autoliquidación del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU) y la devolución de ingresos indebidos, y una vez firme tal desestimación, puede, dentro del plazo de prescripción, instar una segunda solicitud fun-

26 Véase a este respecto la Resolución del TEAC de 24 de septiembre de 2020, relativa a un procedimiento inspector que se inició con posterioridad a la finalización del procedimiento de comprobación limitada y cuyo objeto era coincidente con el de aquél. Para determinar si dicho procedimiento podía realizarse resultaba necesario verificar la existencia de «nuevos hechos o circunstancias» que posibilitasen una nueva regularización de la aplicación de una deducción por reinversión de beneficios extraordinarios en el IS. Los términos a los que se ciñó el procedimiento comprendían, en su integridad, todos los aspectos de la deducción por reinversión, permitiendo al órgano gestor determinar una conclusión al respecto, bien determinando la procedencia, o no, del beneficio fiscal, o bien considerando procedente el inicio de un procedimiento en el marco del cual las facultades a ejercer por el órgano competente fueran superiores al objeto de alcanzar dicha conclusión en favor o en contra del reconocimiento de la deducción a la entidad en su IS de 2007. Pues bien, a juicio del TEAC en el presente caso no se habían descubierto, como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas con posterioridad, «nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas» en la resolución del procedimiento de comprobación limitada, dado que en el curso de dicho procedimiento la Administración tributaria ya disponía (o pudo disponer) de los elementos que permitían concluir de forma diferente, aunque fuese, simplemente, la de dudar sobre la naturaleza de la entidad (concretamente, si se trataba de una entidad patrimonial o no). Habiendo finalizado dicho procedimiento con resolución expresa y no con el inicio de un procedimiento inspector, la Administración tributaria debe soportar las consecuencias legales de tal decisión, claramente determinadas en el art. 140.1 de la LGT y que no son otras que los efectos preclusivos de tales actuaciones.

dada en hechos sobrevenidos o en motivos diferentes de los invocados en la primera solicitud.

En el concreto supuesto planteado en la sentencia de instancia, mediante escritura pública se transmitió en su día un inmueble y se presentó la autoliquidación del IIVTNU, ingresándose la cantidad correspondiente. Al año siguiente se solicitó la rectificación de dicha autoliquidación con la consiguiente devolución de ingresos indebidos, al entender el contribuyente que con la transmisión controvertida no se había producido el hecho imponible del Impuesto y que, en todo caso, el método utilizado para la cuantificación de la base imponible no había sido el correcto. Dicha solicitud fue desestimada y recurrida en apelación, recurso que fue desestimado igualmente por la sentencia recurrida. Ahora bien, la denegación de la solicitud de rectificación de la autoliquidación no vino acompañada de un acto administrativo de liquidación. Tal denegación no implicaba *per se* la conversión de la autoliquidación en liquidación administrativa, a efectos de la firmeza de ésta, no siendo el resultado de una cuantificación nueva y distinta.

Al amparo de lo anterior resultaba preciso resolver si el obligado tributario, una vez desestimada en vía administrativa su solicitud de rectificación de autoliquidación y devolución de ingresos indebidos (y una vez firme tal desestimación) podría, dentro del plazo de prescripción, instar una segunda solicitud fundada en hechos sobrevenidos o en motivos diferentes de los invocados en la primera solicitud.²⁷

Finalmente mediante Sentencia de 4 de febrero de 2021 el Alto Tribunal reconoce por vez primera el derecho de los administrados al llamado «doble tiro» (hasta la fecha reconocido únicamente en favor de la Administración tributaria) en los procedimientos tributarios, facultad que se traduce en la posibilidad de que el contribuyente pueda solicitar una segunda rectificación de una autoliquidación (con la consiguiente devolución de ingresos indebidos), después de que la Administración haya desestimado la primera. A tal efecto será necesaria la aparición de circunstancias o hechos nuevos y determinantes para el asunto, así como que no se haya consumido el plazo de prescripción. Se reconoce así el derecho de los contribuyentes a solicitar una segunda vez la rectificación de una autoliquidación y la devolución de ingresos indebidos que puedan llegar a derivarse, una vez que se haya producido el rechazo por parte de la Administración a la primera petición.

Como se ha expuesto el concreto objeto del presente pronunciamiento residía en determinar si el obligado tributario, una vez desestimada en vía administrativa su solicitud de rectificación de autoliquidación y devolución de ingresos indebidos y una vez firme tal desestimación puede, dentro del plazo de prescripción, instar una segunda solicitud fundada en hechos sobrevenidos o en motivos diferentes de los invocados en la primera solicitud.

27 En defensa de su pretensión los recurrentes argumentaban que dicha Sentencia restringía su derecho a instar por segunda vez, dentro del plazo de prescripción, la rectificación de su autoliquidación y la devolución de ingresos indebidos, atentando, así contra los principios de igualdad e interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos, ya que la Administración se le reconocía la posibilidad de dictar una nueva liquidación cuando la primera había sido anulada.

El concreto recurso de casación interpuesto al efecto versaba acerca de la posibilidad de que una concreta sociedad pudiera solicitar la rectificación de una autoliquidación del IIVTNU (al someterse a gravamen una transmisión que, a juicio de la recurrente, conllevaba una pérdida económica) y la consiguiente devolución de ingresos. Inicialmente el Tribunal Económico-Administrativo de Madrid (TEAM) desestimó el recurso interpuesto al efecto y, tras conocerse el recurso de inconstitucionalidad elevado en su día contra la normativa relativa a la cuantificación del citado tributo local, la sociedad en cuestión, dentro del plazo de prescripción, registró otra nueva solicitud de rectificación, recurriendo además a la vía contenciosa tras el silencio negativo del Ayuntamiento de Madrid. La sociedad recurrente volvió a fundamentar su pretensión en el hecho de que no procedía ingresar cantidad alguna en concepto de IIVTNU por cuanto la transmisión del inmueble no había generado rendimiento alguno, apoyando su pretensión en diversos pronunciamientos dictados con posterioridad a la primera solicitud que amparaban el mismo argumento expuesto por otros obligados tributarios. Tanto el TEAM como, con posterioridad, el Juzgado de Primera instancia y el TSI. de Madrid desestimaron el recurso interpuesto por la sociedad al considerar que no cabía una revisión de la misma por su condición de firme.

Pues bien, a juicio del TS (que procede a casar y a anular la Sentencia de instancia dictada por el TSI. de Madrid) no existe inconveniente alguno en reconocer que, pese a una primera denegación, en aquellos supuestos en que no se haya girado liquidación en un sentido jurídicamente reconocible, la rectificación se puede reproducir si se funda en causa, hechos o circunstancias sobrevenidas distintas de las que fueron motivadoras de la primera solicitud y que no pudieron ser conocidas (y, por ello, esgrimidas en ese momento), con el exclusivo límite estructural del principio de buena fe, cuya concurrencia no era sin embargo en el presente caso objeto de controversia.

Se estima así por el TS que le es posible al contribuyente solicitar una segunda vez (y, con carácter adicional, obtener respuesta de fondo por parte de la Administración, que es obligada) la rectificación de la autoliquidación formulada y la consiguiente devolución de ingresos indebidos derivada de tal acto, en tanto no se consume el plazo de prescripción del derecho. A su juicio la mera respuesta negativa a una solicitud de esta naturaleza no equivale sin más a una liquidación tributaria a efectos de lo establecido en los arts. 101 y siguientes de la LGT cuando dicha liquidación no ha sido dictada en el ejercicio de una actividad de aplicación de los tributos, de comprobación o investigación y en el curso de un procedimiento debido previsto legalmente a tal efecto.

A mayor abundamiento no cabe reputar liquidación, a los efectos del art. 221.3 de la Ley 58/2003 (el cual, como es sabido, no faculta para solicitar por segunda vez la devolución de ingresos indebidos si la primera vez ya fue declarado el acto firme, resultando únicamente posible lo anterior mediante procedimientos especiales de revisión o bien mediante la interposición del recurso extraordinario de revisión), a la parte agregada o acumulada de un acto de respuesta denegatoria a la solicitud de un contribuyente a que tiene legal derecho que se limita a establecer una obligación idéntica a la ya cumplida, por cuantía supuestamente debida pero íntegramente coincidente con la que reclaman los interesados, así como a indicar que tal cantidad ya ha sido ingresada. El efecto derivado de dicha declaración resulta, cuando

menos, superfluo e ineficaz, al no añadir un contenido y eficacia distintos y propios a los que derivan de la mera denegación de la solicitud (como procedimiento, además, iniciado a virtud de solicitud de parte interesada, no de oficio), que comporta un efecto jurídico que no es alterado o agravado o condicionado mediante tal pretendida liquidación.²⁸

Y ello teniendo presente asimismo que la presentación de una segunda solicitud será diferente a la primera cuando incorpore argumentos, datos o circunstancias sobrevenidas, relevantes para la devolución instada. En el presente caso debatido, como es sobradamente conocido, ello se produjo tras el dictado de numerosos pronunciamientos que consideraron que el hecho de que la transmisión de un inmueble se lleve a cabo por un precio menor al de adquisición comporta una pérdida o minusvalía que no es susceptible de ser gravada²⁹. A tal efecto, la mera respuesta negativa a una solicitud de esta naturaleza no equivale a una liquidación tributaria siempre que esta última no se haya dictado en el ejercicio de una actividad de aplicación de los tributos, de comprobación o investigación y en el curso de un procedimiento debido previsto legalmente a tal efecto.

Nada impide por tanto que pueda instarse la práctica de una nueva rectificación dentro del plazo de prescripción de cuatro años, siempre y cuando se funde la misma en razones diferentes o hechos o circunstancias que no pudieron ser tenidos en cuenta en la primera petición, de la misma manera que se le reconoce a la Administración el derecho a corregir o dictar nuevos actos en sustitución de los anulados administrativa o judicialmente. Tal y como concluye el

28 En el presente caso planteado el Ente Local se limitó a denegar la solicitud, a pesar de que el art. 128 del Real Decreto 1065/2007 establece que debe realizarse una nueva liquidación. En efecto, el Ayuntamiento se limitó a ratificar la autoliquidación del contribuyente sin realizar comprobación alguna y sin aclarar o fundamentar mínimamente su posición de manera que, por mucho que aquél aludiese a la existencia de liquidación (firme) la misma no podía ser considerada como tal a efectos de los establecido en el art. 101 de la LGT, tratándose en realidad de una mera respuesta negativa de la Administración. Y ello en base a la concurrencia de las siguientes circunstancias, todas ellas subrayadas por el TS: en la pretendida liquidación no se cuantificaba la deuda, sino que únicamente se analizaba la que constaba en la autoliquidación presentada que dio lugar al ingreso luego reputado indebido por el contribuyente; no se practicó liquidación en el curso de un procedimiento de aplicación, sino con ocasión de la resolución de una petición que se formalizó en un procedimiento diferente; la liquidación en cuestión no era el fruto de una comprobación fáctica que supusiera alguna novedad respecto de lo autoliquidado por el solicitante; no existía una nueva deuda tributaria, al coincidir la cuantía y no haberse procedido a efectuar una nueva medición de la finca, no revisándose tampoco el período legal que debía tenerse en cuenta para el cálculo de la deuda; la liquidación en cuestión fue dictada en el curso de un procedimiento de rectificación que no añadía nada a la denegación previamente adoptada, habiéndose archivado además el procedimiento de rectificación por haber sido ya ingresada la cantidad que se liquidó; el efecto o finalidad de esa supuesta liquidación no fue aclarado por la Administración municipal así como tampoco en la vía revisora posterior, siendo el propósito de la supuesta liquidación la conversión de un acto puramente denegatorio de la solicitud de rectificación en un acto administrativo de oficio que no alteraba materialmente el contenido ni los efectos de la mera denegación; y, tanto el acto denegatorio como el segundo pronunciamiento o acto de decisión, resultaban recurribles. Acerca de la fundamentación de todas estas afirmaciones véase MENÉNDEZ MORENO, A., «Sobre la ejecución de sentencias en materia tributaria (II)», *Quincena Fiscal*, núm. 13, 2021 (consultado en www.aranzadigital.es).

29 Recuerda concretamente a este respecto el Alto Tribunal el Auto del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 3 de Donostia-San Sebastián, de 5 de febrero de 2015, a través del cual se ordenó plantear la cuestión de inconstitucionalidad que terminó resolviendo la STC de 16 de febrero de 2017 la cual determinó, más tarde, y de forma directa, la invalidación de las normas cuestionadas por parte del Tribunal Constitucional, siendo objeto de anulación las normas forales equivalentes de Álava y Navarra y, como es lógico, la regulación concernida del Texto Refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales.

Alto Tribunal «No deja de ser un reverso o correlato que equilibra, en alguna medida, la que se reconoce a la Administración por los propios tribunales para que corrija o dicte de nuevo actos de naturaleza fiscal en sustitución de los que han sido anulados administrativa o, incluso, jurisdiccionalmente, esto es, la de reiterar una segunda comprobación o liquidación dentro del plazo de prescripción».

En consecuencia un contribuyente puede solicitar una segunda vez (obteniendo además al respecto, como se ha indicado, una respuesta de fondo por parte de la Administración, que es obligada) la rectificación de la autoliquidación formulada y la devolución de ingresos indebidos derivados de tal acto mientras no se consuma el plazo de prescripción del derecho establecido en el art. 66.c) de la LGT, siempre que la solicitud sea diferente a la primera por incorporar argumentos, datos o circunstancias relevantes para la devolución instada. Y ello en tanto en cuanto no cabe equiparar a una liquidación una respuesta acumulada frente a la denegación de una solicitud de un contribuyente (a la que tiene legal derecho) y que se limita a establecer una obligación idéntica a la ya cumplida, por cuantía supuestamente debida, pero íntegramente coincidente con la que reclaman los interesados, así como a indicar que tal cantidad ya ha sido ingresada.

Dicha segunda intervención no añade contenido y eficacia distintos y propios a los que derivan de la mera denegación de la solicitud (tratándose además de un procedimiento iniciado en virtud de solicitud de parte interesada, no de oficio), planteándose un efecto jurídico que no resulta alterado, agravado o condicionado mediante tal pretendida liquidación. Para el TS únicamente cabe considerar como segunda solicitud, diferente de la primera, aquella que incorpora argumentos, datos o circunstancias sobrevenidas, relevantes para la devolución instada, como lo fue en el presente caso el dictado de diversas sentencias en virtud de las cuales se concluyó que el hecho de que la transmisión de un inmueble se llevase a cabo por un precio menor al de adquisición comportaba una pérdida o minusvalía no susceptible de ser gravada.

Ni que decir tiene que, al amparo de lo reconocido por el TS en este pronunciamiento, aquellos contribuyentes que hubieran instado sin éxito la rectificación de sus autoliquidaciones gozarán de una nueva oportunidad para recuperar los impuestos satisfechos. Y ello si, como sucede en el presente caso planteado, la normativa sobre la que la Hacienda Pública fundamenta la denegación de la pretensión de aquellos ha sido declarada inconstitucional o, en su caso, contraria al Derecho de la Unión Europea.

5. Bibliografía

CALDERÓN GONZÁLEZ, J. M.^a, «¿Cabría atribuir exclusivamente efectos interruptivos de la prescripción a los actos administrativos válidos? Argumentos en favor de esta tesis», *Tribuna Fiscal*, núm. 276, 2015.

DE GANDARILLAS, S., «La retroacción de actuaciones y la ejecución de resoluciones o sentencias en materia contencioso-tributaria: últimos pronunciamientos», *Quincena Fiscal*, núm. 8, 2015.

ESEVERRI MARTÍNEZ, E., «Sobre la ejecución de resoluciones en materia tributaria», *Quincena Fiscal*, núm. 7, 2007.

FALCÓN Y TELLA, R., «El art. 150.5 LGT: la prescripción en los supuestos de retroacción de actuaciones», *Quincena Fiscal*, núms. 15-16, 2007.

GARCÍA DÍEZ, C., «Contenido y extensión de las facultades revisoras de los Tribunales económico-administrativos y de lo contencioso-administrativo: cuándo procede declarar la nulidad radical de la liquidación recurrida y cuándo es posible acordar la retroacción de actuaciones (Análisis de la STSJ de la Comunidad Valenciana de 10 de junio de 2019, rec. núm. 338/2009)», *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 442, 2019.

—«Una perspectiva sobre la ejecución y retroacción de actuaciones en el ámbito tributario», *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 379, 2014.

GOROSPE OVIEDO, J. I., «La consolidación del doble tiro: anulada una liquidación tributaria por razones de fondo o sustantivas cabe liquidar de nuevo si la obligación no ha prescrito (Análisis de la STS de 29 de septiembre de 2014, rec. núm. 1014/2013)», *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 384, 2015.

LOZANO SERRANO, C., «La reiteración de actos tributarios anulados desde el principio de congruencia procesal», *Tribuna Fiscal*, núm. 268, 2013.

MÁRQUEZ SILLERO, C. y MÁRQUEZ MÁRQUEZ, A., «La comprobación e inspección limitada. Efectos preclusivos. Retroacción de actuaciones tributarias encubiertas: seguridad jurídica. Actos propios», *Carta Tributaria Opinión*, 2015.

MARTÍNEZ GINER, L. A., «La ejecución de las resoluciones administrativas en materia tributaria», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 140, 2008.

MENÉNDEZ MORENO, A., «Sobre la ejecución de sentencias en materia tributaria (II)», *Quincena Fiscal*, núm. 13, 2021.

RUIZ TOLEDANO, J. I., «La ejecución de las resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 87, 2009.

SESMA SÁNCHEZ, B., «La nulidad de las liquidaciones tributarias», *Quincena Fiscal*, núm. 17, 2007.

LA TRIBUTACIÓN DE LOS MODELOS DE NEGOCIO BASADOS EN LA GENERACIÓN DE CONTENIDO Y STREAMING: SOLUCIONES ANALÓGICAS A PARADIGMAS DIGITALES

Guillermo Sánchez-Archidona Hidalgo

Profesor de la Universidad de Málaga (España)

Title

Taxation of business models based on content generation and streaming: analogical solutions to digital paradigms

Resumen

La modernidad económica, representada por «nuevos» modelos de negocio digitales no necesitados de una presencia física para erigirse en líderes de mercados multimillonarios, no se ha visto correspondida con la modernidad jurídico-tributaria. Nuestra normativa tributaria no es una excepción y se ha quedado francamente rezagada para someterlos a gravamen. Este es el caso del basado en la generación de contenido *online*, en el que intervienen dos actores claramente diferenciados: por un lado, la persona física generadora del contenido; y por otro, la plataforma intermediaria proveedora del servicio, generalmente, para algún gigante digital. En el caso de *YouTube*, es *Google*, y en el caso de *Twitch*, es *Amazon*. Para abordar el problema se han propuesto soluciones, pero francamente ineficientes y sin duda insuficientes para abordar la realidad y esencia de esa modernidad económica.

Por ello, en este trabajo se va a analizar en profundidad el régimen tributario actual de los generadores de contenido y las plataformas intermediarias, para poder proponer soluciones que bien supongan articular nuevos regímenes fiscales (especiales), o bien una reconfiguración de otros de reciente creación, pero francamente poco útiles, como el establecido por Ley 4/2020, de 15 de octubre, *del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales*.

Palabras clave

Streaming; creación de contenido; YouTube; Twitch; impuesto sobre los servicios digitales; régimen especial de tributación.

Abstract

Economic modernity, represented by new digital business models that do not need a physical presence to establish themselves as leaders in multi-million dollar markets, has not been matched by legal-tax modernity. Our tax regulations are no exception and have lagged far behind in subjecting them to taxation. This is the case of the one based on the generation of online content, in which two clearly differentiated actors intervene: on the one hand, the natural person who generates the content; and on the other, the intermediary platform that provides the service, generally for some digital giant. In the case of YouTube, it's Google, and in the case of Twitch, it's Amazon. Solutions have been proposed to address the problem, but frankly inefficient and certainly insufficient to address the reality and essence of that economic modernity.

For this reason, this work will analyze in depth the current tax regime of content generators and intermediary platforms, in order to propose solutions that either involve articulating new (special) tax regimes, or a reconfiguration of other recently created ones., but frankly not very useful, such as the Spanish Digital Services Tax.

Keywords

Streaming; content creation; YouTube; Twitch; Digital Services Tax; Special Tax Regime.

Fecha de recepción: 28-10-2021 /Fecha de aceptación: 17-01-2022 /Fecha de revisión: 01-07-2022

Cómo referenciar: Sánchez-Archidona Hidalgo, G. (2022). La tributación de los modelos de negocio basados en la generación de contenido y streaming: soluciones analógicas a paradigmas digitales. *Revista Técnica Tributaria* (137), 81-112

SUMARIO

1. Introducción: la realidad de los modelos de negocio basados en la generación de contenido
2. Los modelos de negocio de los generadores de contenido y la plataforma intermediaria y su fiscalidad
 - 2.1. El modelo de negocio de YouTube y Twitch
 - 2.2. Tributación de los generadores de contenido: poco más allá de las actividades económicas
 - 2.3. Tributación del intermediario: el nuevo escenario planteado tras la entrada en vigor de la Ley 4/2020, de 15 de octubre
3. Crítica y propuestas desde el punto de vista del generador de contenido
4. Crítica y propuestas desde el punto de vista de la plataforma
5. Conclusiones
 - 5.1. La incuestionable importancia de los «nuevos» modelos de negocio basados en la generación de contenido y su incomprensión jurídico-tributaria.
 - 5.2. La dificultad para sujetar en territorio español a los «streamers» sobre la base de los criterios de residencia *ex art.* 9 LIRPF.
 - 5.3. La necesidad de retener el «talento digital» a través de una suerte de régimen especial —temporal— para actividades económicas altamente digitalizadas.
 - 5.4. La nefasta Ley 4/2020, del IDSD, como gravamen justo y eficaz para las plataformas intermediarias.
 - 5.5. Soluciones analógicas para hacer frente a paradigmas digitales.
6. Referencias bibliográficas

Este trabajo ha sido seleccionado para publicar en Revista Técnica Tributaria, RTT, por el jurado de la XXIII Edición del Premio AEDAF 2021.

1. Introducción: la realidad de los modelos de negocio basados en la generación de contenido

El futuro ya está aquí, más presente que nunca, y adaptarse al mundo digitalizado con sus bondades y defectos es sinónimo de supervivencia, como ha venido sucediendo a lo largo de nuestra propia existencia. Es un marco complejo, qué duda cabe, sobre el que se están cimentando las sociedades modernas¹.

Esta situación ha elevado el grado de dificultad para buscar soluciones reales y efectivas frente a los desafíos que plantea la economía digital, y en realidad, también para los derivados de la inteligencia artificial². En el plano tributario, por su propia idiosincrasia, los retos y desafíos de vanguardia son aún mayores.

Poco antes de comenzar el nuevo siglo, la Conferencia de Ottawa de 1998 sentó las bases sobre las que debía regirse el —desconocido— comercio electrónico (OCDE, 1998 y 2003). Sin embargo, ese consenso no se vio refrendado durante los siguientes 20 años en una adaptación suficiente, paulatina y sosegada de los ordenamientos tributarios a las realidades que constituían esos «nuevos» modelos de negocio. Se puede decir, sin ambages, que nuestras normas tributarias actuales tratan de la misma manera a los del siglo XX que a los del siglo XXI.

Por falta de iniciativas y proyectos no ha sido³. En 2013 el mundo asistió con expectación al nuevo *Mesías* que traería consigo esa necesaria «actualización» y conclusiones en forma de recomendaciones que conformarían el nuevo *man-*

1 Sirva de ejemplo, entre otros, el proyecto de reconstrucción europea post-Covid-19 mediante los fondos *Next Generation EU*, que se sustenta en la necesidad de lograr una digitalización a escala global no solo de la economía, sino también de la Administración pública y, en definitiva, de las sociedades, como motor del crecimiento y desarrollo de los países. <Recuperado de: https://ec.europa.eu/info/strategy/recovery-plan-europe_es>. [Consultado el 6 de marzo de 2021].

2 Véanse, entre otros, los siguientes trabajos: Sánchez-Urán Azaña y Grau Ruíz (2017); Grau Ruíz (2017); Oberson (2017); Sánchez-Archidona (2019b); Campos Martínez (2020); Oliver Cuello (2021); Dimitropoulou (2021).

3 Analizar con la extensión y profundidad que merecen dichas iniciativas excedería el objetivo de este trabajo, por lo que para más detalle nos remitimos a los trabajos en la materia. *Vid.*, entre otros, Martín Jiménez y Calderón Carrero (2014); Baker (2015); Sánchez-Archidona (2019); e Hinojosa Torralvo (2021).

tra de la tributación: el Plan de Acción BEPS (OCDE, 2013)⁴. Bien es cierto que muchas de esas acciones llegaron a buen puerto. En realidad, la mayoría.

Ahora bien, la correspondiente a los desafíos fiscales de la economía digital sigue siendo una quimera. Así lo admitió la propia OCDE en 2015 en sus informes finales, cambiando ligeramente la estrategia en años posteriores ante la dimensión del problema abordado (OCDE, 2015). En 2018 vio la luz el informe provisional sobre la tributación de la economía digital (OCDE, 2018), y el enfoque varió considerablemente debido a un movimiento un tanto inesperado de la Unión Europea, ya que el 21 de marzo de ese mismo año presentó dos propuestas de directivas del Consejo: una, la 147/2018, sobre la presencia digital significativa (Consejo, 2018a); y dos, la 148/2018, sobre un nuevo impuesto sobre los servicios digitales (Consejo, 2018b).

No llegaron a buen puerto estas dos últimas propuestas, pero iniciaron un cambio de ciclo que hoy día se ha dejado notar en algunos países europeos y particularmente en España. Poco después, la OCDE expuso su idea de los «Pilares I y II» (OCDE, 2019), y en junio de 2021 hemos asistido a la propuesta del G7 de implementar un Impuesto sobre Sociedades mínimo a nivel global –otro nuevo *mantra*, dicho sea de paso– en sintonía con el Pilar II. Mientras tanto, el ejecutivo español copió y adaptó el texto de la 148/2018 para implementar de forma unilateral su propia Ley 4/2020, de 15 de octubre, *del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales* (LIDSD), criticable donde las haya, como veremos en este trabajo. Huelga decir que otros ejecutivos europeos han hecho lo propio, en mayor o menor medida⁵.

Tras este breve pero necesario repaso, los esfuerzos se centran en lo siguiente: «nuevos» modelos de negocio sustentados en actividades económicas digitalizadas que no necesitan una presencia física en un territorio para obtener cuantiosos beneficios económicos, y que ponen de manifiesto la obsolescencia de nuestras normas tributarias.

Si estas últimas no son capaces de sujetar en nuestro territorio determinadas actividades aquí generadas, o cuyo gravamen corresponde de igual modo, eso se traduce en una clara crisis de ingresos tributarios. El problema no es tanto aplicar normas tributarias analógicas en un mundo digital –que también–, sino que este último va a un ritmo infinitamente superior a las posibilidades de aquellas de actualizarse, produciendo una cierta frustración legislativa.

4 Recordemos las consecuencias que trajo consigo el inicio de este Proyecto: el G20 y G-8 pusieron en marcha BEPS para reformular los principios de la fiscalidad internacional y llegar a acuerdos que, en cierta manera, solucionaran los desafíos fiscales a los que debía hacer frente la comunidad internacional en su conjunto y que no podían ser abordados de manera unilateral. De hecho, la acción 1ª trataba sobre los desafíos fiscales de la economía digital, punto de inicio en la búsqueda de soluciones que hoy día seguimos estudiando.

5 Pueden verse excelentes estudios sobre las medidas unilaterales de este corte adoptadas en otros países en Rodríguez Losada (2020, 17-40); y Uría Menéndez (2021, 102-104).

Ni son «nuevos», porque llevan años consolidados⁶, ni tampoco se comprende realmente cómo funcionan. Y si no se comprende cómo funciona cualquier negocio, difícilmente pueda encajarse en hormas de tributación del pasado siglo. El mejor ejemplo de ello y a los que dedicaremos este trabajo son los «youtubers», «streamers» y/o generadores de contenido⁷, que desarrollan principalmente su modelo de negocio a través de plataformas como *YouTube* o *Twitch*.

A efectos tributarios, en aras de sujetarlos a tributación en territorio español: ¿cómo se «combate» jurídicamente un modelo de negocio que solo necesita un ordenador y un cable de fibra óptica para producir millones de euros y que, en realidad, se puede prestar desde cualquier parte del mundo? ¿O al mismo negocio en el que «streamers» profesionales se graban en directo jugando al *Fornite*, *Fifa 21* o *Among Us* y retransmiten en directo la partida, obteniendo beneficio por ello? La cuestión es, francamente, muy compleja.

En realidad, el gran beneficio de esos modelos de negocio se sustenta en las operaciones con datos y en la inclusión de publicidad en interfaces digitales, algo que nuestros legisladores no han sabido comprender. No hablamos de un botón menor: en 2019, *YouTube*, proveedor de servicios de *Google*, es decir, una pequeña parte de su negocio facturó un total de 15.150 millones de dólares según los datos económicos proporcionados por *Alphabet*, matriz de aquella⁸. Y otro asunto también importante: dicha plataforma informa de que el número de canales (de usuarios) que ingresan más de 100.000 dólares al año aumentó el citado año (el último del que disponemos datos) en un 40%, y los que ingresan más de 10.000, un 50%. No hay que ser demasiado avisado para comprender que inmersos en un período pandémico esas cifras habrán aumentado considerablemente.

6 Ejemplo claro de ello: el 23 de abril de 2005 se subió el primer vídeo a *YouTube*. Un año después, se alcanzó el millón de visitas en un vídeo que tuvo como protagonista a Ronaldinho en un comercial de *Nike*. En 2021, a la fecha de redacción de este trabajo, el vídeo con más visitas es «Baby shark», publicado en 2016, con más de 7.037 millones de reproducciones. Puede apreciarse fácilmente la expansión y consolidación a velocidad de vértigo del modelo de negocio. Para más detalle, puede consultarse la enciclopedia popular *Wikipedia*. Recuperado de <https://es.wikipedia.org/wiki/Anexo:V%C3%ADdeos_m%C3%A1s_vistos_en_Youtube> [Consultado el 10 de febrero de 2021].

7 El uso de términos recurrentes en este trabajo como «youtuber», «streamer» o «generador de contenido» es en realidad casi producto del acervo popular en tiempos muy recientes. La *Real Academia Española* no los contempla en su Diccionario, aunque pueden consultarse en otros. Por ejemplo, según el *Oxford English Dictionary* (OED), un youtuber es «un usuario frecuente del sitio web para compartir vídeos YouTube, especialmente alguien que produce y aparece en los vídeos». El segundo de ellos, «streamer», es exclusivamente de uso coloquial en los hablantes hispanos, y hace referencia a la persona que retransmite vídeos en directo a través de plataformas digitales (definición propia); acepción muy cercana a la de un «youtuber», aunque en este caso algo más amplia porque pueden utilizarse otras plataformas más allá de *YouTube*. De hecho, el término «streamer», según el *Cambridge Dictionary*, nada tiene que ver con lo que venimos tratando, ya que hace referencia a: «a long, narrow strip of brightly coloured paper that is used as a decoration for special occasions such as parties», que en la traducción castellana vendría a significar: «una tira larga y estrecha de papel de colores brillantes que se utiliza como decoración para ocasiones especiales, como fiestas» (la traducción es nuestra). Sí que existe una definición de «streaming», según el OED, entendido como la «tecnología que permite ver y oír contenido que se transmiten desde internet u otra red sin tener que descargar previamente los datos al dispositivo en el que se visualiza y oye el archivo», de ahí que el «streamer» pueda identificarse con la persona que hace «streaming» (definición también propia). Para concluir, el término «generador de contenido» se asemeja bastante al de «youtuber», pero no siempre el contenido se retransmite en directo ya que también puede hacerse en diferido. Si ese generador de contenido solo lo hiciese en directo, sería considerado un «streamer».

8 Para más detalle, puede verse *online*. Recuperado de <https://www.eldiario.es/economia/alphabet-resultados-esperados-sorprende-youtube_1_1148717.html>:. [Consultado el 4 de marzo de 2021].

Por todo ello, si hasta ahora los estudios se han centrado, magníficamente, en analizar el IDSD y sus aspectos controvertidos⁹ por afectar a la tributación de las plataformas digitales, debido a la falta de soluciones hasta la fecha, en este trabajo pretendemos contribuir a los estudios sobre su tributación y solventar los principales problemas que lo aquejan, desde el punto de vista de los dos actores que intervienen: por un lado, los generadores de contenido; y por otro lado, las plataformas intermediarias.

A tal fin, abordaremos, en un primer bloque, en qué consisten realmente estos «nuevos» modelos de negocio, cómo producen beneficio económico y cuáles es la tributación actual de los mismos; y en un segundo bloque, formularemos propuestas sobre la reformulación de la tributación de esas operaciones, poniendo de manifiesto la obsolescencia de nuestros actuales paradigmas e intentando proponer soluciones reales y efectivas.

2. Los modelos de negocio de los generadores de contenido y la plataforma intermediaria y su fiscalidad

Existe un gran desconocimiento sobre cómo se puede obtener beneficio económico enfrente de una cámara, con un micrófono y unos auriculares, comentando en directo una partida de un videojuego, por ejemplo, y que en eso consista la actividad profesional. Es decir, ser un profesional del *streaming*, por tanto, obteniendo el sacro título de «streamer» o generador de contenido. Supone desconocer incluso cómo funcionan las sociedades modernas y la enorme influencia mundial que tiene esta profesión, ya consolidada, que genera contenidos que consumen millones de personas en todo el mundo. Son profesionales que producen un servicio, consumido por otras personas a través de una plataforma como *YouTube* o *Twitch*.

Ya no es necesario asociarse con otra persona para crear una ficción que proteja y separe el patrimonio propio del empresarial (la sociedad), sino que dichas creaciones pueden hacerse «en solitario», en la soledad de un habitáculo. El triunfo del individualismo frente al colectivismo. Podríamos hasta afirmar que existe, a nivel sociológico, un cierto desprestigio a los generadores de contenido, que deriva de la propia incompreensión de ese modelo –multimillonario– de negocio.

Para analizar su tributación actual o cómo proponer soluciones, hay que comprender su funcionamiento. De nada sirve sostener contra viento y marea que un «streamer» español debe tributar en España por el hecho de que sus vídeos sean vistos en territorio español; sería como decir que un artista cuyas canciones están disponibles en *Spotify* debería tributar en el país donde más reproducciones reciba. Ese tipo de concepciones, derivadas del deseo de someter a tributación como sea, de la forma que sea y en el impuesto que sea a estos modelos de negocio, que naturalmente no tienen un encaje claro en nuestra normativa, desembocó en un debate social abierto a comienzos de 2021.

9 La literatura sobre el IDSD es amplia y nos remitimos a los trabajos en la materia. *Vid.* entre otros, Kofler y Sinnig (2019); Menéndez Moreno (2019); Sánchez-Archidona (2020); Macarro Osuna (2019 y 2020); González de Frutos y González Burgos (2020).

En España, el conflicto apareció a través de las declaraciones –realizadas en su canal– de uno de los «youtubers» más conocidos del mundo, *El Rubius*, donde aclaraba que se trasladaba a Andorra para tributar allí y así no hacerlo en España. Sin embargo, el problema no es ese: no es que traslade su residencia a otro país si es que efectivamente dicho traslado es real, lo que corresponderá rebatir a la Administración tributaria, sino cómo se puede hacer tributar –mejor– a ese modelo de negocio y a sus actores protagonistas. Y a eso solo llegaremos comprendiendo cómo funcionan y cómo se regulan actualmente.

2.1. El modelo de negocio de YouTube y Twitch

Youtube es un proveedor de servicios de *Google*; *Twitch*, por su parte, es una plataforma en *streaming* enfocada fundamentalmente a los videojuegos, proveedora de servicios de *Amazon*. Es decir, ambas plataformas permiten la retransmisión en directo y en diferido de contenido creado por otras personas, que son los generadores de contenido. Esos vídeos en directo, a su vez, pueden alojarse en los canales de esos generadores de contenido para su visualización posteriormente, cuando el usuario lo desee.

Si una persona es generadora de contenido, dispone de un canal en *YouTube* o *Twitch*. En ese caso, trabaja para *Google* o *Amazon*, que son los distribuidores del contenido creado. A través de esta vía también se retrasmitten eventos masivos. A su vez, los que consumen esos vídeos son los usuarios que han accedido a la plataforma, se han adherido a sus condiciones cediendo el uso de sus datos y disfrutan del contenido. También está la opción de elevar tu cuenta a «premium» (en *YouTube*) o ser suscriptor (en *Twitch*), que significa abonar mensualmente, en el primer caso, una determinada cantidad para tener acceso a contenido exclusivo, o en el segundo caso, para apoyar al creador del contenido.

Lo fundamental de este modelo de negocio está, por un lado, en la publicidad que los anunciantes quieren introducir antes, durante y después de los vídeos (*YouTube*), y por otro lado, en las retribuciones ligadas a las cantidades abonadas por los suscriptores (*Twitch*). La clave reside en la capitalización de los vídeos para obtener el gasto publicitario de la televisión tradicional, en un caso, o en obtener muchos suscriptores que abonen la cuota, en otro. Hay que desmentir el mito de que se genera más beneficio cuantas más visitas tenga un vídeo o más suscriptores tiene un canal (en este último caso, ni siquiera eso es indicativo de la obtención de rendimientos). Se obtiene beneficio cuando los anuncios se muestran en pantalla y los usuarios pinchan sobre el enlace proporcionado al efecto, y también a través de las personas que pagan una determinada cuota para ver los vídeos ilimitadamente en la plataforma y/o gozar de otras ventajas.

Podemos ilustrar la situación con un ejemplo real: una empresa norteamericana dedicada a la compraventa de vehículos paga 15 dólares por cada 1000 veces que aparezca la publicidad en un dispositivo de un usuario situado en EE. UU. y pulse sobre el enlace; pero solo abona 0.75 dólares si esa publicidad aparece en dispositivos ubicados en México. Como su mercado se ubica en EE. UU. le interesa más que esa publicidad aparezca en dispositivos allí radicados, y ese beneficio se distribuye entre el proveedor (*YouTube* o *Twitch*) y el generador del

contenido que crea el vídeo («streamer»). Evidentemente, *Google* y *Amazon* harán un estudio de mercado sobre dónde insertará la publicidad, y es lógico pensar que aquellos canales con más suscriptores que a su vez tengan vídeos con más visitas son potenciales candidatos para incluir esa publicidad.

Sin embargo, pueden producirse situaciones de vídeos con un millón de visitas que por el tema tratado no produzca gran beneficio, y *YouTube* o *Twitch* «desmonetiza» el vídeo. Eso significa que por más que tenga ese volumen de visitas baja el beneficio al mínimo al ver peligrar la imagen de marca e intereses de los anunciantes, provocando que muy probablemente el generador del contenido obtenga más beneficio en otro vídeo que tenga solo 50.000 visitas, por ejemplo, pero que no trate ese tema controvertido. Debemos, ya sí, erradicar la concepción de que cuantos más suscriptores y visitas tenga un canal y sus vídeos, mayor será el beneficio; eso se puede concebir como un mero indicador, pero nunca como una prueba irrefutable.

Cuando, además, observamos a plataformas digitales dedicadas a la prestación de servicios multimedia o en *streaming*, como *HBO*, *Netflix* o *Prime Video*, anunciándose en *YouTube*, el razonamiento es el mismo: las cantidades abonadas diferirán, pero probablemente se sitúe la publicidad antes, durante y después de vídeos muy populares, fundamentalmente de cantantes jóvenes de actualidad o de «streamers» muy conocidos. Es decir, este tipo de publicidad es utilizada por otras plataformas que se anuncian en *YouTube* para explotar otra vía de negocio. Lo mismo sucede, a su vez, en *Facebook*, en su apartado de «Watch», donde también se inserta publicidad.

En definitiva, es un modelo de negocio en el que confluyen la captación de datos de los usuarios, cuando se crea una cuenta y se adhieren a las condiciones para disfrutar del servicio; que vende los datos captados de los usuarios a otras empresas para anunciarse, por tanto, lleva a cabo operaciones con datos; que sirve de intermediario entre los consumidores y el generador de contenido, donde se alojan los vídeos; que en esa labor de intermediación también permite concluir operaciones, puesto que ese enlace a la web del anunciante se facilita en *YouTube* y *Twitch*; y todo ello deriva de las cantidades pagadas por los anunciantes en concepto de publicidad y por cuotas mensuales de suscripción. Ya se puede atisbar que los tres hechos impositivos recogidos en la LIDSD podrían aplicarse simultáneamente al proveedor del servicio, aunque no necesariamente debe ocasionar problemas en los generadores de contenido como enseguida veremos.

2.2. Tributación de los generadores de contenido: poco más allá de las actividades económicas

La tributación de los generadores de contenido, en realidad, conforme a las normas tributarias actuales, no difiere en esencia de cualquier trabajador que trabaje por cuenta propia y obtenga rentas, más allá de determinadas particularidades. Para ello, vamos a ver los impuestos que les afectan y la situación de alta y actividades, haciendo hincapié en algunos beneficios fiscales aplicables.

Primero.- Las retribuciones percibidas por las empresas que insertan publicidad en un canal de *YouTube* o *Twitch* son catalogadas como rendimientos de

actividades económicas (RAE) a incluir en la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), mediante el régimen de estimación directa¹⁰. A ese rendimiento bruto se le aplicarán los gastos deducibles si se cumplen dos requisitos: uno, una correlación del gasto con el ingreso, de tal forma que debe acreditarse que esos gastos se han ocasionado en el ejercicio de la actividad; y dos, la necesaria justificación en los libros-registro. Evidentemente, todos aquellos gastos ocasionados fuera de la actividad profesional no serán deducibles.

Dentro de esos gastos, por la peculiaridad de la actividad profesional, podemos recoger los siguientes: gastos de edición de los vídeos, producción o post-producción de los mismos (fundamental en este caso); aquellos ocasionados por la compra de los videojuegos que luego se utilizan para retransmitir en directo; la cuota de la conexión a internet; y la amortización de los ordenadores, equipos utilizados para el desarrollo de la actividad, cámaras de vídeo, micrófonos y resto de accesorios utilizados para las grabaciones. Parece claro que en todos estos gastos existe una correlación clara con la obtención del ingreso.

También se debe tener en cuenta que existe un beneficio fiscal –general– por inicio de la actividad, de tal forma que los contribuyentes que comiencen el ejercicio de una actividad económica y determinen el rendimiento neto de la misma con arreglo al método de estimación directa, podrán reducir en un 20 por ciento el rendimiento neto positivo declarado en el primer período impositivo en que el mismo sea positivo y en el período impositivo siguiente (art. 32 LIRPF). Es decir, si se inicia esa actividad de generación de contenido en 2019 y se obtienen 50.000 euros netos, se tributará por 40.000. Del mismo modo sucederá en el período impositivo 2020.

A ello se anuda necesariamente la obligación de presentar trimestralmente el modelo 130 de pagos a cuenta, ingresando el 20% del rendimiento neto acumulado ya que dicha actividad profesional (servicios de publicidad) es una actividad empresarial no sometida a retención.

Segundo.- Al facturar los servicios publicitarios, es una actividad sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), por lo que deberá emitir facturas a las empresas que publiquen en su canal y aplicar el tipo del 21% general. Evidentemente, ese IVA cobrado a los clientes se minorará en el importe de IVA satisfecho en la adquisición de bienes y servicios necesarios para el desarrollo de la actividad.

Y tercero.- A la hora de proceder con el alta en la actividad económica obteniendo rendimientos de actividades económicas, el generador de contenido deberá darse de alta en Hacienda y Seguridad Social, y dispone de dos opciones: una, epígrafe 844, correspondiente a servicios de publicidad, relaciones públicas y similares, si recibe ingresos por publicidad; y dos, epígrafe 961.1, correspondiente a producción de películas cinematográficas al subir vídeos a la red.

¹⁰ Recordemos la conocida Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos (DGT) CV0117-19, donde se menciona específicamente qué tipo de rendimientos obtienen esos generadores de contenido a través de la publicidad en *YouTube*, del siguiente modo: «... los rendimientos que se obtengan por la prestación de servicios de publicidad mediante la cesión de espacios para inserciones publicitarias en un canal de *YouTube* constituyen rendimientos de actividades económicas...».

En definitiva, desde el punto de vista del generador de contenido, su tributación y obligaciones tributarias no difieren de las de cualquier trabajador residente en territorio español por cuenta propia que obtenga rendimientos¹¹. Asunto distinto será —y lo abordaremos más adelante— si los actuales criterios de residencia de las personas físicas *ex art. 9 LIRPF* reflejan la realidad de estos modelos de negocio, a la sazón del debate sobre el traslado de los «youtubers» a Andorra. Porque la discusión no se centra en las obligaciones tributarias que deban cumplir: hay que dilucidar, además de si estas personas físicas cumplen los requisitos legales, si estos últimos se amoldan a los «nuevos» modelos basados en la generación de contenido desde el punto de vista del sujeto que lo crea.

2.3. Tributación del intermediario: el nuevo escenario planteado tras la entrada en vigor de la Ley 4/2020, de 15 de octubre

Hasta el pasado 16 de enero de 2021, fecha en la que entró en vigor la LIDSD¹², se podría decir que, a falta de cumplir el punto de conexión a través de un establecimiento permanente, las empresas multinacionales dedicadas a la economía digital (entre otras, *YouTube* o *Twitch*) «escapaban» de una cierta tributación mínima aceptable en comparación con la carga fiscal media soportada por el resto de las empresas. Al menos, ese fue uno de los pretextos para articular este nuevo Impuesto en España¹³, que sufrió una travesía tortuosa hasta su aprobación definitiva.

Se quiere con ello decir que la LIDSD impone un nuevo gravamen para determinadas empresas que presten servicios digitales en territorio español, con el usuario consumidor como elemento nuclear de la imposición. Sin ánimo de exhaustividad, se recuerdan los tres hechos imponibles (aunque en la Ley solo se mencione expresamente uno, que es la prestación de servicios digitales) y sus elementos básicos, y nos remitimos a la normativa en lo correspondiente.

Como bien es sabido, el IDSD es un tributo que se autocalifica como indirecto¹⁴ que grava, a un tipo del 3%, las prestaciones de determinados servicios digitales en los que exista intervención de los usuarios situados en territorio de aplicación del Impuesto¹⁵, sin perjuicio de los regímenes tributarios forales y

11 Sobre este asunto, en sintonía con lo que venimos comentando, puede verse Gil García (2021).

12 Como sabemos, su reglamento se aprobó por Real Decreto 400/2021, de 8 de junio, el Modelo 490 y la forma y procedimiento para su presentación mediante la Orden HAC 590/2021, de 9 de junio, y a fecha de terminación de este trabajo se encuentra publicada la Resolución de la DGT de 10 de junio de 2021, en trámite de información pública, que vienen a completar la regulación normativa y criterios interpretativos del IDSD.

13 Se debe mencionar que la justificación teórica, en sus inicios, era financiar la subida de las prestaciones sociales ligadas a las pensiones de jubilación, que el ejecutivo del Partido Popular frenó en el año 2018, y que poco tiempo después, bajo el ejecutivo del Partido Socialista se reactivó, en aras de lograr financiación que legitimara un aumento del gasto público, junto con otras propuestas como la de articular un Impuesto sobre Transacciones Financieras (Boletín Oficial de las Cortes Generales, 2019, 2-4). Esa finalidad, ya en el segundo Proyecto de Ley, desapareció (Boletín Oficial de las Cortes Generales, 2020).

14 Sobre este asunto se han vertido críticas al respecto, afirmando, a la luz del examen de sus elementos característicos, que pocos elementos en común comparte con los medidores indirectos de capacidad económica, incluso, acercándose más a los directos. Entre ellos, *vid.* Sánchez-Archidona (2020, 90-122).

15 Estableciendo como medio de localización la IP del usuario, aunque existe la posibilidad de aplicar otro método de geolocalización más preciso.

de lo dispuesto en virtud de los convenios y tratados internacionales, y se limita a gravar únicamente tres modalidades de estos servicios:

1. *Publicidad en línea*¹⁶, tomando como referencia a efectos de la base imponible el número de veces que aparezca la publicidad en dispositivos que se encuentren en el territorio de aplicación del impuesto respecto del número total de veces que aparezca dicha publicidad en cualquier dispositivo.
2. *Intermediación en línea*¹⁷, tomando como referencia a efectos de la base imponible la proporción que represente el número de usuarios situados en el territorio de aplicación del impuesto respecto del número total de usuarios que intervengan en ese servicio.
3. *Transmisión de datos*¹⁸, tomando como referencia a efectos de la base imponible la proporción que represente el número de usuarios que han generado dichos datos que estén situados en territorio de aplicación del impuesto respecto del número total de usuarios que hayan generado dichos datos.

En apariencia, bien podría parecer que se configuran como hechos imponderables independientes y, por tanto, no es la finalidad de la norma que una misma empresa los cumpla simultáneamente. Un ejemplo podría ser el siguiente, basado en una multinacional de base tecnológica residente en Norteamérica.

La empresa multinacional *Royal Corporate*, sociedad de base tecnológica con sede en San Francisco, EE.UU. (y servidor central en Los Gatos, California), se dedica a varias cosas. Primera, la cesión de servidores informáticos para que otras empresas los utilicen a cambio de una remuneración. Este tipo de servicio lo suelen solicitar plataformas como *YouTube* o *Twitch*. Segunda, capta datos de los usuarios por encargo de otras empresas, principalmente, para enviar publicidad dirigida a los mismos a través de la sistematización de perfiles. Y tercera, gestiona la cartera de clientes que quieren anunciarse antes, durante, y después de los vídeos de *YouTube* con más de 1 millón de visualizaciones.

16 Entendiéndose como tales (art. 4.6 LIDSD): «los consistentes en la inclusión en una interfaz digital, propia o de terceros, de publicidad dirigida a los usuarios de dicha interfaz. Cuando la entidad que incluya la publicidad no sea propietaria de la interfaz digital, se considerará proveedora del servicio de publicidad a dicha entidad, y no a la entidad propietaria de la interfaz». Se trata, en definitiva, de gravar como servicios digitales a algunas aplicaciones y páginas web que además de servir para el fin informativo, incluyen anuncios con contenido publicitario; es decir, empresas que han vendido un determinado espacio publicitario a otra empresa para que se anuncie. El mejor ejemplo: *YouTube*. Otro asunto no menos importante sobre el que hay que reparar es que esa publicidad dirigida está basada en los datos previamente facilitados (de forma activa o pasiva) por los propios usuarios. A falta de mención de cómo deben entenderse recopilados esos datos, entendemos que no se requieren que hayan sido facilitados de forma activa. Esta misma conclusión se recoge en Uría Menéndez (2021, 38).

17 Entendiéndose como tales (art. 4.7 LIDSD): «los de puesta a disposición de los usuarios de una interfaz digital multifacética (que permita interactuar con distintos usuarios de forma concurrente) que facilite la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios subyacentes directamente entre los usuarios, o que les permita localizar a otros usuarios e interactuar con ellos». Es decir, lo realizado por empresas tales como *Amazon*, *Aliexpress*, *Airbnb* o *Uber*, entre otras.

18 Entendiéndose como tales (art. 4.8 LIDSD): «los de transmisión de aquellos recopilados acerca de los usuarios, que hayan sido generados por actividades desarrolladas por estos últimos en las interfaces digitales». En este caso, se gravan los servicios que pueden prestar *Facebook* o *Google*, entre otros.

En España no dispone de un establecimiento permanente, pero ha obtenido durante el año 2020 unos ingresos de 3.5 millones de euros por la prestación de los citados servicios. A nivel global, su cifra de negocios arrojó un saldo de 1.200 millones de euros. Los usuarios de las plataformas por las que obtienen esos beneficios han estado situados en su mayoría en España.

Varias notas al respecto.

Primera.- Hay que determinar si sería o no sujeto pasivo a título de contribuyente *Royal Corporate*, y posteriormente, si los servicios prestados entran bajo el ámbito de aplicación de la LIDSD. A tenor del art. 8 LIDSD, los requisitos para ser considerado contribuyente residen en ser una persona jurídica y entidades referidas en el art. 35.4 LGT, que el primer día del período de liquidación (16 de enero de 2021, puesto que entró en vigor ese día) superen dos umbrales: importe neto de cifra de negocios del año anterior sea igual o superior a 750 millones de euros; y que el importe de los ingresos derivados de los servicios digitales prestados sea igual o superior a 3 millones de euros. A la vista de los datos, los supera.

Segunda.- Superados los umbrales, habrá que determinar si cumple o no el hecho imponible. Al efecto, el art. 5 LIDSD establece que «... Estarán sujetas al impuesto las prestaciones de los servicios digitales realizadas en el territorio de aplicación del mismo efectuadas por los contribuyentes del impuesto». Por servicios digitales, a tenor de lo descrito en el art. 4 LIDSD, «... se consideran como tales exclusivamente los de publicidad en línea, los de intermediación en línea, y los de transmisión de datos». Por tanto, la sujeción al impuesto se determinará una vez analizado si se enmarcan las actividades realizadas dentro de esos tres servicios digitales gravados.

Tercera.- La cesión de servidores informáticos para otras plataformas podría entenderse como una labor de intermediación, y a tal efecto el art. 4.7 LIDSD establece que se entenderán por servicios de intermediación en línea los de puesta a disposición de los usuarios de una interfaz digital multifacética (que permita interactuar con distintos usuarios de forma concurrente) que facilite la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios subyacentes directamente entre los usuarios, o que les permita localizar a otros usuarios e interactuar con ellos. Ante tal definición, en este caso, siendo requisito que se facilite la realización de entrega de bienes o prestaciones de servicios, solo cabría considerar que se cumple aquel requisito si entendemos que la empresa es intermediaria entre el contenido generado por los usuarios y los demás usuarios que lo consumen.

Cuarta.- En plataformas como *YouTube* o *Twitch* es de hecho lo que se hace: poner en contacto a unos con otros, y se puede llegar a facilitar entregas de bienes o prestaciones de servicios. Es más, en el caso de los suscriptores (que abonan una cuantía mensual por acceso a contenido exclusivo), es evidente que eso se enmarcaría en una prestación de servicios. Pero sería una prestación de servicios por parte de *YouTube*, no de *Royal Corporate*, que le cede el servidor informático, por lo que en realidad el sujeto pasivo debería ser *YouTube* o *Twitch*, pero no *Royal Corporate*, al menos por la prestación de este servicio digital ya que únicamente se dedica a ceder el servidor que usan otras plataformas y eso no se engloba dentro del hecho imponible del IDSD.

En cuanto a la captación de datos de los usuarios por encargo de otras empresas, para enviar publicidad dirigida a los mismos a través de la sistematización de perfiles (como, por ejemplo, hace *Facebook*), habrá que ver si cumple lo recogido en el art. 4.8 LIDSD, que los define como «... los de transmisión con contraprestación, incluidas la venta o cesión, de aquellos recopilados acerca de los usuarios, que hayan sido generados por actividades desarrolladas por estos últimos en las interfaces digitales». En este caso, se grava la transmisión de datos de los usuarios, generados por estos últimos, cuando se emplean para otros fines. Es decir, se grava la transmisión de paquetes o bloques de datos de los usuarios a un precio cerrado. Parece claro que esta actividad se enmarca en la definición de servicio de transmisión de datos y, por tanto, cumple el hecho imponible.

Quinta.- Por último, en cuanto a la gestión de cartera de clientes que quieren anunciarse antes, durante y después de los vídeos de *YouTube* más visualizados, el art. 4.7 LIDSD establece que los servicios de publicidad en línea son «... los consistentes en la inclusión en una interfaz digital, propia o de terceros, de publicidad dirigida a los usuarios de dicha interfaz. Cuando la entidad que incluya la publicidad no sea propietaria de la interfaz digital, se considerará proveedora del servicio de publicidad a dicha entidad, y no a la entidad propietaria de la interfaz». Por tanto, la gestión que hace *Royal Corporate* no es la inclusión de su propia interfaz, ni siquiera de terceros, de publicidad dirigida a los usuarios, sino la de gestionar la cartera de clientes que son las empresas que sí quieren incluir publicidad dirigida a los usuarios. Solo en este último caso se cumpliría el hecho imponible, asunto que en relación con *Royal Corporate* no se puede predicar. Por tanto, no estaría sujeto al IDSD por este servicio de publicidad en línea.

Visto este ejemplo práctico, si focalizamos estrictamente en las actividades que desarrollan *YouTube* o *Twitch* como plataformas, se podrían generar efectos del todo indeseables y la situación descrita anteriormente varía de forma sensible a efectos de la LIDSD.

Queda claro que ceden espacio publicitario para que otros anunciantes inserten la publicidad, por lo que cumplen el primer hecho imponible; cuando estas empresas alojan vídeos que previamente se han retransmitido en directo o no, lo hacen en sus propios servidores, y permite que los usuarios consumidores accedan al mismo, así que en realidad puede actuar como un intermediario cumpliéndose así el segundo hecho imponible; y además de lo anterior, es claro que cuando un usuario accede por primera vez a la plataforma se adhiere a las condiciones, cede sus datos y estos son vendidos a terceros para enviar publicidad dirigida (salvo que la transmisión de datos sea gratuita, porque se exige contraprestación *ex art.* 4.8 LIDSD), por lo que también podría cumplirse el tercer hecho imponible.

De nuevo, debemos realizar varias apreciaciones al respecto.

Primera.- *YouTube* y *Twitch*, al presentar sus correspondientes autoliquidaciones trimestrales, podrían tener que incluir en la base imponible del IDSD los ingresos derivados de los tres hechos imponibles¹⁹. Es evidente que esta situa-

19 Recordemos que solo se excluye de gravamen en la base imponible del IDSD el montante total del IVA u otros impuestos análogos (art. 10.1 LIDSD).

ción es anómala, producida claramente por la inextricable terminología de la Ley y la amplitud de sus hechos imponible, aunque normalizada según la Resolución de la DGT de 10 de junio de 2021²⁰. Si a ello le sumamos, como establece el Reglamento del IDSD²¹ en sus arts. 2 a 4, que serán los sujetos pasivos los que deberán aportar una «memoria descriptiva» que contenga los procesos, métodos, algoritmos y tecnologías empleadas tanto para analizar la sujeción al impuesto como para explicar los resultados que incorpora en sus autoliquidaciones, los costes de cumplimiento de las empresas aumentarán exponencialmente, y también los de la Administración tributaria, porque debe revisar, gestionar y comprobar liquidaciones de un nuevo impuesto para el que no tiene datos al respecto o prácticamente muy pocos.

Segunda.- Bien es cierto que a efectos de cumplir los requisitos para ser considerado sujeto pasivo del IDSD los umbrales establecidos no son nada desdeñables (más de 750 millones de euros de cifra de negocios el año anterior; y más de 3 millones de euros por la prestación de servicios digitales el año anterior), y probablemente el volumen cuantitativo de contribuyentes brille por su ausencia, pero las dificultades jurídico-técnicas que va a ocasionar no serán pocas. Incluso si compensase a efectos económicos el nuevo gravamen habida cuenta de la escasez de nuevos contribuyentes y de que, en realidad, aunque ese gravamen del 3% no pueda ser repercutido legalmente a terceros, *de facto* así se está produciendo²².

Tercera.- Adentrados ya en el cumplimiento del hecho imponible de la publicidad, que es el que se diseñó específicamente para modelos como *YouTube*, por el propio devengo del impuesto, este es, operación a operación, en este caso significa que debería producirse campaña por campaña de publicidad (que es la operativa habitual), y habrá que estar a lo que digan los contratos al respecto para dilucidar todos los detalles técnico-jurídicos.

En realidad, si *YouTube* se nutre especialmente de los ingresos por publicidad, quizá podría considerarse este el hecho imponible más importante, sin olvidar que es publicidad dirigida hacia los usuarios, entendida esta como la basada en la experiencia o datos previos de los primeros²³, por lo que se debe

20 En el texto, literalmente, al hilo de los servicios de publicidad en línea, se dice: «Asimismo, debe aclararse que la función de inclusión de publicidad solo la realiza una de las entidades intervinientes para evitar supuestos de imposición en cascada, de forma que solo puede haber un contribuyente por esta modalidad de hecho imponible, sin perjuicio de que el resto de entidades intervinientes, tanto por el lado de la oferta como por el lado de la demanda, pueda prestar algún que otro servicio sujeto, intermediación en línea o transmisión de datos, si cumple los requisitos establecidos en la Ley. De la misma manera, la entidad que incluya la publicidad podrá también prestar otros servicios sujetos cuando realice otras actividades además de las que constituyen el servicio de publicidad en línea.» (Resolución DGT, p. 4).

21 Como bien es sabido, el Reglamento del IDSD contiene cinco artículos, que regulan fundamentalmente dos bloques: reglas y sistemas de localización de los usuarios (arts. 1 y 5); y justificación de los datos contenidos en las autoliquidaciones (arts. 2 a 4).

22 De esta noticia ya se han hecho eco los medios de comunicación y se ha dejado notar entre los consumidores afectados. También, evidentemente, entre los minoristas que incluyen sus productos en los *marketplaces* como Amazon. Precisamente, los medios hablan de «cargar» el coste de la «Tasa Google», como se conoce popularmente al IDSD, lo que supone una evidente repercusión indirecta del gravamen. Puede verse *online*. Recuperado de <<https://elpais.com/economia/2021-01-22/amazon-espana-suba-un-3-la-comision-a-los-vendedores-de-su-plataforma-para-cargarles-la-tasa-google.html>>; [Consultado el 5 de abril de 2021].

23 Según la Resolución DGT de 10 de junio: «La utilización de un solo dato del usuario será suficiente para considerar la publicidad digital como dirigida». (Resolución DGT, p. 3).

producir necesariamente una recogida (consentida o no) y posterior explotación de los datos. De este modo, también podría decirse que el cumplimiento del hecho imponible de la publicidad exige que se realicen operaciones subyacentes con datos, siendo estos el elemento central sobre el que pivotaría el cumplimiento del hecho imponible.

Cuarta.- A raíz de lo anterior, esta es otra de las anomalías que puede producir el IDSD, más allá de conjugar los tres hechos imponibles: no necesariamente hay que considerar que en el modelo de negocio de *YouTube* o *Twitch* el hecho imponible más importante sea la publicidad. Quizá pueda ser el más efectivo, o el más «sencillo» de dilucidar, pero las operaciones con datos están muy presentes en ese hecho imponible y por ende también en el de transmisión de datos. Más difuso sería afirmar que también están presentes en el hecho imponible de intermediación, porque la literalidad de la norma exige que se concluyan entregas de bienes o prestaciones de servicios entre los usuarios o permita su localización, pero no es la finalidad principal de *YouTube* o *Twitch* llevar a cabo ese tipo de operaciones.

Podría entenderse como mero intermediario en el sentido de poner en contacto a usuarios y a los generadores de contenido, incluso en algún caso, por ejemplo, de subasta de un bien a través de *streaming* o algún tipo de «reto» similar si la operación se concluye en la propia plataforma, pero difícilmente se podría afirmar que presta un servicio digital de intermediación en línea en el sentido de lo establecido por la LIDSD.

En resumidas cuentas, *YouTube*, como proveedor de servicios de *Google*, y *Twitch*, como proveedor de servicios de *Amazon*, se verían obligadas a incluir en sus autoliquidaciones del IDSD los ingresos correspondientes tanto al hecho imponible de publicidad en línea como el de transmisión de datos recopilados, no siendo razonable defender que también cumple el hecho imponible de intermediación en línea por el difícil encaje con la normativa reguladora, a pesar de que el ya solo cumplimiento de más de un hecho imponible no parece ser la finalidad para la que se concibió la norma al pretender gravar, con cada uno, modelos de negocio distintos, como ya dijimos anteriormente.

3. Crítica y propuestas desde el punto de vista del generador de contenido

Una vez analizado el régimen tributario tanto del generador de contenido como del proveedor del servicio, hay que hacer lo propio proponiendo soluciones que intenten solventar las disfunciones a la hora de someterlos a gravamen. Estas propuestas, además, deben ser diversas y abarcar tanto el propio punto de conexión como la esencia de las operaciones aparentes y subyacentes. En suma: vamos a poner de manifiesto la obsolescencia de los criterios de residencia para sujetar en territorio español a los generadores de contenido, que nos conduce necesariamente a proponer una modificación legislativa que, a modo de adelanto, será un «régimen especial para actividades económicas altamente digitalizadas».

Anteriormente ya expusimos el régimen jurídico-tributario de los creadores de contenido, como personas físicas que desempeñan una actividad económica

(puede que algo peculiar, pero profesional, al fin y al cabo) y que obtienen rentas subsumibles en el IRPF, además de otro tipo de obligaciones en materia de IVA. Pues bien, el principal problema no se centra en cómo se deben catalogar las rentas obtenidas, ya que no parece que haya duda en que deban ser RAE a la luz de nuestra normativa; ni tampoco si deben o no emitir facturas, porque así también procede.

El problema reside en que desempeñan una profesión que, aunque las rentas generadas puedan «encajar» en la normativa (del IRPF) actual, es el propio modelo de negocio el que no lo hace con los actuales puntos de conexión o criterios de sujeción al Impuesto. No es un problema de catalogación de rentas o identificación de obligaciones tributarias, sino de «mejorar» la conexión al territorio español a través de una modificación normativa que comprenda la realidad de los profesionales que venimos explicando a lo largo de este trabajo. En este punto, claramente, se puede afirmar que los criterios de residencia establecidos en el art. 9.1 LIRPF²⁴ están pensados para otro tipo de contribuyentes.

Tratamos, insistimos, una actividad profesional que no necesita de un espacio físico más allá de un ordenador y un cable de fibra óptica, que se desarrolla en el interior de habitaciones, cuya repercusión es mundial. Es decir, se produce todo el beneficio enfrente de una pantalla de ordenador, sin interactuar con el entorno exterior. Del solo repaso a la dicción de los criterios de residencia para las personas físicas observamos una distorsión clara como punto de conexión para gravar las actividades descritas.

Cuando nuestra LIRPF hace referencia a los archiconocidos 183 días de permanencia en territorio español, lo hace como síntoma de pertenencia a una comunidad, de integración social, de injerencia en la actividad económica de un determinado territorio. Estos modelos de negocio, como ya dijimos anteriormente, son de corte individualista por los medios necesarios para prestar el servicio y no se produce esa conexión con el territorio donde se presta. El ejemplo más claro: los «youtubers» que se marchan a Andorra y siguen prestando el servicio, porque ese servicio se puede prestar desde cualquier parte²⁵.

24 Recordemos la literalidad del precepto: «1. Se entenderá que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando se dé cualquiera de las siguientes circunstancias: a) Que permanezca más de 183 días, durante el año natural, en territorio español. Para determinar este período de permanencia en territorio español se computarán las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país. En el supuesto de países o territorios considerados como paraíso fiscal, la Administración tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en éste durante 183 días en el año natural. Para determinar el período de permanencia al que se refiere el párrafo anterior, no se computarán las estancias temporales en España que sean consecuencia de las obligaciones contraídas en acuerdos de colaboración cultural o humanitaria, a título gratuito, con las Administraciones públicas españolas; b) Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta. Se presumirá, salvo prueba en contrario, que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando, de acuerdo con los criterios anteriores, resida habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél.»

25 Es más, no solo es que ese servicio pueda prestarse desde cualquier parte sino que, incluso, a nivel reputacional ese anuncio de traslado no le va a conllevar, en palabras de uno de los «streamers» españoles más famosos del mundo, Ibai Llanos, una pérdida de seguidores o de beneficio económico. En un conocido programa de televisión llegó a afirmar que ese motivo no es suficiente, en el mundo del *streaming*, como para «... dejar de seguir o ver a una persona». Puede verse el programa *online*. Recuperado de <https://www.atresplayer.com/lasexta/programas/lo-de-evolve/temporada_2/ibai_604213527ed1a8e191e91c16/>. [Consultado el 24 de marzo de 2021].

Por tanto, esos 183 días ya no reflejan la unidad no ya económica, sino social, con un territorio. Es que, en realidad, está obsoleto tanto el criterio como la propia cifra de días y lo que ello supone. Lo mismo sucede con el criterio del núcleo central de los intereses económicos, en un mundo en el que los activos no son oficinas, el dinero es virtual, y las posesiones fácilmente trasladables (más allá de los inmuebles, aunque en una gran mayoría de ocasiones los «streamers» comparten esos espacios de trabajo por habitaciones).

Ese núcleo central de intereses económicos difícilmente puede servir como punto de conexión para los generadores de contenido, y parece quedar igualmente desactualizado, siendo extrapolable esta conclusión a otras empresas cuya actividad se pueda enmarcar en esa forma de hacer negocios. No digamos ya la presunción *iuris tantum* establecida, aunque evidentemente este criterio poco tiene que ver con la actividad económica desempeñada, por lo que obviamos su análisis por innecesario.

Queda claro que los criterios de residencia actuales para las personas físicas no sirven para someter a gravamen según qué modelos de negocio, en el caso de que los generadores de contenido decidan voluntariamente abandonar el territorio español. En otras palabras: los «streamers» que abonan los impuestos correspondientes en nuestro país son aquellos que no han optado por trasladar su residencia a otros territorios, más bien, por una elección personal, no económica. Otro asunto será que el traslado de residencia sea ficticio, cuya tarea probatoria recaerá en manos de la Administración.

Más allá de los criterios de residencia, y esto ya afecta a cualquier trabajador, la clara falta de progresividad del IRPF no augura un buen futuro para la retención del «talento digital», como es la generación de nativos digitales que ya hoy día son «streamers» de éxito nacidos más allá del 2000. Si bien es un debate que se adentra en las propias raíces de la batalla entre escuelas de pensamiento económico, no está de más volver a incidir en la necesidad de adaptar los ordenamientos jurídicos a las realidades económicas, y francamente, no parece razonable tratar fiscalmente de la misma forma a un generador de contenido que a cualquier otro profesional que desarrolle una determinada profesión «tradicional».

No estamos haciendo un alegato de que a los «streamers» haya que facilitarles una menor tributación, pero tenemos ejemplos claros de que, en ocasiones, se ha priorizado la atracción de talento (extranjero, principalmente) porque generaba valor añadido a la economía española, y no digamos ya si el talento es nuestro y queremos evitar que se disperse o salga de nuestras fronteras. Es el caso, evidentemente, del régimen especial de territorios desplazados a territorio español, conocido popularmente como *Ley Beckham*, actualmente en horas bajas, pero que ya resuenan tambores de guerra proclamando su reactivación para favorecer, precisamente, la competitividad y así retener el talento asociado al mundo digital²⁶.

No es descabellado reflexionar que si hace más de 15 años se articuló un régimen especial para atraer talento a nuestro país (aunque los principales

26 De esta noticia se han hecho eco recientemente los medios de comunicación. Recuperado de <<https://www.lainformacion.com/economia-negocios-y-finanzas/hacienda-reactiva-ley-beckham-atraer-talento-inversiones-espana/2830681/>> [Consultado el 7 de marzo de 2021].

beneficiarios fuesen los futbolistas), que claramente, a la luz de determinados ojos, podría resultar un atropello al propio principio de progresividad, se articule otro que pretenda precisamente además de cumplir con esa finalidad, mantener el que se genera o nace en nuestro país. ¿Es que, acaso, alguien piensa que las cifras de facturación de los «streamers» unido al volumen de negocio global que generan no legitimarían un régimen similar en aras de lograr, precisamente, además de una mayor recaudación un necesario gravamen de la actividad económica digitalizada sin realizar una extraordinaria reforma legislativa?

Si el camino a seguir, a raíz de las estrategias europeas para el reparto de los fondos *Next Generation Eu*, es consolidar las sociedades digitales, también se debe fomentar su competitividad. Ello no implica prescindir de la progresividad necesaria del IRPF, ni mucho menos, pero una correcta articulación de medidas de este tipo permitiría alcanzar unos niveles de recaudación superiores (o al menos, mantener los actuales, que no es poco), y redundaría en una posible opción de rebaja de la presión fiscal a las rentas medias y bajas.

Dejando claro, como así es, que el régimen establecido en la LIDSD no afecta a los generadores de contenido –solo a las plataformas–, si se optase por un «régimen especial para actividades económicas altamente digitalizadas», que podría ser transitorio durante una serie de años de desarrollo de la actividad, los requisitos para acogerse al mismo deberían ser, obviamente, muy distintos a los que en su día dieron lugar a la articulación de la *Ley Beckham* o «régimen de impatriados».

No debe consistir en el traslado a territorio español, sino en el mantenimiento en el mismo durante una serie de períodos impositivos, cumpliendo alguno de los criterios de residencia *ex art.* 9 LIRPF. En este caso, además, no haría falta modificarlos, siempre y cuando la actividad económica que realice sea considerada como una actividad económica «altamente digitalizada», cuyo beneficio (a establecer por el legislador) derive directamente de la generación de contenido *online*. Podría establecerse un tipo fijo que coincida con el último tramo del art. 63 LIRPF.

Es decir, siempre que se cumpla alguno de los criterios de residencia *ex art.* 9 LIRPF y se trate de una actividad económica «altamente digitalizada», caracterizada por la obtención de beneficio íntegramente a través de la generación de contenido *online*, durante un máximo de, por ejemplo, tres períodos impositivos²⁷, establecer una tributación fija que coincida con el tipo máximo estatal fijado por la LIRPF, este es, el 24,50 (que dicho sea de paso, coincide sustancialmente con el tipo articulado en el régimen de impatriados en su momento).

Debemos tener en cuenta que este régimen, que podría estar pensado inicialmente para los generadores de contenido, no solo les sería de aplicación a ellos. Con una correcta y amplia acepción de actividad económica «altamente digitalizada» podría aplicarse a sujetos que obtengan rentas de actividades diversas, y con ello, favorecer la competitividad y asegurar la sujeción a nuestro territorio de (parte) de las rentas por ellos generadas, como en su día se hizo con

²⁷ Hay que tener en cuenta que, realmente, en los períodos de inicio de actividad no se suele obtener beneficio, en cualquier negocio emprendido, y la generación de contenido no iba a ser una excepción. Este incentivo, por tanto, no supone un cheque en blanco como sí pasaba con el régimen de impatriados.

los futbolistas profesionales y que hoy día pervive en otros muchos países europeos vecinos (Portugal o Italia, por ejemplo).

En resumidas cuentas, la redacción de esta propuesta podría ser la siguiente:

Régimen especial para actividades económicas altamente digitalizadas

Las personas físicas residentes en territorio español, que obtengan rendimientos de actividades económicas en el sentido del artículo 27 de la LIRPF y que sean catalogadas como «altamente digitalizadas», entendiéndose por tales las descritas en esta Ley²⁸, podrán tributar al tipo máximo estatal establecido en el art. 63.1 LIRPF durante el período impositivo de inicio de la actividad y los dos siguientes, siempre y cuando se cumplan las siguientes condiciones:

- a) Que el contribuyente obtenga únicamente RAE en territorio español²⁹.
- b) Que dichas actividades económicas altamente digitalizadas precisen de un espacio físico de prestación cuyo servidor central o elementos nucleares estén en territorio español³⁰.
- c) Que los pagadores lo sean en concepto de actividades de campañas por publicidad, patrocinio, o resultantes de suscripciones mensuales por acceso a contenido exclusivo o por apoyar a la generación del creador de contenido³¹.

Evidentemente, la elección de esta propuesta responde a una serie de criterios, que pasamos a exponer: oportunidad; simplicidad; importancia cualitativa y cuantitativa del régimen propuesto; y la existencia de precedentes exitosos.

- *Criterio de oportunidad*: es claro que el actual momento de búsqueda de soluciones para los retos que supone la economía digital otorga un entorno de cambio incomparable, que se acrecienta con el cierto fracaso

28 A tal efecto, deberían definirse como: aquellas actividades económicas basadas en la obtención de rendimientos de actividades económicas que a su vez consistan en la percepción de cantidades derivadas de la generación de contenido, provengan bien de pagos en concepto de campañas por publicidad o derivadas de suscripciones mensuales; y que a su vez el proveedor del servicio donde se aloja el contenido creado por las personas físicas se vea obligado a tributar como sujeto pasivo del IDSD. En este sentido, debe existir una correlación clara: para que la persona física generadora del contenido puede beneficiarse del régimen fiscal especial, la plataforma intermediaria debe estar obligada a tributar por el IDSD (lo que se cumplirá siempre y cuando sea sujeto pasivo y supere los umbrales establecidos).

29 Claramente, deben ser rendimientos de actividades económicas porque son los propios que se obtienen con el ejercicio de esa actividad. Si el generador de contenido, persona física, obtuviese otro tipo de rendimientos, evidentemente que no podrían beneficiarse de la aplicación de este tipo fijo para determinadas actividades, y deberá hacerlo al tipo ordinario. Por tanto, ese «únicamente» debe hacer referencia a que solo podrán beneficiarse de ese tipo máximo del 24,5% los rendimientos derivados de esas actividades económicas altamente digitalizadas basadas en la generación de contenido.

30 En este caso, es *condictio sine qua non* que el servidor central que da sentido al modelo de negocio (*software*) esté radicado en territorio español, y se demuestre que desde ese ordenador central es donde se obtiene el beneficio económico.

31 Este tipo de pagos recibidos es trascendental. Habida cuenta del modelo de negocio de *YouTube* o *Twitch*, que como ya hemos dicho, fundamentalmente se nutren de los ingresos por campañas de publicidad y de suscripciones mensuales, los pagos que se hagan deben hacerse exclusivamente por esos conceptos para aplicar ese régimen especial del 24,5%, porque es así como se opera a través de estas plataformas y es donde se pone de manifiesto la relación entre el generador de contenido y el intermediario.

de la acción 1ª de BEPS y los vaivenes legislativos en forma de impuestos unilaterales sobre los servicios digitales, pero no sobre la fiscalidad de los creadores del contenido. Por ello, el momento temporal es óptimo para buscar soluciones quizá comprometidas o polémicas, pero que el clima general impulsa, al menos, a plantear.

- *Criterio de simplicidad*: este tipo de propuestas no suponen una modificación de los criterios de residencia de las personas físicas que conlleve una modificación del art. 9 LIRPF, con todos los inconvenientes y complicaciones que ello traería. Esos criterios y redacción se mantienen intactos, y únicamente se articula un nuevo régimen especial para someter a tributación un determinado tipo de actividad digital en concreto que no tiene que afectar al resto de actividades. Desde el punto de vista de la técnica legislativa, es la propuesta que menos problemas puede suponer a la hora de su articulación, porque no altera lo que ya existe, sino que crea un régimen «nuevo» cuyo patrón surgió ya tiempo atrás, como fue el régimen de impatriados.
- *Importancia cualitativa y cuantitativa del régimen propuesto*: ya hemos advertido de las cifras de facturación de las plataformas intermediarias y de las cifras de ingreso de determinados generadores de contenido. En definitiva, es un modelo de negocio, desde ambos puntos de vista, millonario. Así, no es descabellado aludir a la necesidad de intentar sujetar a estos contribuyentes a territorio español para su tributación y así evitar que trasladen su residencia a otros territorios, con la consecuente pérdida del talento digital –y de recaudación– que ello supone. Es posible que otras actividades también lo merezcan, pero a la luz de su importancia tanto cualitativa (por la propia idiosincrasia del modelo de negocio) como cuantitativa (sus cifras) son potenciales merecedores de la articulación de un régimen fiscal especial, aunque sea transitorio a modo de estímulo de la actividad económica.
- *Existencia de precedente inmediato exitoso*: el régimen de impatriados, conocido como *Ley Beckham*, más allá de la polémica que pudo generar y que hoy día sigue haciendo, contribuyó a lograr el objetivo para el cual se ideó: atraer talento extranjero a nuestro país, un talento que no existía (por más que fuese aprovechado mayoritariamente por futbolistas). Es un precedente exitoso de la articulación de un régimen especial de tributación *ex novo* dirigido a un grupo concreto de contribuyentes, como podría extrapolarse en el caso de la propuesta que tratamos.

Expuesta nuestra propuesta de modificación normativa, a tenor de los recientes acontecimientos y pretendidas reformas que verán la luz, hay que hacer mención obligada, precisamente, a un régimen parecido al que nosotros hemos propuesto, pero enfocado de otra forma. Así, el pasado 10 de diciembre de 2021 se aprobó el Proyecto de Ley de fomento del ecosistema de empresas emergentes (conocida popularmente como “Ley de Startups”), que recoge una modificación del régimen de impatriados para atraer a los denominados “nómadas digitales”.

Este régimen se sustenta en lo siguiente: 1. Mejora del acceso al régimen fiscal especial de trabajadores desplazados (impatriados) para atraer talento digi-

tal extranjero. 2. Reducción de 10 a cinco periodos impositivos necesarios de residencia en España para acceder al mismo, así como ampliación de seis a 11 para la tributación en el IRNR. 3. Posibilidad de extender este régimen fiscal al cónyuge o progenitor de los hijos (menores de 25 años o con discapacidad, independientemente de su edad) del impatriado.

En resumidas cuentas: se pretende establecer incentivos para atraer al talento “digital” extranjero, sin modificar las líneas maestras del régimen del 93 LIRPF, ya que, al fin y al cabo, se podrán seguir beneficiando de este régimen –a lo que aquí nos interesa– los *streamers* que se desplacen a nuestro territorio para prestar sus servicios profesionales; pero no será de aplicación a los que ya residan aquí, es decir, al talento nacional, y no se les incentiva de ningún modo para que permanezcan en nuestro territorio.

Por ello, creemos firmemente que la idea que inspira la reforma del régimen de impatriados contenida en la pretendida “Ley de Startups” es bienvenida, pero deviene insuficiente para incentivar a los *streamers* nacionales, y como consecuencia, estos quedan en una situación –tributaria– francamente desfavorable frente a los que se desplacen a territorio español desde un país extranjero, que es el problema que hemos pretendido atajar en este estudio. Ahora bien, ambas propuestas (la contenida en la Ley de Startups y la nuestra) son compatibles, y es deseable seguir incidiendo en las posibilidades de nuestro sistema tributario para retener al talento digital nacional, aprovechando que se ha abierto definitivamente el debate sobre los incentivos fiscales aplicables a los “nómadas digitales”.

4. Crítica y propuestas desde el punto de vista de la plataforma

Las propuestas sobre la tributación de un modelo de negocio deben pasar por la sensatez y claridad en la imposición, algo que, desde luego, la Ley 4/2020 no ha conseguido.

Desde su inextricable prosa e intrincada operativa, la LIDSD contiene un nuevo gravamen sumamente controvertido, que configura una nueva carga tributaria para determinados actores que hasta la fecha no venían soportándola, pero sin hacer lo propio con la contraparte, es decir, sin reformar de la mano la tributación de los generadores de contenido³². Por ello, son varias las reformas, propuestas y críticas que se deben hacer, orientadas a modificar la configuración de la normativa referenciada.

Primera.- Ya hemos razonado que este nuevo impuesto puede conducir, en ocasiones, a que plataformas como *YouTube* o *Twitch* cumplan los tres hechos imponibles prefijados por la ley, cuando ni siquiera era ese el objetivo inicial –por más que la Resolución de la DGT de 10 de junio de 2021 asuma con naturalidad lo contrario–. Como bien sabemos, cada uno de ellos hacía referencia a un modelo concreto de negocio, y concretamente *YouTube* fue enmarcado en aque-

32 Dicho sea de paso, aunque es una obviedad, la LIDSD no puede reformular la tributación de los generadores de contenido personas físicas porque no es su objetivo ni finalidad.

llos sustentados en la obtención de ingresos por publicidad³³, aunque ya hemos demostrado que es una conclusión francamente errónea derivada de la incomprensión de su modelo de negocio, por cuanto puede acumular perfectamente dos de los tres gravámenes sin ninguna fórmula de incompatibilidad entre ellos, como sí sucede en otros impuestos de nuestro sistema tributario (por ejemplo, el ITPAJD). Por ello, se debe articular un sistema claro de incompatibilidades entre los hechos imponible evitando situaciones del todo indeseables.

Aunque estamos en ciernes de asistir a la presentación de la primera autoliquidación del IDSD, que tendrá lugar entre el 1 de julio y el 2 de agosto de 2021 por aplicación de la Orden HAC 590/2021, de 9 de junio, es urgente repensar cómo se quiere articular este gravamen para las plataformas intermediarias que sustentan y distribuyen la generación de contenido. No estamos hablando de otras plataformas que desarrollen puramente una labor de intermediación (véase *Amazon*, *Aliexpress*, etc.), sino aquellas como *YouTube* o *Twitch* dedicadas específicamente al alojamiento de vídeos en sus servidores y la conexión entre los generadores de contenido y los usuarios consumidores de los mismos.

Segunda.- Este gravamen no contribuye a lograr una imposición justa, porque aunque se prevea un tipo del 3% sobre el total de ingresos (lo que debatiremos más adelante), y formalmente no se permita una repercusión al consumidor final como sucede en el IVA, la solución está bien clara: si como plataforma debe asumir un nuevo gravamen, será bien el propio generador de contenido a través de una revisión del margen de reparto de beneficios, o bien los suscriptores mediante aumento de la cuota, los que terminarán soportándolo; no siendo esa, ni mucho menos, la finalidad para la que se creó.

Ello se agrava cuando, además, no se permite la deducibilidad de gastos más allá del IVA o impuestos análogos (lo que deriva también en realidad de su autocalificación como indirecto), y debe incluirse en la base imponible un ingreso bruto, lo que se aleja muchísimo de la realidad de estos modelos de negocio. Una alta facturación en una actividad altamente digitalizada no implica un alto beneficio. Razonar de esa forma implica no comprender cómo funciona la sociedad del siglo XXI y evidentemente conduce a articular soluciones jurídico-técnicas francamente deficientes. Es un punto claramente a revisar para poder comprender cómo gravarlos correctamente.

Tercera.- Se realiza una inversión en I+D nada desdeñable, e incluso una facturación récord no asegura beneficios en cuantía equivalente. Y este paradigma se repite con otras muchas plataformas que dedican cantidades millonarias a la inversión en innovación. Si no se permite la deducción de esas cantidades, evidentemente que supone un claro perjuicio y en realidad ir en contra de la propia esencia de los impuestos que gravan la renta, sustentados en renta neta, y no bruta, como sucede en el IRPF e IS.

Bien es cierto que se podría alegar que al ser indirecto no debería seguir ese patrón de gravar la renta neta, pero, sin entrar en ese debate sobre su contro-

33 Así lo hizo expresamente la Comisión Europea en 2017 al mencionar, por primera vez, nombres y apellidos de las empresas sobre las que, a su juicio, había que actuar para reinstaurar los principios de justicia tributaria (Comisión Europea, 2017, 4-8). Esa recomendación, a su vez, prendió la mecha que un año después desembocaría en las propuestas de directiva 147/2018 y 148/2018, de 21 de marzo (Consejo, 2018 a y b).

vertida naturaleza jurídica, si se observa con detenimiento, por más que se pretenda gravar la prestación de servicios digitales se termina gravando ingreso y, por tanto, renta bruta. No las operaciones llevadas a cabo, sino la renta bruta³⁴. Por eso es de justicia esgrimir un razonamiento a favor de articular un sistema de deducción de gastos coherente que no penalice, precisamente, a las empresas que más invierten en innovación.

Cuarta.- Se deben modificar, al menos, los hechos imponibles de publicidad y el de intermediación, no siendo suficientes las aclaraciones interpretativas recogidas en la Resolución de la DGT de 10 de junio de 2021. El primero, en el sentido de ponerlo acorde con la realidad e ir de la mano de la reforma de la tributación de los generadores del contenido que posteriormente aprovechan las empresas para anunciarse antes, durante y después del mismo³⁵; y el segundo, estableciendo claramente, de forma mucho más concisa que lo realizado hasta la fecha, qué es esa labor de intermediación realizada y si es fundamental o no concluir operaciones dentro de la plataforma, o el hecho de poner en contacto a unos (generadores de contenido) con otros (consumidores del contenido) ya es indicativo del cumplimiento del hecho imponible.

En relación con esto último, la Resolución de la DGT de 10 de junio, en un intento de aportar claridad, se ha encargado de clarificar el concepto de «operación» a efectos del cumplimiento del hecho imponible. Así, en los servicios de intermediación en línea con operación subyacente, se considerará «... cada servicio de intermediación realizado respecto de cada entrega de bienes o prestaciones de servicios subyacente que sea facilitada por la interfaz digital», y en los demás servicios de intermediación, «... cada contrato celebrado entre contribuyente y usuarios, que tenga por objeto la apertura o renovación de la cuenta». Es decir, en nuestro caso objeto de estudio, poner en contacto a unos con otros, mediante una plataforma intermediaria como *Youtube* o *Twitch*, no es suficiente para considerarse que cumple el hecho imponible, como sí el hecho de concluir operaciones no ya dentro de la interfaz, sino que sea «facilitada» por la misma.

Puede tener cierto sentido aplicado a otro tipo de plataformas que no sean las que venimos estudiando, porque en estas el valor se genera por el propio hecho de que unos retransmiten o generan contenido y otros lo consumen, y la plataforma es un intermediario, podríamos decir, necesario, en la operación llevada a cabo. En resumidas cuentas, no termina de clarificar definitivamente la cuestión.

34 Por más que la propia LIDSD, el Reglamento y la Resolución de la DGT de 10 de junio de 2021 se empeñen en remarcar lo contrario, bajo ese manido argumento —que no por ello acertado— de que se grava la prestación de los servicios digitales operación a operación, sin tener en cuenta la capacidad económica del prestador de los servicios, cuando no es cierto: se termina cuantificando en la base imponible el montante total de ingresos derivados de la prestación de esos servicios, y no el valor añadido de los servicios en sí (como sucede en el IVA). *Vid.* Sánchez-Archidona (2020, 90-99).

35 En realidad, el cumplimiento del hecho imponible no depende del uso que haga el usuario de la publicidad, sino del número de veces que aparezca en su dispositivo. Es decir, lo relevante no es si el mensaje llega al usuario o este recoge ese estímulo, sino, simplemente, que aparezca delante de sus ojos. No obstante, como se recoge en Uría Menéndez (2021, 41) y compartimos: «... en el caso de que la aparición de la publicidad esté ligada a la visualización del vídeo (por ejemplo, en *YouTube*), podría ser razonable entender que este sea el criterio para considerar el impacto económico...».

Quinta.- Tampoco parece tener sentido la exclusión de gravamen, mediante un supuesto de no sujeción, de aquellas plataformas que se dedican a la prestación de un contenido –digital– multimedia previa suscripción y pago mensual de cuota, como es el caso de *Netflix*, *Amazon Prime Video*, *Rakuten*, *HBO*, *Disney+*, *Apple TV*, etc. (art. 6.c. LIDSD). Y decimos que no tiene sentido porque su labor no se diferencia tanto de la realizada por *YouTube* o *Twitch*, y es ahí donde esa exclusión no encuentra fundamento.

Bien es cierto que los supuestos de no sujeción tienen una naturaleza técnica, y en este caso, se basan en que el valor no lo genera el usuario final, sino la propia plataforma o servicio, lo que es sumamente discutible, ya que el modelo de negocio no es el de *YouTube* o *Twitch*, es decir, no hay generadores de contenido que suban sus vídeos a *Netflix*, pero esa plataforma es un intermediario entre dos actores: unos, los consumidores que abonan una suscripción mensual; y otros, los propietarios de los contenidos subidos. Es innegable afirmar que sin los usuarios suscritos esas plataformas no funcionarían, como de hecho así sucede en series que no alcanzan éxito en las mismas, y precisamente ese fracaso deriva de la falta de visualizaciones de los usuarios, que generan, en realidad, el valor en la misma y determinan también el valor de la propia producción cinematográfica.

Sexta.- Queda claro lo siguiente: sin generador de contenido, no hay modelo de negocio. Puede existir la plataforma (caso de *Netflix* o *Prime Video*), pero no el contenido consumido por otros usuarios que bien son receptores potenciales de una publicidad contratada por terceros, o bien incluso se suscriben y pagan una cuantía mensual por disfrutar de determinado contenido o privilegios. Y como sin generador de contenido no hay modelo de negocio, no se comprende que se aborde la tributación de los intermediarios sin hacer lo propio con el otro miembro de la ecuación que además le da sentido.

Un nuevo gravamen sobre las plataformas puede entenderse (aunque no en los términos de la actual LIDSD), pero siempre yendo de la mano de una reforma del régimen fiscal de los generadores de contenido, como podría ser la propuesta que realizamos en el apartado anterior. Y también siempre y cuando se modifiquen determinados aspectos muy problemáticos de la actual LIDSD, a saber: la deducibilidad necesaria de gastos en la base imponible; la inclusión de supuestos de incompatibilidad entre gravámenes; y una mayor concreción de los hechos imposables.

Dicho lo anterior, a modo de apoyo a lo descrito, recientemente hemos asistido a la implementación de otro instrumento que recoge una medida que contribuye a hacer tributar «mejor» a los modelos de negocio descritos a lo largo del trabajo desde el punto de vista de la plataforma intermediaria, como es la contenida en la Directiva del Consejo *por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad*, de 19 de febrero, conocida como DAC 7 (Consejo, 2021).

Efectivamente, no solo articulando nuevos gravámenes se consigue el objetivo descrito, también estableciendo o endureciendo las obligaciones de intercambio de información tributaria como es el caso de la iniciativa mencionada. En este caso, se centra exclusivamente en «introducir un requisito normalizado de comunicación de información por parte de los opera-

dores de plataformas³⁶ (en nuestro caso, afectaría también a *YouTube* o *Twitch*) que se aplique en todo el mercado interior», a fin de que «... las administraciones tributarias de los Estados obtengan información exhaustiva necesaria para calcular correctamente el impuesto sobre la renta adeudado» (Consejo, 2021, 4-11), lo que, en este caso, excluiría el uso de esa información para determinar el *quantum* de la obligación tributaria en el IDSD.

En cualquier caso, es evidente que esta obligación de intercambio de información debe ser complementaria a cualesquiera de otra índole, como las descritas en este trabajo, a fin de servir de apoyo para lograr los objetivos propuestos, y pone de manifiesto que se pueden explorar otros caminos más allá del establecimiento de gravámenes como el ya estudiado.

5. Conclusiones

No resulta fácil extraer un corolario de notas finales al uso en temas profundamente complejos como el que nos ocupa, en realidad, no demasiado explorado en textos científicos. Aun así, es de justicia ofrecer una serie de conclusiones que focalicen en los principales aspectos tratados en este estudio y que contribuyan a aportar más claridad al trabajo.

5.1. La incuestionable importancia de los «nuevos» modelos de negocio basados en la generación de contenido y su incompreensión jurídico-tributaria.

El *streaming* vino para quedarse, hace ya algún tiempo, y no constituye el futuro de los modelos de negocio, sino el presente. Además, no existe una comprensión clara de este modelo de negocio y así difícilmente se va a diseñar un gravamen acorde. Es más, se viene haciendo hincapié casi de una forma inquisitiva y persecutoria en las plataformas intermediarias, como las titulares de un modo de proceder «dudoso» en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias (como puso de manifiesto la Comisión Europea allá por 2017).

36 Lo que, por otra parte, no viene siendo novedad, ya que en tiempos recientes se vienen proponiendo iniciativas de este corte (con mayor o menor éxito). En abril de 2019, los senadores norteamericanos Warner y Hawley propusieron el Proyecto de ley *Designing Accounting Safeguards to Help Broaden Oversight and Regulations on Data* (DASHBOARD, SIL 19759), que pretendía establecer una obligación *ex lege* para las empresas de que revelasen el valor de los datos captados de los usuarios y para qué se utilizan. Poco después de la proposición de la DASHBOARD, el senador Fisher y el propio senador Warner presentaron otro proyecto más: el *Deceptive Experiences to Online Users Reduction* (DETOUR, SIL 19435), o Ley sobre experiencias engañosas para la reducción de usuarios online, que pretende la reducción de las experiencias engañosas de los usuarios online, mediante la prohibición del uso de determinadas interfaces y diseños engañosos conocidos como dark patterns. Por su parte, y en consonancia con el citado proyecto, los senadores Booker, Wyden y Clarke presentaron el proyecto de ley de la *Algorithmic Accountability Act* (AAA, OLL 19293) o Ley de responsabilidad algorítmica, que pretendía obligar a las grandes empresas a analizar de forma periódica sus algoritmos y reparar aquellos que generen decisiones discriminatorias, injustas, sesgadas o imprecisas. Y en 2021, más recientemente, se ha propuesto otro Proyecto de Ley por el senador Markey: *To prohibit the discriminatory use of personal information by online platforms in any algorithmic process, to require transparency in the use of algorithmic processes and content moderation, and for other purposes* (MUR21415). Vid.. al respecto Sánchez-Archidona (2020b, 375-400).

Dicho esto, se ha omitido que los generadores de contenido o «streamers» son los verdaderos actores de esos modelos de negocio. Sin «streamer» no hay contenido que publicitar o vender. Sin esos vídeos o directos retransmitidos —a través de la plataforma, eso sí— que provocan una respuesta en los usuarios consumidores de práctico fanatismo y los incita a verlos, y que a su vez eso sirve al proveedor del servicio para insertar la publicidad y definir mejor qué conviene más a los anunciantes, no hay modelo de negocio. Tan simple como que sin generador de contenido no existe el modelo de negocio. Y no hay que ser muy avisado para entender que no en demasiado tiempo los generadores de contenido encontrarán otra fórmula para retransmitir en directo sin el soporte de las plataformas intermediarias.

5.2. La dificultad para sujetar en territorio español a los «streamers» sobre la base de los criterios de residencia *ex art. 9 LIRPF*.

Se viene poniendo de manifiesto que el romanticismo de subir y bajar la persiana, en modelos de negocio basados en la economía digital, no se produce. La «nube» ha sustituido al espacio físico de referencia y punto de encuentro y sujeción a efectos fiscales. Ello quiere decir que las personas físicas —y jurídicas— pueden residir en un punto geográfico concreto y desarrollar una actividad económica en cualquier parte del mundo.

Consecuentemente, los criterios de residencia de las personas físicas *ex art. 9 LIRPF* están francamente desactualizados como punto de conexión en el territorio nacional para sujetar a las personas físicas que desarrollan actividades solo necesitadas de un ordenador y un cable de fibra óptica para prestarse (de ahí, entre otros, los escándalos sociales y la facilidad para trasladarse a otros países con regímenes fiscales francamente más beneficiosos). Los criterios allí contenidos no hacen justicia a este tipo de actividad profesional.

El criterio cuantitativo de superación de 183 días en territorio nacional ya no demuestra la integración y convivencia en una determinada comunidad, ni siquiera tampoco el núcleo central de intereses económicos (y no digamos ya la presunción de residencia de cónyuge e hijos). El traslado de los «youtubers» a Andorra no significa integrarse en la vida andorrana, sino simplemente acogerse a una tributación más baja en el IRPF. Son actividades que, no olvidemos, se desarrollan en la soledad de un habitáculo, y el generador de contenido no tiene, siquiera, que salir de él ni integrarse en un determinado barrio. Por ello, en la práctica, exclusivamente para este tipo de actividades, urge repensar cómo adaptar estos modelos de negocio a estos criterios de residencia.

5.3. La necesidad de retener el «talento digital» a través de una suerte de régimen especial —temporal— para actividades económicas altamente digitalizadas.

Soluciones mágicas, hoy en día, no existen, pero se deben proponer. E incluso hay que valorar que sean soluciones «controvertidas» o basadas en otras expe-

riencias que obtuvieron réditos. Es el caso del régimen propuesto, calificado como «régimen fiscal para actividades económicas altamente digitalizadas».

Este régimen fiscal especial podría articularse mediante una modificación legislativa que, de modo similar a como se llevó a cabo la introducción del régimen de impatriados, en este caso se enfoque no a la atracción de talento extranjero sino a la retención del «talento digital» nacional para así favorecer la competitividad de la economía española, asegurando una cierta recaudación para las arcas públicas.

El régimen propuesto debería aplicarse a los residentes en territorio español que obtengan rendimientos de actividades económicas, que cumplan la definición a estos efectos debidamente incorporada en la LIRPF, permitiendo que durante tres períodos impositivos (el de inicio de la actividad y dos más) se tribute a un tipo máximo del 24,5%, coincidiendo con el máximo estatal aplicable. Para ello, el contribuyente deberá obtener los citados rendimientos únicamente en territorio español; desarrollar dichas actividades a través de un espacio físico cuyo servidor central o elementos nucleares se fijen en territorio español; y que dichos ingresos deriven bien de campañas por publicidad, patrocinio, o derivado de suscripciones o cuotas mensuales pagadas directamente al generador de contenido.

Creemos firmemente que por oportunidad temporal (cierto consenso internacional para encontrar una tributación «justa» de las multinacionales); simplicidad (debido a que no requeriría más que introducir un régimen nuevo, no modificar lo existente); importancia cualitativa y cuantitativa (por las cifras de facturación, constante auge y expansión del modelo de negocio); así como la existencia de un precedente exitoso (el régimen de impatriados), puede ser una buena solución –aunque sea temporal– para abordar la tributación de los generadores de contenido a la par que la de las plataformas intermediarias.

5.4. La nefasta Ley 4/2020, del IDSD, como gravamen justo y eficaz para las plataformas intermediarias.

Se pretende solucionar la crisis de ingresos fiscales creando un nuevo gravamen (IDSD) *ad hoc* que únicamente afecta a uno de los actores del modelo de negocio: la plataforma intermediaria. En este sentido, la LIDSD no ha venido a aportar luz o una mayor claridad en la imposición, ya que, incluso, dichas plataformas podrían ser gravadas acumulativamente por los tres hechos imponibles (publicidad en línea; intermediación en línea; y transmisión de datos recopilados) sin el establecimiento de un régimen de incompatibilidades entre ellos.

Este impuesto, además, siempre arrojará una base imponible positiva debido a la imposibilidad de aplicar deducciones al gravar los ingresos brutos, de tal modo que se puede decir sin ambages que la plataforma intermediaria sujeto pasivo del Impuesto siempre deberá asumir una cuota tributaria mayor. Es además palmario que el IDSD se creó, en gran medida, para gravar a *YouTube* (y por ende a *Twitch*), de la forma que sea y de la manera que sea, sin alcanzar un cierto consenso sobre el otro actor que da sentido al modelo de negocio y que igual-

mente necesita de una reformulación de su tributación: el generador de contenido.

5.5. Soluciones analógicas para hacer frente a paradigmas digitales.

Si alguna conclusión pudiera extraerse, a modo de cierre, debería que ser nuestro ordenamiento tributario pretende someter a gravamen modelos de negocio del siglo XXI a través de impuestos del siglo XX. Evidentemente, ello produce consecuencias del todo indeseables.

Ni siquiera esta coyuntura se soluciona con el IDSD, que podríamos considerarlo un impuesto del siglo XXI (por lo novedoso, que no por lo eficaz), y buena muestra de ello se pone de manifiesto cuando, a pesar de la expansión europea del unilateralismo fiscal en la adopción de diversos impuestos sobre los servicios digitales (casos de Francia; Reino Unido; Italia; Austria; etc.) y fuera del territorio europeo (India; Canadá; Malasia, etc.), el consenso internacional gira en torno a alcanzar otras soluciones –como el acuerdo alcanzado en junio de 2021 del G-7– que hagan decaer, precisamente, el impuesto más «moderno» que actualmente tenemos. Sacrificarlo, casi, antes de que surta sus efectos y logre sus pretendidos objetivos.

Definitivamente, seguimos anclados en soluciones analógicas para hacer frente a paradigmas digitales.

6. Referencias bibliográficas

Baker, P. (2015). The BEPS Project: disclosure of aggressive tax planning schemes. *Intertax*. 43-1.

Boletín Oficial de las Cortes Generales (2019). Proyecto de Ley del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales, de 25 de enero.

Boletín Oficial de las Cortes Generales (2020). Proyecto Ley del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales, de 19 de febrero.

BOOKER, WYDEN Y CLARKE (2019). *Algorithmic Accountability Act* (AAA, OLL 19293).

Campos Martínez, Y. A (2020). Las administraciones tributarias 5G: la era de la inteligencia artificial tributaria. En Collado Yurrita, M.A., y Romero Flor, L.M., *Tributación de la economía digital*. Barcelona: Atelier.

Comisión Europea (2017). Comunicación al Parlamento Europeo y al Consejo «Un sistema impositivo justo y eficaz en la Unión Europea para el Mercado Único Digital», de 21 de septiembre. COM (2017) 547 final.

Consejo (2018a). *Propuesta de Directiva por la que se establecen normas relativas a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa*. COM (2018) 147 final, de 21 de marzo.

Consejo (2018b), *Propuesta de Directiva relativa al sistema común del impuesto sobre los servicios digitales que grava los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales*. COM (2018) 148 final, de 21 de marzo.

Consejo (2021). *Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad*. 12908/20, de 19 de febrero

Dimitropoulou, C (2020). Scaling Back Tax Preferences on Artificial Intelligence-Driven Automation: Back to Neutral? *World Tax Journal*, may 2020.

Egea Pérez-Carasa, I (2020). El proyecto de Ley del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales en España: Análisis de una medida unilateral y transitoria y de sus aspectos controvertidos. *Cuadernos de Derecho y Comercio*. 73.

FISHER Y WARNER (2019). *Deceptive Experiences to Online Users Reduction* (DETOUR, SIL 19435).

Gil García, E. (2021). Tributación de personas naturales. El caso de los youtubers. Perú: Diálogos Tributarios, Grupo de Investigación en Derecho Internacional Tributario (GIDIT). <Recuperado de: <https://fb.watch/4Fo8sQZJh2/>>. [Consultado el 4 de abril de 2021].

González de Frutos, U., y González Burgos, V. (2020). Luces y sombras del impuesto digital. *RCyT. CEF*. 451.

Grau Ruíz, M.A. (2017). La adaptación de la fiscalidad ante los retos jurídicos, económicos, éticos y sociales planteados por la robótica. *Nueva Fiscalidad*. 4.

Hinojosa Torralvo, J.J. (Dir.) (2021). El difícil camino de la fiscalidad sobre los beneficios de la economía digital en la OCDE. En *Tributos, servicios digitales y robótica*. Navarra: Aranzadi.

Kofler, G., y Sinnig, J. (2019). Equalization Taxes and the EU's Digital Services Tax. *Intertax*, 47. 2.

Macarro Osuna, J.M. (2019). Novedades recientes en la tributación indirecta relacionada con la economía digital: del IVA al (in)directo 'Digital Services Tax'. En Castaños Castro, P., y Castillo Parrilla, J.A. *El mercado digital en la Unión Europea*. Madrid: Reus.

Macarro Osuna, J.M. (2020). La compatibilidad del Impuesto sobre los Servicios Digitales con los convenios de doble imposición a la luz del modelo OCDE. *Quincena fiscal*. 6.

Martín Jiménez, A. y Calderón Carrero, J.M. (2014). El Plan de Acción de la OCDE para eliminar la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios a otras jurisdicciones (BEPS): ¿el final, el principio del final, o el final del principio? *Quincena fiscal*. 1-2.

Menéndez Moreno, A. (2019). El nuevo Impuesto sobre determinados servicios digitales. *Quincena Fiscal*. 6.

Oberson, X. (2017). Taxing Robots? From the emergency of an electronic ability to pay to a tax on robots or the use of robots. *World Tax Journal*, may 2017

OCDE (1998). *Informe del Comité de Asuntos Fiscales – Comercio electrónico: Condiciones Tributarias Marco*. París: OCDE Publishing.

OCDE (2003). *Implantación del marco tributario de la Conferencia de Ottawa*. París: OCDE Publishing. 12-13.

OCDE (2013). *Action plan on Base Erosion and Profit Shifting*. París: OCDE Publishing.

OCDE (2015). *Informes finales de las acciones BEPS*. París: OCDE Publishing.

OCDE (2018). *Tax Challenges Arising from Digitalization – Interim Report*. París: OCDE Publishing.

OCDE (2019). *Abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía – declaración política*, París: OCDE Publishing.

Oliver Cuello, R (2021). Big data e inteligencia artificial en la Administración tributaria. *Revista de Internet, Derecho y Política*, 33.

Rodríguez Losada, S. (2020). Al hilo de la creación de impuestos sobre servicios digitales: sugerencias de la OCDE, propuestas de la UE y soluciones adoptadas en algunos Estados. En Collado Yurrita, M.A., y Romero Flor, L.M., *Tributación de la economía digital*. Barcelona: Atelier.

Sánchez-Archidona, G. (2019a). *La erosión de las bases imponibles societarias*. Navarra: Aranzadi.

Sánchez-Archidona, G. (2019b). La tributación de la robótica y la inteligencia artificial como límites del Derecho Financiero y Tributario. *Quincena fiscal*, 12.

Sánchez-Archidona, G. (2020a). *La tributación de los servicios digitales en la Unión Europea y España*. Navarra: Aranzadi.

Sánchez-Archidona, G. (2020b). El Derecho tributario ante el reto de asignar valor fiscal a los servicios y transacciones económicas que derivan de la explotación de datos. En Navarro Faure, A., y Gil García, E., *Retos del Derecho Financiero y Tributario ante los desafíos de la economía digital y la inteligencia artificial*. Valencia: Tirant lo Blanch.

Sánchez-Urán Azaña, Y. y Grau Ruíz, M.A (2017). El impacto de la Robótica, en especial la robótica inclusiva, en el trabajo: aspectos jurídico-laborales y fiscales. *Servicio de publicaciones de la Universidad Complutense de Madrid*.

Uría Menéndez (2021). Guía sobre el Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales o el DST español. Recuperado de <https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=&ved=2ahUKEwjNsbEtJvvAhX-nUhUIHd0aDccQFjAAegQIBRAD&url=https%3A%2F%2Fwww.uria.com%2Fdocumentos%2Fcirculares%2F1353%2Fdocumento%2F12084%2FGuia_Impuesto_Determinados_Servicios_Digitales.pdf&usq=AOvVaw1an4gH6NyC_vZ2FKf3WyyD> [Consultado el 1 de enero de 2021].

Warner y Hawley (2019). Proyecto de ley: «Accounting Safeguards to Help Broaden Oversight and Regulations on Data Act» (DASHBOARD). *Senado de los Estados Unidos*.

NEW TAX REGIME FOR EXPATRIATES IN BELGIUM

Jacques Malherbe

Professor emeritus UCLouvain

Advocate (Simont Braun)

(Belgium)

Ward Cuypers

Advocate (Simont Braun)

(Belgium)

Título

Nuevo régimen fiscal aplicable a los expatriados en Bélgica.

Resumen

Se analiza la evolución del régimen fiscal aplicable a expatriados en Bélgica, analizando el régimen aplicable anterior, el de 1983, con los problemas que conllevaba y las novedades del nuevo régimen aplicable a partir del 1 de enero de 2022 junto con las particularidades del mismo.

Palabras clave

Régimen fiscal, expatriados, impuesto sobre la renta, empleados extranjeros, Fiscalidad favorable.

Abstract

The evolution of the tax regime applicable to expatriates in Belgium is analyzed, seeing the previous applicable regime, that of 1983, with the problems it entailed and the novelties of the new regime applicable as of January 1, 2022, together with its particularities.

Keywords

Tax regime, Expatriates, income tax, foreign employees, favorable tax.

Fecha de recepción: 03-06-2022/Fecha de aceptación: 06-06-2022/Fecha de revisión: 30-06-2022

Cómo referenciar: Malherbe, J., Cuypers, W. (2022). New tax regime for expatriates in Belgium. *Revista Técnica Tributaria* (137), 113-123

SUMARIO

1. Introduction
2. The 1983 regime
 - 2.1. Eligible persons
 - 2.2. Tax regime
 - 2.3. Deductions
 - 2.4. Procedure
3. Problems raised by the regime
4. The 2022 regime
5. Abbreviations

«Welcome foreigners because you too will be a foreigner»

Greek epigraph to the novel of Roger Ikor «Les eaux mêlées»

1. Introduction

The reform of the tax regime applicable to expatriates working in Belgium is an opportunity to reconsider the solutions which may be given to a lasting problem of international tax law. In Belgium as in many European countries, the burden of taxes on income and especially on professional income became after World War II extremely high due to the expanding role of the State. It was also characterized by a steep progressivity. The income tax was transformed in 1962 from a schedule-based system, applying different taxes to income from real property, from capital and from professional activity into a global system, resulting in a further increase of the tax bill of the taxpayer. In a parallel way, tax evasion in respect of dividends and interest became widespread, due to the proximity of countries like Luxembourg or Switzerland, where it was possible to open accounts and perceive income from capital without reporting it bearing only the –lower– withholding at source. This situation led the Belgian government in 1984 to «deglobalize» such income, submitting it only to a tax equal to the withholding at source, ranging between 15 % and, ultimately, 30 %. Exchange of information put an end to this situation following the G20-OECD and EU inspired regulations.

However, as soon as Belgium in 1960 realized the need and potential of foreign investment, especially American, it was faced with the lack of appetite of employees recruited abroad by multinational companies to submit themselves to taxation higher than the one existing in their country of origin and the reluctance of employers to assume the corresponding salary raises, not to mention high social security contributions.

As it was difficult to present to Parliament a law giving to foreign employees a more favorable tax *status* than to Belgian employees, the tool of an administrative circular was used, granting first to American employees recruited abroad, then to all foreign employees so recruited various tax advantages which *de facto* alleviated the salary expenses of their employer and were geared at attracting foreign investment¹.

The Supreme Court (Cour de cassation) of Belgium held that the additional lump sum expense deduction provided by the circular was devoid of a legal basis². The administrative regime was withdrawn and replaced by a new one intended to withstand the text of legality, in conformity with the Belgian Cons-

1 Circular Ci.R.9.USA/202.118 of 29 September 1960 and Circular Ci.R.9.USA/217.882 of 23 February 1963. Cfr. C.A. Dilley and E.J. Herpin, *The Circular: an in-depth analysis of Belgium's special tax regime for foreign executives*, Brussels, Bruylant, 1979; J. Malherbe, *La légalité du régime administratif des cadres étrangers*, JDF, 1982, p. 66.

2 Cass., 21 May 1982, Pas., 1982, I, 1107, FJF, nr. 82/159; Cass., 19 November 1981, FJF, nr. 82/12.

titution providing that taxes and tax exemptions must find their source only in a law³.

The rules applying to qualified expatriates, which subsist for a transitional period for previous beneficiaries after the adoption of the new regime, are summarized hereunder⁴ to allow an understanding of the legal problems raised and their growing inadequacy to the new European and international legal order.

2. The 1983 regime

2.1. Eligible persons

The special tax regime may be applied upon request to certain foreign company directors and officers and to foreign employees who :

- (a) are posted from abroad to Belgium to work temporarily in one or several branches of a foreign enterprise or in a company controlled by such foreign enterprise;
- (b) are posted from abroad to Belgium by a foreign company, member of an international group, to work temporarily in one or several Belgian companies which are members of the group or in the group's control or coordination office, i.e., in headquarters;
- (c) have been hired directly abroad by a Belgian company which is a subsidiary of a foreign company or a member of an international group to work temporarily in the Belgian company or in the group's control or coordination office;
- (d) are researchers hired directly abroad by Belgian or foreign research centres or laboratories to work temporarily in Belgium.

The regime does not apply to employees of non-profit making associations, e.g., professional organizations, or to partners of partnerships without legal personality.

Taxpayers must take up the qualifying position as their first assignment in Belgium; they may not move from a local job to an assignment covered by the Circular and thereby claim the favorable regime. Relocations within a group will not preclude the continued application of the provisions of the Circular.

The special tax regime is normally granted only to :

- executive staff members, i.e., persons who exercise functions requiring special knowledge and responsibilities or which are predominantly managerial in nature;

3 Circular Ci.RH.624/325.294 of 8 August 1983.

4 See a.o. L. Vanheeswijck and L. Vanaverbeke, *De belasting van buitenlandse kaderleden in België*, Mechlin, Kluwer, 2007; J.L. Davain, *Le régime spécial d'imposition des cadres et dirigeants étrangers*, Brussels, Kluwer, 2003; A. De Reymaeker, *Buitenlandse kaderleden en fiscus*, Diegem, Ced.Samsom, 2002.

- researchers in scientific research centres and laboratories, i.e., centres devoted exclusively to the development of new processes or data and not to the mere collection of information or documentation;
- lower level employees, but only if suitable employees are not available for recruitment in Belgium or if recruitment would be particularly difficult.

2.2. Tax regime

Although these foreign persons are residents, they may be considered as non-residents if they have maintained their family, a house, or the centre of their economic interests abroad, because of close ties with a foreign enterprise that may require their transfer elsewhere at any time. The taxpayer must prove the temporary nature of his assignment. Purchasing a house in Belgium or signing a contract subject to no time limit is not *per se* an indication that the employment becomes permanent and that the taxpayer should lose his privileged tax *status*. Additional factors showing that the centre of economic interests is located abroad include ownership of foreign real or personal property (such as bank accounts), coverage by foreign insurance or social security, etc.

2.3. Deductions

These foreign directors and employees are therefore taxed as nonresidents on the total earned income collected in Belgium and income from real property located in Belgium.

Qualifying foreigners may exclude from taxable income certain payments made by the employer which are considered as expenses incurred on behalf of the employer, including :

- *once-off* expenses: relocation expenses relating to the move to or from Belgium or to the establishment of a home in Belgium.
- recurring expenses including the following :
 - differences in cost of housing or cost of living between Belgium and the country of origin;
 - schooling for children in international or private schools during elementary or high school;
 - one trip per year to the country of origin for the director or employee and family;
 - loss suffered when the home in the country of origin can be rented only below normal value;
 - trips due to special circumstances (death or illness in the family);
 - exchange rate differences;
 - tax equalization; and
 - two annual trips for children studying abroad to visit their parents.

Except for schooling expenses and *once-off* expenses, the allowances must be duly documented and may not exceed € 11,250 for expatriates in general and

€ 30,000 for staff members of control or coordination centres or scientific research centres or laboratories.

In addition, remuneration allocable, after the above-mentioned deductions, to work performed abroad is not included in taxable income. The excluded income is, as a rule, computed as follows :

Total remuneration x working days spent in Belgium

Total number of working days for the year

Back pay and indemnities in lieu of notice, which are taxed separately from other income, are entirely taxable in Belgium.

2.4. Procedure

All employers who wish to apply this special tax regime to their foreign executives must file a request with the Assistant Director of the Authorities» foreign service. Such request must be submitted before June 30 of the year in which the assignment in Belgium starts or, at the latest, two months from the start of the assignment in Belgium, if the assignment starts after June 30⁵.

3. Problems raised by the regime⁶

Similar regimes were introduced in neighboring countries, such as France and the Netherlands.

The first problem to arise was again the legality of the introduction of such a regime by an administrative circular. The Court of Audit (Cour des comptes), a body scrutinizing the State budget, issued two critical reports⁷.

However, several court decisions applied the circular to specific litigations raised e.g. by taxpayers to which the application of the regime had been denied by the administration⁸, what implied an admission of legality as tax law is an element of public policy (ordre public) and illegality must be raised *ex officio* by a Court.

A second problem was the restricted availability of the regime, open only to foreigners, not e.g. to a Belgian citizen living abroad and recruited there. Such

⁵ Com. CIT, 235/17.

⁶ H. Niesten, Het bijzonder statuut van buitenlands kaderlid na 35 jaar circulaire fiscaal doorgelicht, TFR, 2019, p. 1046.

⁷ Cour des Comptes. Le régime spécial de taxation des cadres étrangers. Rapport de la Cour des Comptes transmis à la Chambre des représentants, Brussels, February 2003; Impôt des non-résidents personnes physiques. Pistes de réflexion pour une imposition plus efficace. Rapport de la Cour des Comptes transmis à la Chambre des représentants, Brussels, November 2014, p. 19, 26 and 61.

⁸ H. Serruys, Het bijzonder belastingstelsel voor buitenlandse kaderleden – Overzicht van rechtspraak na 30 jaar circulaire, AFT, 2013, nr. 11, p. 4; L. Hinnekens, Hoe wettelijk en essentieel is de hoedanigheid van niet-verblijfhouder in de Circulaire voor buitenlandse kaderleden?, in Liber Amicorum Albert Tiberghien, Brussels, Kluwer-Ced.Samsom, 1984, p. 217.

a discrimination could be considered as contrary to the free movement of workers within the European Union (art. 45 TFUE).

A third problem was related to the relationship of the expatriate with his country of origin. For Belgian purposes, he was considered a non-resident. His income from capital was tax exempt, as the professional income related to his time spent abroad. In his country of origin, he had generally deregistered as a resident. His income exempt in Belgium had therefore a good chance of being taxed nowhere.

However, after the entry into force of the exchange of information requirements of the Common Reporting Standard and of the European Directive on the topic, information started to be supplied by Belgium to the countries of origin, resulting in new obligations for the taxpayers concerned.

Besides, the circular excluded the expatriates covered from the application of tax treaties, this implying in some way that they were residents of Belgium although formally treated as non-residents subject to the non-resident income tax and not to the general income tax on individuals resident in Belgium.

Finally, the sixth reform of the Belgian State transferred to the regions (Flanders, Wallonia, Brussels-Capital) the application of the rule introduced in the non-resident income tax pursuant to the Schumacker judgment of the ECJ granting personal deductions to EEA non-residents provided that they derive 75 % of their professional income from Belgium. This raised detailed distinctions which lose any interest under the new regime and shall not be mentioned here.

The qualification of the regime as State aid prohibited by article 107 TFUE could also be raised, although the Code of Conduct activity of the European Commission generally did not encompass incentives granted to individuals, even if they benefit their employers.

In his 1974 IFA general report on tax aspects of temporary activity exercised abroad, Mr. Pierre Kerlan concluded that «The development of international trade is tending to make the search for an acceptable solution even more urgent»⁹ and the Belgian reporter, Professor Paul Sibille, wrote that exemptions must be narrowly defined and that any policy should address problems of an economic nature¹⁰ only. Some forty years after the 1983 circular, the Belgian legislator has answered this call.

4. The 2022 regime

As from 1 January 2022, the old expat regime has been replaced with a new regime. While the new regime should provide more legal certainty and

9 XXIVth Congress of the International Fiscal Association, Mexico 1974, Cah. Dr. fisc. Intern., vol. LIXb, Tax problems resulting from the temporary activity abroad of employees of enterprises with international operation, P. Kerlan, General Report, I/66.

10 Id., P. Sibille, Belgian Report II/80.

accommodate certain flaws, it also brings a number of fundamental changes¹¹.

Under the old expat regime, expats were fictitiously considered as «non-residents» for income tax purposes. One of the disadvantages of the old system was therefore the fact that expatriates could not benefit from the protection of the tax treaties concluded between Belgium and their country of origin. The current regime also caused problems in the exchange of information between Belgium and the countries of origin of the expatriates.

Under the new regime, a distinction is made between «incoming taxpayers» and a special category, «incoming researchers». Incoming taxpayers and incoming researchers will have the same tax advantages. Both categories will in principle be considered as residents of Belgium for income tax purposes, with the following differences in terms of personal scope and conditions:

- For «incoming taxpayers», a salary of more than €75,000 will be required to qualify for the new scheme (excluding the employer's own expenses). No specific degree or professional experience is required. The remuneration will be calculated on a *pro rata* basis during the year of arrival and departure or, for example, in the event of a change of employer. The remuneration corresponds to the work of the beneficiary in Belgium. If he is e.g; on a *split* salary, the remuneration from foreign sources does not enter into the computation. Executives and/or directors can only benefit of the expat regime to the extent that (1) they are involved in the day-to-day management of the company (2) they are not (co-)founders of the company and (3) they own less than 30% of the shares in the company.
- For «incoming researchers», no minimum salary is required but they must have a qualifying Master's degree or the equivalent of 10 years» professional experience. Moreover, the regime for incoming researchers will only apply to employees (and not to company directors).

The new regime will apply to incoming taxpayers and researchers of Belgian or foreign nationality, whereas until now it was only foreseen for the latter. The beneficiary must be (i) directly recruited abroad, or (ii) assigned in Belgium within a multinational group. Non-profit associations are now also included in the scope of the regime.

It is immaterial whether the relationship has been established via a third party, such as an executive search firm.

During the 60 months prior to the start of his employment in Belgium, the beneficiary may not (1) have been a resident of Belgium (2) have resided within a zone of 150 km of the Belgian borders or (3) have been subject to non-resident taxation in Belgium.

11 Program-law of 27 December 2021, art. 13, introducing new articles 32/1 and 32/12 of the Income Tax Code (Moniteur belge, 31 December 2021); Circular 2022/C/47 of May 6, 2022; «Contribuables impatriés: attention au passage à un temps partiel», Fiscologue, 2022, n° 1747, p. 1; A. De Reymaeker, La réforme du régime des cadres étrangers, Actualités fiscales, 2021, nr. 38, p. 1.

A fixed percentage of 30% of the remuneration can be considered as «own costs of the employer», exempt from any tax for the expat. That means that the payment by the employer of the recurring costs resulting from the employment in Belgium, on top of the salary, can be considered as a repayment of the employer's own costs, as long as these costs do not exceed 30 pct. of the remuneration. This tax-free amount is capped at €90,000 per year (calculated pro rata during the year of arrival and the year of departure), which means that the tax-free amount can be applied to the amount of the salary up to €300,000 annually. The new regime will be more transparent and easier to manage for international companies, in contrast to the old regime (which provided for a specific calculation of the days spent abroad and the non-taxable remuneration).

The amount exempt for tax purposes is also exempt for social security purposes¹².

In addition to the fixed percentage, costs related to (1) moving to Belgium, including 3 months of hotel costs (2) furnishing of the house in the first 6 months after arrival in Belgium, limited to EUR 1,500, and (3) school expenses for the children for private or international schools in Belgium, are also considered as own costs of the employer. Since the new regime provides no fixed rate for these specific costs, the employee or manager must always provide sufficient evidence in this respect.

Each employer must submit the application for the new regime electronically with proof of the employee's consent and the employer's own costs must always be specified. The tax administration must in principle decide on the application within three months after receipt of the request. A new application must be submitted in case of a change of employer and the condition of a minimum remuneration of EUR 75,000 for incoming taxpayers (not researchers) must be permanently fulfilled in this context. The employer must annually provide the tax administration with a list of the beneficiaries of the expat regime.

The new regime will be applicable for a maximum of five years, which can be extended for three years, up to a total of eight years (while the old regime had an unlimited duration). The new regime is in principle applicable to expatriates starting their employment in Belgium as from 1 January 2022, but foreign executives benefiting from the old regime can also opt for the new scheme before 30 september 2022.¹³

Expats that benefit from the old regime can indeed rely on transitional measures. In this case, the time spent by the expat under the old regime is taken into account for the initial maximum period of 5 years. Expats can only opt for the new regime if they have qualified as an incoming researcher or tax payer for no longer than 5 years on 1 January 2022 and in case the three conditions mentioned above have been complied with during the 60 months prior to the start of their employment in Belgium. The extension of the initial 5-year period - in case it expires after 1 January 2022 - is however still possible until 30 September

12 Royal Decree of 28 November 1969, art. 19, § 2, 4°, modified by Royal Decree of 17 March 2022, *Moniteur belge*, 30 March 2022.

13 *Projet de loi du 22 juin 2022, Doc. 55 Chambre 2722/004; «Contribuables impatriés et chercheurs impatriés : délai au moins jusqu'au 30/9», Fiscologue, 2022, no 1751, p. 12*

2022¹⁴. Not all expats benefiting from the old regime will therefore be eligible under the new regime, also due to the different and generally more stringent conditions. In this case, the old regime can still be applicable until 31 December 2023.

Expats can, for instance, only opt for the new regime if they have qualified as an incoming researcher or tax payer for no longer than 5 years and in case the three conditions mentioned above have been complied with during the 60 months prior to the start of their employment in Belgium.

There will of course be «winners» and «losers» compared to the previous regime, with the winners being mainly the expats with Belgian nationality and the losers being the expats for whom the initial 5-year term has already expired on 1 January 2022.

The future will tell whether problems arising under the old regime are solved by the new one.

The following conclusions were already drawn by the Government when presenting the statute to Parliament¹⁵.

The new regime applies as well under the income tax of residents as under the income tax of non-residents; it is no longer necessary to consider fictitiously that a beneficiary is considered as a non-resident. He may be if he keeps his residence abroad, but this will be rather exceptional. In this case, he will have to submit a certificate of his State of residence stating that he is subject to income tax in that State. An end is put to the existence of tax statelessness of beneficiaries who were residents nowhere.

The benefits of the new system are granted to the expat (now labeled an «impatriated») and not to his employer.

The new regime is not dependent on the temporary nature of the activity as it is granted only for five years, eventually eight years.

It is applied to foreigners and Belgian nationals alike and is fully compliant with the free movement of workers under the TFEU.

The requirement of non-residency during 60 months prior to employment does not infringe such freedom but is meant to avoid abuses and demonstrate that the employee has indeed been recruited abroad.

No condition relates to the possession of a degree. It is indeed difficult for a tax administration to deal with the problem of equivalence of foreign and Belgian degrees.

The government considers that the amount of the expense considered as expenses of the employer with a ceiling of 30 % does not lead to an excessive allocation of extraterritorial outlays¹⁶.

14 Exposé des motifs du 2 juin 2022, Doc. 55 Chambre 2722/001; «Projet de loi sur des dispositions fiscales diverses et sur les tax shelters», *Fiscologue*, 2022, no 1750, p. 4.

15 Exposé des motifs, Doc. 55 Chambre 2349/001.

16 Comp. ECJ, 24 February 2015, C-512/13, *Sopora v. Staatssecretaris van Financiën*, ECLI:EU:C:2015:108.

5. Abbreviations

Cah. Dr. fisc. Intern.	Cahiers de droit fiscal international
FJF	Fiscale jurisprudentie-Jurisprudence fiscale
JDF	Journal de droit fiscal
TFR	Tijdschrift voor fiscaal recht

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

José María Tovillas Morán
Universidad de Barcelona



EL BENEFICIO DE LA REDUCCIÓN DEL 30 POR CIENTO POR OBTENCIÓN DE RENDIMIENTOS IRREGULARES POR PROFESIONALES: SITUACIÓN JURISPRUDENCIAL ACTUAL

José María Tovillas Morán

Catedrático acreditado de Derecho Financiero y

Tributario

Universidad de Barcelona (España)

0000-0002-2606-2707

Resumen

Se analiza la situación actual de la jurisprudencia relativa al derecho de los profesionales, en especial, abogados, a beneficiarse de una reducción del 30 por ciento del importe de la renta de carácter irregular. Tras examinar el fundamento constitucional de esta ventaja fiscal y la evolución normativa se estudia el contenido de la doctrina emanada del Tribunal Supremo más reciente y consolidada sobre la materia generadora de la presunción del derecho a beneficiarse del incentivo fiscal cuando las rentas son irregulares. Se reseñan las Sentencias de los Tribunales Superiores de Justicia que han seguido el criterio del Tribunal Supremo.

Palabras clave

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, rentas irregulares, beneficio fiscal, jurisprudencia, profesionales.

Abstract

The current situation of the jurisprudence regarding the right of professionals, especially lawyers, to benefit from a 30 percent reduction in the amount of irregular income is analyzed. After examining the constitutional basis of this tax advantage and the regulatory evolution, the content of the most recent and consolidated doctrine issued by the Supreme Court on the matter that generates the presumption of the right to deteriorate the tax incentive when income is irregular is studied. The Judgments of the Superior Courts of Justice that have followed the criterion of the Supreme Court are reviewed.

Keywords

Income Tax, irregular income, tax benefit, jurisprudence, professionals.

Cómo referenciar: Tovillas Morán, J.M. (2022). El beneficio de la reducción del 30 por ciento por obtención de rendimientos irregulares por profesionales: situación jurisprudencial actual. *Revista Técnica Tributaria* (137), 125-147

SUMARIO

1. Necesidad de un tratamiento especial para los rendimientos irregulares obtenidos por profesionales
2. Evolución normativa de la reducción por obtención de rendimientos irregulares de actividades económicas desde la Ley 40/1998
 - 2.1. Normativa vigente desde el 1 de enero de 1999 hasta el 31 de diciembre de 2005
 - 2.2. Normativa vigente desde el 1 de enero de 2006
3. Nueva doctrina jurisprudencial sobre las reducciones por rendimientos irregulares
4. Conclusiones
5. Bibliografía
6. Jurisprudencia citada
7. Doctrina administrativa citada

1. Necesidad de un tratamiento especial para los rendimientos irregulares obtenidos por profesionales

El modelo de imposición sobre la renta de las personas físicas adoptado por el legislador español en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, LIRPF) recibe una fuerte influencia del modelo de impuesto dual sobre la renta (*dual income tax*)¹ en el que el legislador ha seleccionado como objeto-fin del tributo un concepto diverso de renta que divide esta manifestación de riqueza en renta del trabajo en sentido amplio o «renta ganada» y en renta del ahorro. Una vez seleccionado este objeto-fin del IRPF, la división de la renta en dos grandes categorías que contempla el modelo de *dual income tax* ha inspirado la definición del objeto material de gravamen en la Ley 35/2006. De esta forma, el objeto material de gravamen, el concepto general de renta, se divide en dos partes: parte general de la renta y renta del ahorro. La actual distinción entre renta general y renta del ahorro tiene su reflejo en dos bases imponibles y, en última instancia, en dos bases liquidables, la general y la de ahorro que son gravadas de forma sustancialmente diversa. Por un lado, la base liquidable general conlleva la aplicación de la tarifa estatal y la tarifa autonómica dotadas de elevada progresividad aplicable a los rendimientos del trabajo, de actividades económicas, del capital inmobiliario y en algunos casos marginales del capital mobiliario, imputaciones de renta y ganancias y pérdidas de patrimonio no derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales. Por otro lado, la base liquidable del ahorro en la que se incluyen la mayoría de rendimientos del capital mobiliario (intereses, dividendos, rentas provenientes de seguros) y ganancias y pérdidas de patrimonio generadas por la transmisión de elementos patrimoniales han tributado desde 2015 mediante una escala progresiva de tres tramos en las que la diferencia entre el tipo mínimo y el tipo máximo era de cuatro puntos mientras que, desde 2021, la escala progresiva se ha incrementado a cuatro tramos con una diferencia que pasa a ser de siete puntos².

Como es conocido, los rendimientos derivados del ejercicio de actividades profesionales, incluidos entre las rentas de actividades económicas, se encuentran integrados entre las rentas a propias de la parte general de la base im-

1 Un estudio completo sobre modelos alternativos de tributación de la renta que, más allá de su aspecto innovador, han pasado a la realidad normativa de numerosos Estados incluidos algunos Estados miembros de la Unión Europea puede verse en Durán Cabré, José María (2002). *Modelos alternativos al IRPF español*, Colección Estudios, CES. En este texto se explica el modelo del dual income tax sintetizándolo de la siguiente forma: "El impuesto dual grava, por una parte, las rentas y ganancias de capital a un tipo único proporcional y, por otra, las rentas del trabajo y demás rentas a tipos impositivos progresivos. Asimismo, el tipo proporcional único de las rentas y ganancias de capital debe coincidir con el tipo marginal mínimo de la estructura tarifaria progresiva que grava las rentas del trabajo. En consecuencia, bajo la imposición dual todas las rentas del capital quedan gravadas por el mismo tipo impositivo proporcional, con independencia del tipo de renta obtenida o de la forma organizativa adoptada para su obtención (persona física, comunidad de bienes, persona jurídica). En cambio, las rentas del trabajo quedan sometidas a tipos marginales progresivos y superiores, salvo para el primer tramo de la tarifa", pág.93.

2 García Berro, Florián (2015): "El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (I)" en Pérez Royo, Fernando (Coordinador): *Curso de Derecho Tributario. Parte especial* (págs. 88 y 89), Editorial Tecnos.

nible del IRPF. Desde el punto de vista de la imputación temporal de esta clase de ingresos, se reconoce en el art. 14.1.h) LIRPF la posibilidad de que quienes obtengan rendimientos de actividades profesionales empleen como, alternativa al criterio del devengo del ingreso y del gasto de origen contable, el de caja, imputando los ingresos y los gastos en función de los cobros y los pagos, sin necesidad, para ejercer esta opción, de obtener una aprobación expresa de la Administración.

Los elementos de cuantificación de los rendimientos netos de actividades profesionales están diseñados por el legislador sobre la base de un período impositivo de un año natural³ así como las tarifas estatal y autonómica y el mínimo personal y familiar. Frente a esta opción de técnica legislativa absolutamente necesaria para regular un impuesto personal sobre la renta de las personas físicas cuyo hecho imponible tiende a reiterarse a lo largo del tiempo, surge la problemática de las rentas irregulares entendidas como *«aquellas que tienen origen, bien porque no existe correlación temporal entre el plazo de producción de la renta y la cadencia en su percepción (rentas de generación plurianual y variables), o bien, porque se ha percibido un ingreso de forma inusual o excepcional en contraste con la cadencia periódica y anual de obtención del resto de rentas (rentas esporádicas o extraordinarias)»*⁴. Se han definido, igualmente, los rendimientos irregulares como aquellos que o bien se producen de forma esporádica o no continua en el tiempo o bien tienen un ciclo o período de producción que no coincide en el tiempo con el período impositivo y se prolonga o dilata a lo largo de un período temporal más amplio, lo que provoca las naturales distorsiones en el caso de un impuesto con una tarifa progresiva como es del IRPF, al percibirse estas rentas de manera concentrada o de una sola vez durante el período impositivo sujeto a declaración y gravamen, con lo que de no adoptarse algún mecanismo corrector resultarían peor o más desfavorablemente tratadas que aquellas que se producen de manera regular a lo largo de varios años pero que se devengan dentro del período impositivo en el que se generan⁵. Estos rendimientos irregulares dan lugar, por lo tanto, a una falta de correlación entre su período de generación plurianual (concepto económico) y el período de imputación de la renta único (concepto fiscal) generador de una acumulación de rentas en un único período impositivo dado el sistema de fragmentación del elemento temporal del hecho imponible del IRPF. La aplicación de los tipos progresivos a estas rentas concentradas en un único período impositivo conlleva una sobreimposición de las mismas⁶. Para corregir esos efectos no queridos de la progresividad surge la necesidad de reconocer beneficios fiscales a las rentas irregulares con el objetivo de ajustar su cuantía y, una vez

3 Como los gastos de difícil justificación admitidos en la estimación directa simplificada (art.30.2), las reducciones para igualar el tratamiento de las rentas de actividades económicas a las rentas del trabajo (art. 32.2) o las reducciones por inicio de una actividad económica (art. 32.3).

4 Chico de la Cámara, Pablo (2008). *Los Rendimientos Irregulares de Actividades Económicas en la Nueva Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Thomson-Aranzadi, págs. 45-46.

5 FJ 4º de la STSJ de Murcia 667/2010, de 9 de julio (recurso 85/2006).

6 Sanz Clavijo, Alfonso (2019) La tributación de los rendimientos irregulares en el IRPF: Análisis y una propuesta de reforma del sistema de reducción. *Revista española de Derecho Financiero* (182) abril-junio 2019, <https://proview-thomsonreuters-com>.

modificada su cuantía, equipararlas, en mayor o menor grado, a las rentas regulares.

El fundamento de la necesidad de la existencia de medidas correctoras de la sobreimposición se encuentra en los principios de capacidad económica y de justicia tributaria, presentes como elementos normativos del sistema tributario español en el art. 31.1 CE. En este sentido, se puede citar la siguiente justificación contenida en el FJ 3º de la Sentencia del Tribunal Supremo 429/2019, de 19 de marzo de 2018 (recurso de casación núm. 2070/2017):

«El motivo que justifica la reducción fiscal reconocida, desde la Ley del IRPF de 1978, reside en la necesidad, tanto de justicia tributaria como de capacidad económica, de mitigar los efectos de la progresividad sobre rentas que tributan íntegramente en un solo ejercicio pero que han sido obtenidas en contraprestación de trabajos o servicios realizados en períodos de tiempo mayores, al menos de dos años conforme a la ley vigente. Por su parte, la razón de ser de la excepción debe ser comprendida en presencia de esa misma finalidad, de modo que si lo habitual o lo regular es la percepción de tales ingresos cuyos períodos de generación superen el umbral temporal legalmente previsto, en tal caso la reducción sería un privilegio irritante e injustificable, pues en nada se diferenciarían aquellos de los obtenidos de forma regular.»⁷

El fundamento en el principio de capacidad económica de la existencia de un beneficio fiscal aplicable a los rendimientos irregulares de actividades económicas queda reforzado por el reconocimiento de la vigencia y la efectividad que de ese elemento basilar de nuestro sistema tributario ha hecho el Tribunal Constitucional en algunas de sus sentencias, relativamente recientes, en el ámbito tributario. A nuestro parecer, resulta de gran transcendencia a efectos de servir de criterio al legislador en el momento de regular la imposición sobre la renta y en sede de interpretación y aplicación de las normas fiscales por parte de la generalidad de los operadores jurídicos, el reconocimiento del derecho subjetivo a que la obligación tributaria «sea configurada en cada caso por el legislador» según la verdadera capacidad económica como se especifica en el FJ 2º de la STC 26/2017, de 16 de febrero, al afirmar que:

«Por su parte, el art. 31.1 CE establece el deber de todos de contribuir "al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica", incorporando "un auténtico mandato jurídico, fuente de derechos y obligaciones" (SSTC 182/1997, de 28 de octubre, FJ 6; 245/2004, de 16 de diciembre, FJ 5; 189/2005, de 7 de julio, FJ 7, y 100/2012, de 8 de mayo, FJ 9), del que no sólo se deriva una obligación positiva, la de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, sino también un derecho correlativo, como es, el de que "esa contribución solidaria sea configurada en cada caso por el legislador según aquella

⁷ Esta misma doctrina se reitera, entre otras, en las SSTS de 20 de marzo de 2018 (recurso casación 2522/2017), 16 de abril de 2018 (recurso casación 255/2016), 15 de septiembre de 2020 (recurso casación 3946/2018) y 20 de enero de 2021 (recurso casación 5372/2019).

capacidad" (SSTC 182/1997, de 28 de octubre, FJ 6, y 107/2015, de 28 de mayo, FJ 2).»

También merece destacarse la vinculación establecida por el intérprete supremo de la Constitución entre el derecho del obligado tributario a contribuir de acuerdo con su capacidad económica y el establecimiento de una carga fiscal basada en su capacidad económica relativa en el FJ 4.B de la STC 182/2021, de 26 de octubre de 2021:

«Y ello porque para hacerlo efectivo no basta con que deban contribuir al sostenimiento de las cargas públicas únicamente quienes tengan capacidad económica para ello, sino que es necesario que la proporción de la contribución que cada individuo deba realizar al sostenimiento de los gastos públicos se determine también en atención a su capacidad económica. En efecto, el art. 31.1 CE contiene un mandato que vincula a los poderes públicos: (i) "a exigir esa contribución a todos los contribuyentes cuya situación ponga de manifiesto una capacidad económica susceptible de ser sometida a tributación" (por todas, SSTC 96/2002, de 25 de abril, FJ 7; 255/2004, de 22 de diciembre, FJ 4, y 10/2005, de 20 de enero, FJ 6) y (ii) a exigirla en función de la intensidad con que aquella capacidad económica se ponga de manifiesto en esos contribuyentes, de forma que se lesionará este principio si "quienes tienen menor capacidad económica soportan una mayor carga tributaria que los que tienen capacidad superior" (STC 46/2000, de 14 de febrero, FJ 8).»

De la lectura de estos Fundamentos Jurídicos nace la idea, cuya relevancia no es posible exagerar, del reconocimiento en sede constitucional del derecho a que la contribución a la financiación del gasto público se efectúe en supuestos configurados en base a la presencia de capacidad económica y que la intensidad de la obligación tributaria que nazca esté modulada, esté acompasada, con el grado de manifestación de la capacidad económica seleccionada, la denominada capacidad económica relativa. En el caso de los rendimientos irregulares no se plantean dudas de que la capacidad económica manifestada en un solo ejercicio económico resulta de capitalizar la capacidad acumulada en varios períodos impositivos por lo que la intensidad de la contribución exigible al beneficiario de la renta debe quedar atemperada por el respeto de que la exigencia contributiva se adapte a la capacidad económica relativa.

Lógicamente, el reconocimiento de la necesaria presencia de medidas correctoras de la sobreimposición padecida por las rentas irregulares supone el primer paso en relación con el establecimiento del régimen jurídico legal para las mismas y a este primer paso le ha de seguir el siguiente y más complejo que es el de determinar cuál será el método legalmente previsto para atenuar el exceso de progresividad ya que son diversas las soluciones propuestas por la doctrina para corregir la indebida sobreimposición⁸. En vigor desde el 1 de enero de 1999, coincidiendo con la entrada en vigor de la Ley 40/1998, de 9 de

8 El profesor Chico de la Cámara describe de forma muy completa los diversos mecanismos propuestos para la corrección de los efectos de la progresividad en, op. cit., págs. 189-209.

diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se estableció un sistema de corrección de la excesiva progresividad aplicable a las rentas irregulares basado en la aplicación de un coeficiente reductor único aplicable cuando la generación de las rentas superaba dos años y se mantenía idéntico cualquiera que fuera el período de tiempo de generación sobre el importe bruto de tales rentas que resultando mucho más simple que el sistema previsto en la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de promediación de rendimientos obtenidos a largo plazo⁹.

2. Evolución normativa de la reducción por obtención de rendimientos irregulares de actividades económicas desde la Ley 40/1998

Aunque la figura de los rendimientos irregulares ya fue reconocida por el legislador fiscal al aprobar la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y fue mantenida en la Ley 19/1991 mediante un sistema de promediación de los rendimientos empleando como punto de referencia el número de años de generación de los mismos, vamos a resaltar, brevemente, la evolución normativa que ha conducido al sistema actual de reducción, a efectos de poder exponer la situación actual y la evolución jurisprudencial más reciente.

9 Recientemente, el profesor Sanz Clavijo se ha manifestado partidario de volver a un sistema de desmembración del rendimiento irregular en una parte regular que se integra con las restantes rentas anuales del contribuyente, y una parte irregular sobre la que se aplica el mecanismo de corrección del exceso de progresividad. El tipo aplicable a la parte irregular de la renta tributaria será el tipo medio de gravamen resultante de promediar los tipos medios de gravamen que soporta la parte general de la base imponible del contribuyente en cada período impositivo durante los que se genera la referida renta irregular con exclusión del período impositivo corriente, op. cit. Esta sugestiva solución plantea, sin embargo, algunas dificultades como la de la concretización del número de años de generación de la renta irregular, el acceso a esta información tanto para el interesado como para los órganos de comprobación administrativa, la posible ausencia de la condición de contribuyente del beneficiario de la renta por no llegar al mínimo establecido para la obligación de declarar o por tener la condición de no residente o el cambio en las condiciones personales y familiares entre los ejercicios empleados a efectos de determinar el tipo medio y el período impositivo corriente. Por su parte, Chico de la Cámara propone la existencia de una pluralidad de coeficientes reductores en función del tiempo de generación de la renta irregular. Así, para las rentas generadas en más de un año y menos de dos, el porcentaje de reducción será del 30%, del 40% para rentas generadas en un plazo superior a dos años y no superior a cinco y del 50% para rentas cuyo plazo de generación sea superior a cinco años o, alternativamente, dividir la renta irregular en cuatro partes imputando una de ellas al período de generación de la renta y las tres restantes en los tres ejercicios siguientes, op. cit. págs. 234-236. Este sistema parece más respetuoso con el principio de capacidad económica relativa que el vigente. Las dificultades en su aplicación nacerán con el cálculo del plazo de generación de la renta y la aparición de supuestos de errores de salto.

2.1. Normativa vigente desde el 1 de enero de 1999 hasta el 31 de diciembre de 2005

Como es conocido, en el art. 30 de la Ley 40/1998 vigente desde el 1 de enero de 1999 el legislador introdujo la medida correctora de la progresividad respecto de las rentas derivadas de la realización de actividades económicas¹⁰ consistente en una reducción fija del 30 por ciento aplicable tanto a los rendimientos netos con un período de generación superior a dos años, como a aquellos calificados reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo¹¹. Este porcentaje fijo único cualquiera que fuera el período de generación del rendimiento irregular extendido también a los rendimientos del trabajo irregulares conlleva dejar exenta una parte no despreciable de la renta generada en un plazo superior a dos años.

Centrándonos en la redacción aplicable a la reducción prevista por la obtención de rendimientos profesionales generados en un plazo superior a dos años, a efectos del cómputo del período de generación se establecía en el art. 20 del Reglamento del IRPF una regla especial para el caso de que tales rendimientos se percibieran de forma fraccionada que condicionaba la aplicación de la reducción del 30 por 100 prevista al hecho de que el cociente resultante de dividir el número de años correspondiente al período de generación, computados de fecha a fecha, entre el número de períodos impositivos de fraccionamiento, fuera superior a dos.

Resulta muy desafortunado el establecimiento de una barrera legal de dos años que aun hoy se mantiene como requisito necesario para adquirir la condición de rendimiento irregular ya que la sobreimposición se produce siempre que el plazo de generación de la renta sea superior al período impositivo anual establecido legalmente. La inadmisión de la irregularidad de la renta producida tras más de un año y menos de dos años de generación conlleva, a nuestro juicio, una

10 Este mecanismo se extiende igualmente a las rentas irregulares del trabajo personal y a las rentas del capital ya sea inmobiliario y mobiliario que no quedan incorporadas a la base imponible del ahorro.

11 El artículo 24 del Real Decreto 214/1999, de 2 de febrero, que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas incluía en el listado de rendimientos obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo a los siguientes:

- a) Subvenciones de capital para la adquisición de elementos del inmovilizado no amortizables.
- b) Indemnizaciones y ayudas por cese de actividades económicas.
- c) Premios literarios, artísticos o científicos que no gocen de exención en este Impuesto. No se consideran premios a estos efectos, las contraprestaciones económicas derivadas de la cesión de derechos de propiedad intelectual o industrial o que sustituyan a estas.
- d) Las indemnizaciones percibidas en sustitución de derechos económicos de duración indefinida.

Esta enumeración de rendimientos obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo se ha mantenido en los sucesivos reglamentos del IRPF aprobados por el Real Decreto 1775/2004, de 30 de julio, y el Real Decreto 437/2007, de 30 de marzo.

vulneración del principio de capacidad económica relativa resultante de la inaplicabilidad de mecanismo corrector de la sobreimposición.

Con ocasión de la Reforma del IRPF que tuvo lugar a través de la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, se elevó el porcentaje de reducción del 30 al 40 por ciento que se mantuvo en el Texto refundido aprobado por el Real Decreto legislativo 3/2004, de 5 de marzo.

La presencia en la normativa reguladora del IRPF de medidas destinadas a contrarrestar el exceso de progresividad en las rentas irregulares del trabajo y de actividades económicas alcanzó cierta notoriedad jurídica a principios de este milenio como consecuencia de la aparición de dos Sentencias del Tribunal Supremo provocadas por la publicación de sentencias de órganos judiciales inferiores en las que se otorgaba la naturaleza de rendimientos irregulares a las rentas percibidas por determinados profesionales. En efecto, a pesar de la existencia desde antiguo de disposiciones tendentes a corregir la sobreimposición de las rentas irregulares, lo cierto es que la práctica administrativa y las decisiones judiciales eran reacias a admitir la calificación de irregulares de determinados ingresos que, potencialmente, podían ser acreedores de tal consideración. Por supuesto, resulta condición imprescindible para beneficiarse de la ventaja fiscal el tener reconocida la condición de rendimiento irregular de actividad económica por lo que la aparición de estas Sentencias despertó el interés de los operadores jurídicos.

En este sentido, se puede citar como *leading case* en esta materia por la frecuencia con la que ha sido mencionado por los Tribunales, la Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de julio de 2004 (recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 1364/1999) en la que los honorarios percibidos por un arquitecto técnico en el año 1992 derivados de la coordinación de una obra desarrollada de 1989 a 1992 se califican como rentas irregulares ya que «*si el esfuerzo para generar la renta se prolonga, como en este caso ha acontecido, durante un período superior al ejercicio fiscal, y el resultado en renta se ingresa en un solo ejercicio, lo lógico es que se apliquen tipos medios y se corrija el exceso de progresividad*»¹².

Aunque de forma minoritaria, pasó a abrirse camino una línea jurisprudencial que, apartándose del criterio casi unánime de negar la calificación de irregulares de las rentas de profesionales generadas en un plazo superior a un año,

12 A nivel de Tribunales Superiores de Justicia, la STSJ del País Vasco de 5 de mayo de 1995 en la que se declara la irregularidad de la renta percibida por un arquitecto tras la realización de su actividad profesional en relación con el desarrollo de una misma obra durante una pluralidad de años es la Sentencia que sirve de contraste para justificar la legitimidad del recurso de casación. Con anterioridad fue publicada la STSJ de Navarra de 30 de septiembre de 1992 con el mismo contenido. Ha de destacarse que esta primera Sentencia relativa a esta cuestión ya advertía en el FJ 3º de la problemática que luego ha surgido y se ha planteado a lo largo del tiempo como es que *"los preceptos que se indican, no excluyen de su posible aplicación a los Arquitectos y demás profesionales liberales, y si bien la inclusión en su ámbito de estos debe ser más limitada y cautelosa que en otros supuestos, al no percibir renta periódica y poder facilitarse la división que se pretende, en posible fraude de la norma"*.

reconocía el carácter irregular de las percepciones recibidas por profesionales en un solo ejercicio que derivaban del desarrollo de actuaciones profesionales durante más de un período impositivo¹³.

También ha de destacarse por su transcendencia y por el potencial número de beneficiarios de su contenido, la STS 406/2008, de 1 de febrero de 2008 (recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 183/2003) en la que se calificaron como rendimientos irregulares los derivados del cobro por un abogado de diversas actuaciones en procedimientos concursales al final de estos procedimientos¹⁴.

2.2. Normativa vigente desde el 1 de enero de 2006

El temor de la AEAT a ver incrementado el número de supuestos de inclusión en las autoliquidaciones del IRPF de rentas de actividades profesionales beneficiarias de la reducción del 40 por ciento de su importe por razón de su irregularidad, impulsó un cambio normativo pensado para limitar al máximo el uso de la ventaja fiscal.

Así, con ocasión de la aprobación de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, vigente desde el 1 de enero de 2006, se modificó, de nuevo, el régimen jurídico de los rendimientos irregulares

13 Las SSTSJ de Asturias 690/2005, de 12 de mayo (recurso 528/2002) y 1540/2005, de 13 de octubre (recurso 529/2002) reconocen la adopción de un cambio de criterio respecto de las sentencias adoptadas sobre la misma materia con anterioridad fundamentado en el contenido de la STS de 15 de julio de 2004. Frente a la negativa en decisiones anteriores con cita de las mismas a reconocer la naturaleza irregular de los honorarios profesionales, las Sentencias de 2005 reproducen el razonamiento del TS destinado a dotar de carácter irregular a las rentas profesionales de comisarios de una quiebra. Las SSTSJ de Cataluña 877/2005, de 20 de julio (recurso 611/2001) y 1137/2005, de 20 de octubre de 2005 (recurso 941/2001) otorgan la calificación de rendimientos irregulares a los honorarios profesionales de abogado derivados de procedimientos judiciales que tuvieron una duración superior al año y que fueron percibidos en virtud de una única minuta girada a su conclusión ya que se trata de asuntos de notable complejidad que, por su propia naturaleza, exigieron la dedicación del letrado durante más de un año.

La STSJ de Castilla y León (sala de Valladolid) 2606/2005, de 14 de noviembre (recurso 1573/2000) atribuye la condición de rendimientos irregulares a los honorarios percibidos de una sola vez por un arquitecto correspondientes a la redacción de un proyecto o dirección de una obra que se prolongan durante más de un año.

Para un análisis de las diferentes posiciones jurisprudenciales ver Chico de la Cámara, op. cit., págs. 267-280.

14 En relación con la normativa vigente con anterioridad al 1 de enero de 2006, el TEAC tuvo ocasión de manifestarse en su Resolución 00/284/2011, de 31 de enero de 2013 en recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio siguiendo, como no podía ser de otro modo, la doctrina del TS *"En todo caso, el concepto de renta irregular es un concepto jurídico indeterminado, cuya existencia o no debe apreciarse a la luz de las circunstancias concurrentes en cada caso concreto, y que no viene determinado exclusivamente por la circunstancia de que el procedimiento o el contrato tenga una duración superior a dos años y que los honorarios se giren de una sola vez a la conclusión del mismo, sino que se trate de asuntos que resulten de cierta complejidad que exijan un esfuerzo, esto es, una actividad y dedicación por parte del Letrado durante varios años con cierta continuidad dentro de cada una de las fases del procedimiento susceptible de ser cobrada de forma independiente, estando vinculadas las retribuciones a la duración del contratos o procedimientos, pues de lo contrario se podría hacer depender de la sola voluntad del contribuyente que los rendimientos así obtenidos tuvieran la consideración de regulares o irregulares"*.

derivados del desarrollo de actividades económicas. Se añadió el conocido último párrafo del art. 32.1 LIRPF que excluye la aplicación de la reducción a aquellos rendimientos que, aun cuando individualmente pudieran derivar de actuaciones desarrolladas a lo largo de un período de generación superior a dos años, procedan del ejercicio de una actividad económica que de forma regular o habitual obtenga este tipo de rendimientos¹⁵.

Se introdujo, por lo tanto, un nuevo requisito legal para el goce de la reducción del importe de la renta cuya imputación se genera en un único período impositivo aunque el origen de la misma se encuentra en la actividad desarrollada en más de dos ejercicios. La nueva condición no se refiere a la naturaleza de la renta sino a la naturaleza de la actividad desarrollada por el contribuyente: si el ingreso nace en el ámbito de una actividad que de forma regular o habitual obtiene rendimientos irregulares, la renta no adquiere el carácter irregular a efectos fiscales. Dado el carácter regular y corriente de la actividad desarrollada por los profesionales tales como abogados o arquitectos la vinculación de la renta con las mismas impedía alcanzar la condición de rendimientos irregulares¹⁶.

La reacción del TEAC¹⁷ y de la Dirección General de Tributos¹⁸ convirtió en regulares todas las rentas obtenidas por profesionales que desarrollan de forma continua una actividad que genera rentas que pueden ser ocasionales (cobro sometido a condición de resultados positivos del proceso) o aperiódicas (cobro percibido al final del procedimiento). La reacción de la jurisprudencia fue más matizada puesto que es posible identificar tanto decisiones favorables como

15 Desde nuestro punto de vista, la reacción del legislador fiscal (inspirado por la AEAT) en relación con la lentitud de la justicia en España ha sido la de adaptar las normas para no verse afectado en cuanto a la recaudación por este grave fallo de nuestro Estado de Derecho. Como muestra de ello, se puede citar en el marco del IRPF la obligación de imputar las rentas del capital inmobiliario en la base imponible aunque no se haya recibido efectivamente el cobro de las mismas o el retraso de la imputación temporal de la renta que precisa del reconocimiento de su existencia y de su cuantía en función de la firmeza de la resolución administrativa o judicial.

16 Resulta de interés la fórmula utilizada por la STSJ de Madrid de 27 de marzo de 2017 (recurso 881/2015) que expone que *"lo que se pretende con esa previsión del artículo 32.1 de la Ley 35/2006 es que rendimientos en principio irregulares tributen como rendimientos regulares (por la razón de que se perciben de forma habitual), pero no que un rendimiento regular en el conjunto de la actividad que se lleva a cabo, se convierta en irregular"*.

17 Resolución TEAC 00/00480/2017 de 4 de abril de 2017.

18 La Consulta DGT V2007-16, de 10 de mayo de 2016, rechaza de plano la aplicación de la reducción por rendimientos irregulares a los generados por la abogacía por su propia naturaleza ("procede descartar por el hecho de proceder los rendimientos objeto de consulta del ejercicio de una actividad económica —la abogacía— que de forma regular o habitual da lugar a la existencia de rendimientos derivados de la defensa jurídica en procedimientos judiciales que se alargan en el tiempo más allá de dos años"). En relación a abogados también se puede citar la V0595-10, de 26 de marzo de 2010, V1507-10, de 6 de julio de 2010, V1296-13, de 17 de abril de 2013, V2033-13, de 17 de junio de 2013 y V2493-13, de 25 de julio de 2013. El mismo criterio denegatorio de la condición de rendimiento irregular resulta de aplicación a los administradores concursales (consulta DGT V2175-08, de 19 de noviembre de 2008), a los procuradores de los tribunales (consulta DGT V1895-08, de 23 de octubre de 2008), o al desarrollo de actividades de promoción de viviendas unifamiliares por parte de una persona física (consulta DGT V0591-10, de 26 de marzo de 2010).

desfavorables a la calificación de las rentas como irregulares¹⁹. En algunos casos se excluía de raíz la posibilidad de que la actividad de abogado o arquitecto pudiera dar lugar a rendimientos irregulares y en otras ocasiones se consideraba que, pese a que la carga de la prueba residía en el interesado, no se había acreditado que la renta no provenía de la realización de una actividad profesional continuada²⁰. Sí que se pueden identificar Sentencias que han otorgado la condición de irregulares a las rentas obtenidas en la promoción inmobiliaria de un edificio tras el transcurso de cuatro años y medio sin realizar ninguna otra actividad de promoción²¹ o a los honorarios profesionales de un abogado.²²

El régimen de los rendimientos irregulares derivados de la realización de actividades económicas fue endurecido de nuevo con ocasión de la Reforma de la Ley del IRPF efectuada a través de la Ley 26/2014, de 26 de noviembre, vigente desde el 1 de enero de 2015, a través de las siguientes medidas²³:

- Minoración del porcentaje de reducción del 40 al 30 por ciento.
- Limitación de la base de cálculo de la reducción a 300.000 euros anuales.
- Supresión de la posibilidad de que los rendimientos irregulares pudieran percibirse de forma fraccionada.

3. Nueva doctrina jurisprudencial sobre las reducciones por rendimientos irregulares

A pesar de los cambios normativos vigentes desde el 1 de enero de 2015, se ha de señalar que la novedad más destacada que se ha producido en esta materia proviene de la actuación del Tribunal Supremo, al plantearse, a través del nuevo sistema de casación contencioso-administrativo, la cuestión sobre la posible calificación como irregulares de los rendimientos percibidos por abo-

19 SSTSJ de Castilla y León (sala de Burgos) 464/2010, de 8 de noviembre (recurso 11/2009) y 446/2010, de 29 de octubre (recurso 5/2009), STSJ de Asturias 267/2010, de 9 de marzo (recurso 1988/2007), STSJ de la Comunidad Valenciana 478/2017, de 10 de mayo (recurso 326/2013) o STSJ de Aragón 174/2017, de 12 de abril (recurso 131/2016).

20 STSJ de Murcia 667/2010, de 9 de julio (recurso 85/2006).

21 STSJ de Galicia 624/2010, de 1 de julio (recurso 15461/2008). En sentido similar STSJ de Murcia 42/2013, de 25 de enero (recurso 182/2008).

22 STSJ de Murcia 179/2013, de 28 de febrero (recurso 159/2009) en la que se reconoce la irregularidad de la retribución única percibida por el abogado de la sindicatura de la quiebra que prestó sus servicios por un período de seis años.

STSJ de Castilla y León (sala de Valladolid) 1428/2010, de 21 de junio (recurso 2790/2004) en la que se analizaba el caso de un abogado que había intervenido en la tramitación judicial del asunto denominado "Síndrome Tóxico".

STSJ de Canarias (sala de Santa Cruz de Tenerife) 41/2010, de 15 de marzo (recurso 555/2006) en la que se atribuye la irregularidad a un cobro único por la llevanza de varios recursos contencioso-administrativo para el Ayuntamiento sin cobros por actuaciones.

23 El empeoramiento del tratamiento de los rendimientos irregulares se extendió a todos ellos cualquiera que fuera la fuente de los mismos (rendimientos del trabajo, rendimientos del capital inmobiliario).

gados en una sola vez tras la actividad profesional realizada durante varios años en relación con un determinado expediente teniendo en cuenta que, de forma paralela, se desarrollaban otros asuntos.

En la STS 429/2018, de 19 de marzo de 2018 (recurso de casación 2070/2017), la cuestión planteada es la siguiente:

«Precisar si los rendimientos netos de actividades económicas con un período de generación superior a dos años, y los calificados reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, quedan exceptuados de la reducción contemplada en el artículo 32.1, párrafo primero, de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, cuando proceden de una actividad que de forma habitual genera ese tipo de rendimientos».

Dada la cuestión planteada, se fija la siguiente doctrina relativa a la potencial calificación de los rendimientos de profesionales como rendimientos irregulares:

- a) FJ 3º *«los rendimientos percibidos por un abogado, en el ejercicio de su profesión, como retribución por sus servicios de defensa jurídica en procesos judiciales que se han prolongado más de dos años y se han percibido a su finalización, en un solo período fiscal, deben entenderse, a los efectos de su incardinación en el artículo 32.1 LIRPF, párrafo primero, como generados en un período superior a los dos años. Con ello no hacemos sino seguir la doctrina establecida en nuestra sentencia de 1 de febrero de 2008 (recurso de casación para la unificación de doctrina n.º 183/2003), que se remite a su vez a otra anterior de 15 de julio de 2004, pronunciada en el recurso de casación para la unificación de doctrina n.º 1364 / 1999, referida ésta a un arquitecto.*

Es cierto que la regulación ha cambiado sustancialmente a partir de la Ley 35/2006, pero sólo en la parte en que se introdujo la exclusión de la reducción, pero la tipificación de los casos a los que se reconocía la reducción del 40 por 100 permanecía igual a la establecida en su precedente inmediatamente anterior, el artículo 30 del Texto Refundido de la Ley del IRPF, aprobado por Real Decreto legislativo 3/2004, de 5 de marzo (BOE de 10 de marzo), y también semejante a versiones anteriores, como el artículo 27 de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre (BOE de 11 de septiembre), precepto examinado en la sentencia precedente de esta Sala, referida al ejercicio 1986.

No hay razones, pues, para cambiar nuestra doctrina cuando el presupuesto de hecho de la reducción no ha experimentado variación en la legislación que hemos de tener en cuenta para resolver este asunto, sin

perjuicio de que hayamos luego de decidir sobre el alcance y términos de la causa legal excluyente de la reducción».

- b) ¿Para determinar la exclusión de los rendimientos que, aun referidos a periodos de generación superiores a los dos años, «procedan del ejercicio de una actividad económica que de forma regular o habitual obtenga este tipo de rendimientos», ha de considerarse la profesión, actividad o sector a que pertenezca el sujeto pasivo o, por el contrario, debe estarse a la índole de los ingresos propios de cada contribuyente?

El Tribunal Supremo afirma que *«hemos de atenernos a los rendimientos del propio contribuyente regularizado, no a los reales o supuestos referidos de forma abstracta a toda una profesión liberal: en primer lugar, porque el beneficiario de la reducción o quien por aplicación del precepto puede ser excluido de ella no es la colectividad de los abogados, sino cada uno de ellos individualmente tenido en cuenta, pues ha de estarse a las características de su concreto ejercicio profesional, a la específica actividad en que se concreta y las notas distintivas de los rendimientos que obtiene y que pueden revestir muy diversas formas y modalidades; en segundo lugar y en íntima conexión con lo anterior, porque no existe una unívoca, homogénea y genuina profesión de abogado que se materialice en determinadas actividades y rendimientos consecuentes con exclusión de otras. En tal sentido, nos resulta aventurada la afirmación sostenida por el TEAR de Madrid de que "para determinar si estamos ante un supuesto al que se le aplica la excepción de la reducción, debe atenderse a la actividad que desarrolla el interesado, y al respecto es evidente que el ejercicio de la actividad de la abogacía, tal y como indica la Administración, da lugar a la existencia de rendimientos derivados de la asistencia jurídica en procedimientos judiciales que se alargan en el tiempo".*

Tal interpretación refleja una concepción restrictiva de la profesión de abogado, centrada en la actividad procesal o de asistencia jurídica en litigios y da por supuesta, sin ningún razonamiento ni prueba, una verdad axiomática que no cabe compartir, pues sugiere la configuración de tales actividades o prestaciones como las únicas o, al menos, las más características o genuinas de la profesión, excluyendo otras posibles. Por ello es imprescindible que, para aplicar la excepción del párrafo tercero del tan reiterado artículo 32.1 LIRPF, deba atenderse a la singular situación personal del contribuyente sometido a regularización, a la índole concreta de su actividad (defensa en juicio, asesoramiento, consulta, arbitraje, asistencia a órganos de administración mercantil, etc.) y a la naturaleza de los rendimientos obtenidos en su ejercicio, con respecto a los cuales se pueda precisar cuáles son los regular o habitualmente obtenidos.

La interpretación de tal excepción, por tanto, ha de hacerse por referencia a los ingresos obtenidos por el sujeto pasivo, único en quien se manifiestan las notas de regularidad o habitualidad, no atendiendo a lo que,

real o supuestamente, sean las características del sector o profesión de que se trate.»

- c) En relación con la cuestión sobre cuál de las partes en la relación jurídico-tributaria pesa la carga de acreditar que se da la excepción del tercer párrafo del art. 32 LIRPF, el Tribunal Supremo afirma que:

«Obviamente, tal carga incumbe a la Administración, quien por ende habrá de afrontar las consecuencias desfavorables derivadas de su falta de prueba. En el seno del procedimiento administrativo, por aplicación del artículo 105.1 de la LGT, conforme al cual "[e]n los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo". Tal precepto es también confuso e impreciso en su formulación –pues la Administración no hace valer su derecho cuando ejercita sus potestades, sino que tiene que acreditar que concurre el presupuesto de hecho que justifica legalmente su concreto ejercicio–, pero no disciplina una regla exclusivamente destinada a los obligados tributarios, sino que distribuye la carga de la prueba entre ambas partes de la relación tributaria, lo que trasladado al caso presente significa que el contribuyente debe probar –como ha hecho– que los rendimientos derivados de las facturas aludidas acreditan rendimientos generados durante el tiempo que se ha prolongado el litigio a que vienen referidos, mientras que es carga de la Administración la de demostrar, una vez establecido lo anterior, que pese a ello concurren razones para excluir el derecho a la reducción, fundadas en la habitualidad o regularidad de los ingresos de esa clase.»

- d) *En la estructura normativa del precepto, la regla es la reducción de los rendimientos y la excepción es su eliminación por razón de habitualidad o regularidad. Como tal excepción ha de ser tratada, lo que significa que debe evitarse el riesgo de emplear un concepto restringido en la apreciación de la regla y otro expansivo cuando se trata de integrar los casos en la excepción a dicha regla. En otras palabras, la excepción no debe predominar sobre la regla, haciéndola inviable o dificultando su aplicación.*

El motivo que justifica la reducción fiscal reconocida, desde la Ley 44/1978, reside en la necesidad, tanto de justicia tributaria como de capacidad económica, de mitigar los efectos de la progresividad sobre rentas que tributan íntegramente en un solo ejercicio pero que han sido obtenidas en contraprestación de trabajos o servicios realizados en periodos de tiempo mayores, al menos de dos años conforme a la ley vigente. Por su parte, la razón de ser de la excepción debe ser comprendida en presencia de esa misma finalidad, de modo que si lo habitual o lo regular es la percepción de tales ingresos cuyos periodos de generación superen el umbral temporal legalmente previsto, en tal caso la reducción sería un privilegio irritante e injustificable, pues en nada se diferenciarían de los obtenidos de forma regular.

En suma, en la aplicación de la excepción a la reducción, la Administración y los Tribunales de justicia habrán de ser especialmente cautos, a fin de evitar que, por una interpretación exacerbada de tales notas de habitualidad o regularidad, queden privados los contribuyentes de un derecho que la ley les reconoce, aun en casos en que no se dé un predominio de los ingresos que participasen de tales características temporales.»

El contenido de esta Sentencia cambia la forma en que debe aplicarse el artículo 32 LIRPF puesto que, a nuestro juicio, construye una presunción *iuris tantum* por la cual la generación de una renta concreta de carácter irregular derivada del desarrollo de servicios profesionales acreditada efectivamente por el sujeto pasivo conlleva el nacimiento de la presunción legal del derecho a la aplicación de la reducción sobre el importe de la renta irregular con la finalidad de reducir la progresividad. Es tarea de los órganos de la Administración la de probar que la obtención del rendimiento irregular no es tal ya que proviene del desarrollo de una actividad profesional de forma habitual y regular generando rendimientos con las características observadas en el rendimiento nacido con más de dos años de generación²⁴.

Los criterios establecidos en la STS 429/2018, de 19 de marzo de 2018 han sido reiterados en las siguientes sentencias formándose un sólido cuerpo jurisprudencial sobre esta materia²⁵:

- STS 450/2018, de 20 de marzo de 2018 (recurso de casación núm. 2522/2017).
- STS 610/2018, de 10 de abril de 2018 (recurso de casación núm. 255/2016).
- STS 1163/2020, de 15 de septiembre de 2020 (recurso de casación núm. 3946/2018).
- STS 1499/2020, de 11 de noviembre de 2020 (recurso de casación núm. 820/2018).
- STS 28/2021, de 20 de enero de 2021 (recurso de casación núm. 5372/2019).

La aparición de este *corpus* jurisprudencial habría de conllevar una modificación de la doctrina de los Tribunales inferiores como los Tribunales Superiores de Justicia en el sentido de reconocer con mayor frecuencia, ante los recursos planteados, la presencia de rendimientos de carácter irregular acreedores a la reducción. Sin embargo, el análisis de las Sentencias que han abordado esta cuestión por parte de los Tribunales Superiores de Justicia permite observar que

24 En la STS 1499/2020 se niega el derecho a la aplicación de la reducción dado que se pretendía aplicar la reducción a más del 95% de los rendimientos obtenidos en tres ejercicios objeto de comprobación lo que muestra que este tipo de ingresos se perciben con habitualidad y regularidad en el desarrollo de la actividad desarrollada. Dicho de otra manera, los ingresos aperiódicos se habían convertido en ingresos periódicos.

25 Siempre relacionados con actividades profesionales de abogados.

son muy numerosos los expedientes en los que no se otorga judicialmente el derecho a la reducción aunque también existen, lógicamente, supuestos de reconocimiento del derecho a la reducción.

Entre estas últimas destacan las siguientes:

- STSJ de Madrid 153/2020, de 13 de febrero de 2020 (recurso 869/2018) en la que se reconoce el derecho a la reducción de los honorarios profesionales percibidos por un abogado penalista tras varios años dedicados a la defensa de una persona acusada de delitos contra la Hacienda Pública y blanqueo de capitales.
- STSJ de Cataluña 956/2019, de 16 de julio de 2019 (recurso 212/2018) que se decanta por la concesión del derecho a la reducción a un abogado fiscalista cuyos honorarios profesionales están vinculados con la reducción del importe de la cuota tributaria a satisfacer por parte de sus clientes. Este reconocimiento se fundamenta en la falta de aportación de prueba por parte de los órganos de inspección de la condición habitual o regular de este tipo de retribución.
- STSJ de Cataluña 796/2019, de 19 de junio de 2019 (recurso 123/2018) que ampara el derecho a la reducción por obtención de rendimientos irregulares de un abogado que interviene en un pleito dividido en tres fases (primera instancia, apelación y casación) que han dado lugar a sentencias estimatorias en cada una de las fases fechadas de 2003 a 2011 y por las que recibe su retribución en el ejercicio 2011. Los órganos de la Administración tributaria no han acreditado la regularidad o habitualidad de esta forma de retribución. En el mismo sentido se puede citar la STSJ de Cataluña 795/2019, de 19 de junio de 2019 (recurso 140/2018) relativa a una determinada factura de 2008 satisfecha a un abogado por sus servicios profesionales.
- STSJ de Cataluña 949/2018, de 26 de noviembre de 2018 (recurso 300/2016) reconocedora del derecho a la aplicación de la reducción por obtención de rendimientos irregulares respecto de tres facturas emitidas en el ejercicio 2009 por los servicios desarrollados por un abogado a lo largo de varios ejercicios.
- STSJ de Castilla y León (sala de Burgos) 163/2018, de 21 de noviembre de 2018 (recurso 32/2018) que atribuye el derecho de un administrador concursal que ha desarrollado tal actividad de forma accidental durante un plazo de tres años a disfrutar de la reducción del importe de la renta profesional percibida.
- STSJ de Canarias (sala de Las Palmas de Gran Canaria) 206/2017, de 25 de abril de 2017 (recurso 31/2014) que concede el derecho a la aplicación de la reducción a un abogado por las retribuciones generadas en un plazo superior a dos años.

La posibilidad concedida a la Administración de acreditar la regularidad o habitualidad de la obtención de rendimientos que se pretenden beneficiar de la ventaja fiscal conlleva la problemática del procedimiento que ha de ser seguido respecto de esta función. Así, siguiendo los pasos que, con más frecuencia se han utilizado, en el caso de que el interesado se aplique la reducción en la auto-liquidación, los órganos de gestión serán proclives a iniciar el procedimiento de comprobación limitada destinado a concluir sobre la correcta aplicación de la reducción. Sin embargo, esta cuestión actualmente no resulta pacífica tras la publicación de la Sentencia del Tribunal Supremo número 412/2021 de 23 de marzo de 2021 que resuelve el recurso de casación número 3688/2019²⁶ en la que se interpreta el artículo 141.1.e) LGT en el sentido de exigir que la función de comprobación de los requisitos legales necesarios para disfrutar de un beneficio fiscal sea llevada a cabo por los órganos de inspección y no por los órganos de gestión y que la misma se desarrolle a través del procedimiento de inspección estableciéndose como sanción por el incumplimiento de esta norma la nulidad de pleno derecho. Siguiendo esta interpretación del TS, la comprobación del correcto uso del incentivo fiscal se reserva de forma exclusiva a los órganos de inspección a través de un procedimiento de inspección vedándose al procedimiento más habitual y ágil de la comprobación limitada.

4. Conclusiones

El reconocimiento por parte del Tribunal Constitucional en algunas de sus Sentencias más recientes del «derecho» a que la contribución de los obligados tributarios se efectúe de acuerdo con la capacidad económica concreta manifestada tiene como una de sus vertientes la obligación del legislador de establecer medidas correctoras del exceso de progresividad originado por la sujeción a la tarifa progresiva de la base liquidable general en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de rendimientos aperiódicos resultantes de la actividad desarrollada durante una pluralidad de períodos impositivos.

Quizás por influencia de estas decisiones del Tribunal Constitucional, el TS ha creado y mantenido una doctrina novedosa sobre la materia basada en la creación de una presunción *iuris tantum*. De esta forma, la obtención de una renta concreta de carácter irregular derivada del desarrollo de servicios profesionales acreditada por el sujeto pasivo conlleva el nacimiento de la presunción legal del derecho a la aplicación de la reducción sobre el importe de la renta irregular con la finalidad de reducir la progresividad. Se trata, por lo tanto, del reconocimiento de la apariencia de un derecho a favor del contribuyente. De forma complementaria se exige de los órganos de la Administración una posición más activa que la venían desarrollando hasta ahora basada en la negación del derecho a la ventaja fiscal. Es tarea, ahora, de los órganos de la Administra-

26 Este recurso de casación se dicta en relación con la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, sala de Valladolid, de 28 de febrero de 2019 (recurso número 117/2018).

ción la de probar que la obtención del rendimiento irregular no es tal ya que proviene del desarrollo de una actividad profesional de forma habitual y regular generando rendimientos con las características observadas en el rendimiento nacido con más de dos años de generación.

Esta posición más activa de la Administración se manifestará también por el uso del procedimiento de inspección como vía de regularización de la situación tributaria dados los riesgos que la jurisprudencia del Tribunal Supremo ha extendido sobre el uso generalizado de la comprobación limitada. En el marco del procedimiento de inspección la determinación de la existencia de rendimientos irregulares susceptibles de reducción es una cuestión tendencialmente objeto de cierto diálogo entre ciudadano e inspección y, en consecuencia, potencial materia susceptible de conducir a la firma de un acta con acuerdo.

5. Bibliografía

- Chico de la Cámara, Pablo (2008). *Los Rendimientos Irregulares de Actividades Económicas en la Nueva Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Thomson-Aranzadi
- Durán Cabré, José María (2002). *Modelos alternativos al IRPF español*. Colección Estudios. CES.
- García Berro, Florián (2015). «El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (I)» en Pérez Royo, Fernando (Coordinador). *Curso de Derecho Tributario. Parte especial* (9ª edición). Civitas.
- Martín Queralt, Juan (2021). «Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (Residentes) (I)» en Martín Queralt, Juan, Tejerizo López, José Manuel y Álvarez Martínez, Joaquín (Directores). *Manual de Derecho Tributario. Parte especial* (18ª edición). Aranzadi.
- Nocete Correa, Francisco José (2018). «Capítulo II. El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (I)» en Alonso González, Luis Manuel, Collado Yurrita, Miguel Ángel y Moreno González, Saturnina (Directores). *Manual de Derecho Tributario: Parte especial* (5ª edición). Atelier.
- Sanz Clavijo, Alfonso (2019) La tributación de los rendimientos irregulares en el IRPF: Análisis y una propuesta de reforma del sistema de reducción. *Revista española de Derecho Financiero* (182) abril-junio 2019, <https://proview-thomsonreuters-com>

6. Jurisprudencia citada

- STC 182/2021, de 26 de octubre ECLI:ES:TC:2021:182

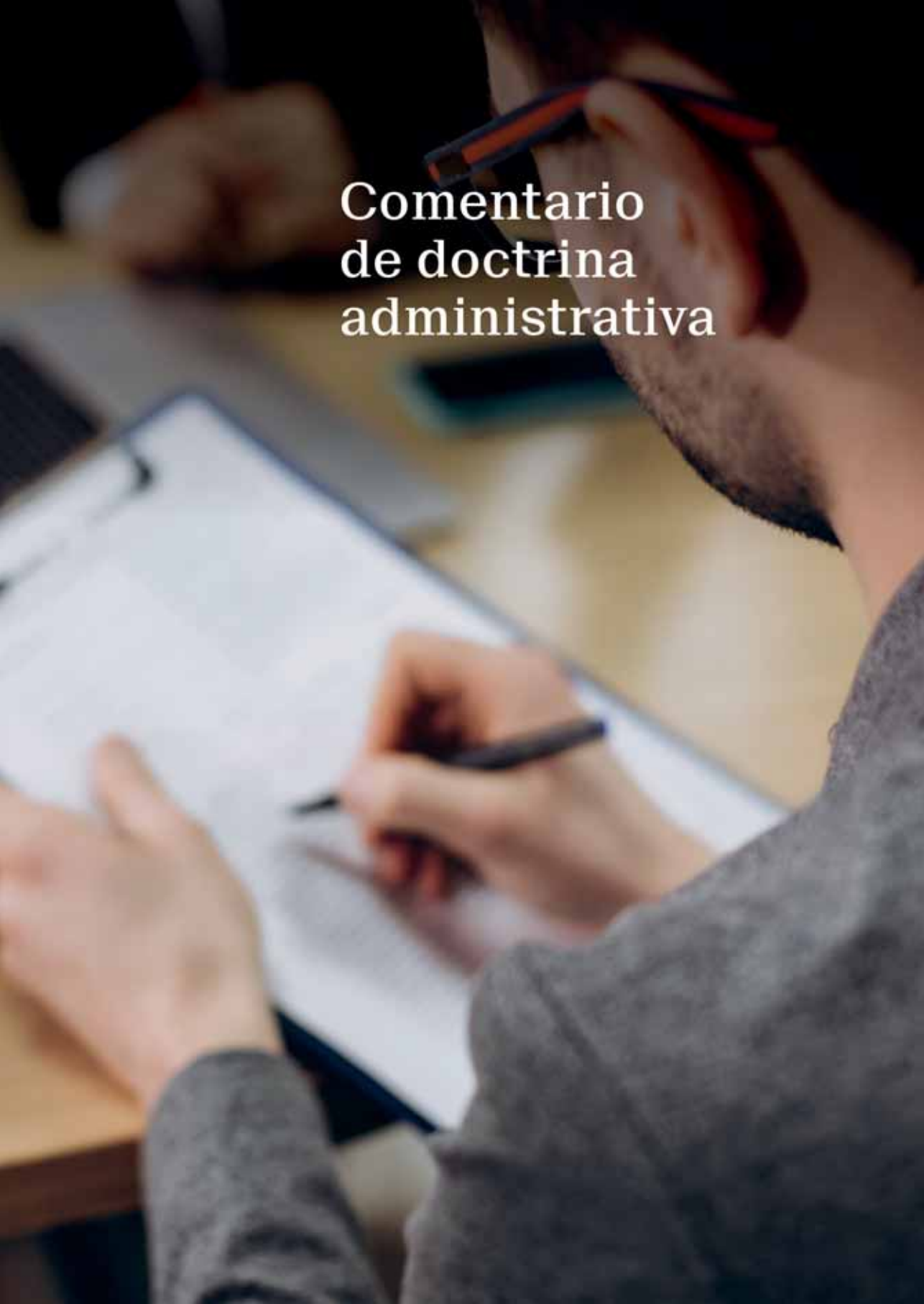
- STC 26/2017, de 16 de febrero ECLI:ES:TC:2017:26
- STS 412/2021, de 23 de marzo de 2021 (recurso de casación núm. 3688/2019) ECLI:ES:TS:2021:1206
- STS 28/2021, de 20 de enero de 2021 (recurso de casación núm. 5372/2019) ECLI:ES:TS:2021:270
- STS 1499/2020, de 11 de noviembre de 2020 (recurso de casación núm. 820/2018) ECLI:ES:TS:2020:3728
- STS 1163/2020, de 15 de septiembre de 2020 (recurso de casación núm. 3946/2018) ECLI:ES:TS:2020:4440
- STS 450/2018, de 20 de marzo de 2018 (recurso de casación núm. 255/2016) ECLI:ES:TS:2018:1472
- STS 450/2018, de 20 de marzo de 2018 (recurso de casación núm. 2522/2017) ECLI:ES:TS:2018:1069
- STS 429/2018, de 19 de marzo de 2018 (recurso de casación núm. 2070/2017) ECLI:ES:TS:2018:950
- STS 406/2008, de 1 de febrero de 2008 (recurso de casación para la unificación de criterio 183/2003) ECLI:ES:TS:2008:406
- STS 15 de julio de 2004 (recurso de casación para la unificación de doctrina 1364/1999) ECLI:ES:TS:2004:5235
- STSJ de Madrid 153/2020, de 13 de febrero de 2020 (recurso 869/2018) ECLI:ES:TSJM:2020:1640
- STSJ de Castilla y León (sala de Valladolid) de 28 de febrero de 2019 (recurso número 117/2018) ECLI:ES:TSJCL:2019:752
- STSJ de Cataluña 956/2019, de 16 de julio de 2019 (recurso 212/2018) ESCI:ES:TSJCAT:2019:6597
- STSJ de Cataluña 796/2019, de 19 de junio de 2019 (recurso 123/2018) ECLI:ES:TSJCAT:2019:6633
- STSJ de Cataluña 795/2019, de 19 de junio de 2019 (recurso 140/2018) ECLI:ES:TSJCAT:2019:6632
- STSJ de Cataluña 949/2018, de 26 de noviembre de 2018 (recurso 300/2016) ECLI:ES:TSJCAT:2018:10538
- STSJ de Castilla y León (sala de Burgos) 163/2018, de 21 de noviembre de 2018 (recurso 32/2018) ECLI:ES:TSJCL:2108:4308

- STSJ de Castilla y León (sala de Valladolid), de 28 de febrero de 2019 (recurso número 117/2018) ECLI:ES:TSJCL:2019:752
- STSJ de Canarias (sala de Las Palmas de Gran Canaria) 206/2017, de 25 de abril de 2017 (recurso 31/2014) ECLI:ES:TSJICAN:2017:940
- STSJ de Madrid de 27 de marzo de 2017 (recurso 881/2015) ECLI:ES:TSJMAD:2017:2962
- STSJ de la Comunidad Valenciana 478/2017, de 10 de mayo (recurso 326/2013) ECLI:ES:TSJCV:2017:2719
- STSJ de Aragón 174/2017, de 12 de abril (recurso 131/2016) ECLI:ES:TSJAR:2107:648
- STSJ de Murcia 179/2013, de 28 de febrero (159/2009) ECLI:ES:TSJMU:2013:372
- STSJ de Murcia 42/2013, de 25 de enero (recurso 182/2008) ECLI:ES:TSJMU:2013:113
- STSJ de Castilla y León (sala de Burgos) 464/2010, de 8 de noviembre (recurso 11/2009) ECLI:ES:TSJCL:2010:5969
- STSJ de Castilla y León (sala de Burgos) 446/2010, de 29 de octubre (recurso 5/2009) ECLI:ES:TSJCL:2010:5706
- STSJ de Murcia 667/2010, de 9 de julio (recurso 85/2006) ECLI:ES:TSJMU:2010:1879
- STSJ de Galicia 624/2010, de 1 de julio (recurso 15461/2008) ECLI:ES:TJSGAL:2010:7497
- STSJ de Castilla y León (sala de Valladolid) 1428/2010, de 21 de junio (recurso 2790/2004) ECLI:ES:TSJCL:2010:4155
- STSJ de Canarias (sala de Santa Cruz de Tenerife) 41/2010, de 15 de marzo (recurso 555/2006) ECLI:ES:TSJICAN:2010:2937
- STSJ de Asturias 267/2010, de 9 de marzo (recurso 1988/2007) ECLI:ES:TSJAS:2010:1054
- STSJ de Castilla y León (sala de Valladolid) 2606/2005, de 14 de noviembre (recurso 1573/2000) ECLI:ES:TSJCL:2005:6296
- STSJ de Cataluña 1137/2005, de 20 de octubre (recurso 941/2001) ECLI:ES:TSJCAT:2005:10007
- STSJ de Asturias 1540/2005, de 13 de octubre (recurso 529/2002) ECLI:ES:TSJAS:2005:2748

- STSJ de Cataluña 877/2005, de 20 de julio (recurso 611/2001) ECLI:ES:TSJCAT:2005:8931
- STSJ de Asturias 690/2005, de 12 de mayo (recurso 528/2002) ECLI:ES:TSJAS:2005:1951
- STSJ del País Vasco de 5 de mayo de 1995
- STSJ de Navarra de 30 de septiembre de 1992

7. Doctrina administrativa citada

- TEAC 00/00480/2017, de 4 de abril de 2017
- TEAC 00/284/2011, de 31 de enero de 2013
- DGT V2007-16, de 10 de mayo de 2016
- DGT V2493-13, de 25 de julio de 2013
- DGT V2033-13, de 17 de junio de 2013
- DGT V1296-13, de 17 de abril de 2013
- DGT V1507-10, de 6 de julio de 2010
- DGT V0595-10, de 26 de marzo de 2010
- DGT V0591-20, de 26 de marzo de 2010
- DGT V2175-08, de 19 de noviembre de 2008
- DGT V1895-08, de 23 de octubre de 2008

A close-up, slightly blurred photograph of a person's hands and arms. The person is wearing a grey long-sleeved shirt. Their right hand is holding a black pen and writing on a white sheet of paper. Their left hand is resting on the paper. The background is out of focus, showing a desk and some other papers. The text 'Comentario de doctrina administrativa' is overlaid in white, sans-serif font in the upper right quadrant of the image.

Comentario de doctrina administrativa

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL. COMENTARIO A LA RESOLUCIÓN 4189/2019, DE 23 DE MARZO DE 2022

Gabinete de Estudios de AEDAF

Principio de seguridad jurídica y de confianza legítima. Efectos temporales de los cambios de criterio de la jurisprudencia del Tribunal Supremo.

La cuestión que se plantea el TEAC se centra en determinar a partir de qué momento debe aplicarse un cambio de criterio producido por la jurisprudencia del tribunal Supremo. Concretamente, en el supuesto planteado, la cuestión se refería al período de imputación de la plusvalía adicional generada por la transmisión de los terrenos a resultas del incremento del justiprecio.

El contribuyente alega la imposibilidad de aplicar los cambios de criterios de la jurisprudencia del Tribunal Supremo tras haberse producido el devengo del IS pero antes de autoliquidar el impuesto, ya que si esto fuera posible, se vulneraría la prohibición de irretroactividad de las normas prevista en el art. 9.3 de la Constitución.

El TEAC no comparte lo aducido por el recurrente y confirma la liquidación impugnada. Entiende el Tribunal administrativo que el cambio de criterio del Tribunal Supremo vincula al TEAC y a toda la Administración, pero únicamente desde que dicho cambio de criterio se produce, no pudiéndose regularizar situaciones pretéritas en las que el contribuyente aplicó el criterio administrativo vigente en el momento de presentar la autoliquidación.

Sin embargo, estas no son las circunstancias del caso presente, en el que el contribuyente autoliquidó obviando el criterio administrativo vigente en el momento de presentar la autoliquidación, así como las normas contables que debía aplicar desde años antes. Por tanto, entiende el TEAC que no concurría la confianza legítima que debiera haber impedido la aplicación del cambio de criterio.

Fundamentos de derecho

(...)

QUINTO.- Sobre el criterio de imputación temporal que debe aplicarse al obligado tributario.

Como hemos venido relatando, el interesado autoliquidó su IS 2016 en julio de 2017 (la fecha de presentación de la autoliquidación modelo 200 es el 25 de julio de 2017) aplicando, a efectos de la imputación temporal del exceso de plusvalía derivada de la expropiación, la jurisprudencia histórica del Tribunal Supremo (STS 4 de abril de 2011, STS 29 de abril de 2013 y STS 10 de marzo de 2014) por lo que entendió que el exceso de renta positiva generada por el incremento del justiprecio en vía judicial era imputable al período de ocupación (prescrito) y, en consecuencia, reconoció el incremento del justiprecio como un crédito contra el Ayuntamiento de Oviedo con cargo a reservas voluntarias lo cual, como afirma la Inspección, no es bajo una perspectiva de estricta técnica contable correcto: la cuenta de abono debería haber sido una de ingreso (Grupo 7) –conforme vimos anteriormente– y no una de Reservas (Grupo 1) y, posteriormente, por entender la empresa que no procedía la tributación en 2016 por ese ingreso, haber realizado un ajuste negativo al resultado de la cuenta de Pérdidas y Ganancias para determinar la Base Imponible del IS 2016.

Por el contrario, la Administración en el acuerdo de liquidación impugnado imputó temporalmente la plusvalía adicional a 2016 en tanto período impositivo de firmeza de la sentencia que reconocía el derecho a un incremento del justiprecio; fundamentación jurídica que baso en el cambio jurisprudencial del Tribunal Supremo materializado en su sentencia 937/2017, de 26 de mayo (recurso 1137/2016) y que reiteró en relación al IRPF en la sentencia de 12 de julio de 2017 (STS 1243/2017).

Ello le sirve al aquí reclamante para invocar que la Administración realizó una aplicación «retroactiva» de tal jurisprudencia, contraviniéndose el principio de seguridad jurídica, legalidad y de su derecho a la propiedad, con sendas citas jurisprudenciales a tales principios y derechos consagrados constitucionalmente.

Asienta su aducida supuesta «retroactividad» en que el cambio jurisprudencial se produce en mayo de 2017, esto es, con posterioridad a la conclusión del período impositivo 2016 objeto de liquidación administrativa. Hemos aquí de advertir, anticipando algo sobre lo que volveremos más adelante, que el cambio jurisprudencial aquí relevante fue previo al comienzo del plazo para autoliquidar el IS de 2016 que, conforme con el artículo 124 Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades, había de presentarse en los primeros 25 días naturales del mes de julio para los contribuyentes con período impositivo coincidente con el año natural como es el caso del reclamante.

Por ende, debe ahora dilucidarse si la tributación de la plusvalía adicional generada por la transmisión de los terrenos a resultados del incremento del justiprecio debe imputarse al período impositivo de ocupación (1997) como defiende el interesado con base en jurisprudencia histórica o, si por el contrario, debe imputarse al período impositivo de firmeza de la sentencia (2016) como defiende la Administración con base en la nueva jurisprudencia del Tribunal Supremo.

En definitiva, el debate jurídico radica en dilucidar el momento temporal a partir del cuál se aplican un cambio de criterio del Tribunal Supremo, al entender el obligado tributario que de aplicarse las sentencias que cambian el criterio tras el devengo IS 2016 pero antes de autoliquidar el citado impuesto infringiría la prohibición de irretroactividad de las normas previsto en el artículo 9.3 de la Constitución Española:

«3. La Constitución garantiza el principio de legalidad, la jerarquía normativa, la publicidad de las normas, la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales, la seguridad jurídica, la responsabilidad y la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos».

Y, específicamente en el ámbito tributario, en el artículo 10 apartado segundo de la Ley 58/2003, General Tributaria, que prevé la no retroactividad de las normas tributarias:

«2. Salvo que se disponga lo contrario, las normas tributarias no tendrán efecto retroactivo y se aplicarán a los tributos sin período impositivo devengados a partir de su entrada en vigor y a los demás tributos cuyo período impositivo se inicie desde ese momento.

No obstante, las normas que regulen el régimen de infracciones y sanciones tributarias y el de los recargos tendrán efectos retroactivos respecto de los actos que no sean firmes cuando su aplicación resulte más favorable para el interesado».

Dejando de lado que ambos preceptos se refieren a la no retroactividad de las «disposiciones sancionadoras no favorables» y de las «normas tributarias»; conceptos jurídicos distintos de la jurisprudencia del Tribunal Supremo que sería, en el presente caso, la que sería susceptible de generar esa suerte de «retroactividad», este TEAC quiere traer a colación lo que ya afirmamos en nuestra resolución de 11 de junio de 2020 (RG 1483/2017) en la que tratamos la eficacia de un cambio posterior en la jurisprudencia del Tribunal Supremo en relación a los requisitos para acogerse al régimen especial FEAC del impuesto sobre sociedades (el resaltado es nuestro):

*«Y aunque el propio Tribunal Supremo ha aplicado retroactivamente sus criterios (v.gr. STS de 30-04-2012 –rec. n.º. 928/2010) y STS de 04-06-2012–rec. n.º. 1767/2010)***sin hacer específica referencia a ello, observamos que posteriormente, y cuando se centra en la cuestión de aplicación retroac-*

tiva de criterios no favorables al contribuyente, se inclina claramente por una respuesta negativa y así, es claro que tanto la Audiencia Nacional ("cualquiera que fuere el ámbito revisor en el que tuviera lugar") como el Tribunal Supremo ("el tributo en cuestión no debía ser exigido a tenor de la normativa vigente o de la jurisprudencia aplicable") protegen la seguridad jurídica y confianza legítima del contribuyente en todas las escalas (DGT, TEAC, AN y TS).

A la vista de lo anterior, este Tribunal Central no puede sino estimar las alegaciones de la recurrente en este punto, anulando el Acuerdo de liquidación impugnado por entender que el cambio de criterio del Tribunal Supremo y de este TEAC vincula a toda la Administración tributaria pero únicamente desde que dicho cambio de criterio se produce, no pudiendo regularizarse situaciones pretéritas en las que los obligados tributarios aplicaron el criterio administrativo vigente en el momento de presentar su autoliquidación»

Nótese que si se lee fuera de contexto el primer párrafo citado del RG 1483/2017, podría pensarse que la solución jurídica que este TEAC debe alcanzar en la presente controversia es una estimación a la pretensión del obligado tributario: al resultar el cambio de criterio del Tribunal Supremo no favorable al contribuyente (porque, con el nuevo criterio tributaría por el exceso de plusvalía y con el criterio histórico no) parecería que este sería también uno de esos casos en que debiera producirse «una inclinación claramente por una respuesta negativa a la aplicación retroactiva de criterios no favorables al contribuyente».

Sin embargo, como se desprende de la lectura de esas dos STS citadas (STS de 30-04-2012 – rec. n.º. 928/2010 y STS de 04-06-2012 – rec. n.º. 1767/2010) no es posible extrapolarlas al caso que aquí nos ocupa (aplicación hacia atrás de criterios jurisprudenciales del Tribunal Supremo) porque ambas tratan la retroactividad de normas al ser el objeto de ambas el siguiente: «La aplicación retroactiva de la posterior regulación de ese incentivo fiscal, que impidió la reinversión en sociedades patrimoniales inactivas, como pretendió la Inspección de los Tributos» y, por ende, ahí sí impera de manera clara la proscripción de la retroactividad prevista en el artículo 9.3 de la Constitución Española.

Realizada tal puntualización, en cualquier caso, lo manifestado en el referido primer párrafo ha de integrarse con lo añadido en el segundo, resultando de ello el criterio de que un cambio de criterio del Tribunal Supremo y de este TEAC que perjudique al contribuyente únicamente puede aplicarse desde que dicho cambio de criterio se produce, en tanto que ello podría ir en contra de una confianza legítima merecedora de protección jurídica. Y en ese sentido es en el que la resolución alude a que los obligados tributarios hayan aplicado un criterio vigente en el momento de presentar su autoliquidación. Así, en una sentencia de la Audiencia Nacional, de 17/04/2019, que se cita en la misma resolución del TEAC, se hace hincapié en que el principio de seguridad jurídica y el de confianza legítima adquieren especial relevancia en el ámbito de aplicación de los tributos por el sistema de autoliquidación sobre el que pivota nuestro ordena-

miento jurídico desde el año 1978. La elaboración de dicha autoliquidación presupone en muchas ocasiones decisiones en orden a una interpretación de la norma, que, cuando viene fijada por un determinado criterio emanado, como en el presente caso, por el Tribunal Supremo, funda en el contribuyente una legítima expectativa de que su autoliquidación ajustada a dicho criterio es conforme a derecho. En determinadas situaciones más complejas, que requieran la adopción de decisiones económicas o de inversión de envergadura y que requieran un desarrollo en el tiempo (como por ejemplo, operaciones de reestructuración empresarial acogidas a un régimen especial, etc) determinar como referente temporal de la confianza legítima el momento de presentar la autoliquidación puede no resultar adecuado, habiendo de ponderarse otros hitos temporales relevantes.

Pero en el presente caso, en que se trata de la decisión de imputar el montante obtenido por un sobreprecio en una expropiación, es evidente que la buena fe y confianza legítima han de asentarse en el criterio existente cuando dicha autoliquidación se presenta, tal como se mencionaba en la precitada resolución («criterio administrativo vigente en el momento de presentar su autoliquidación») pues tal es el momento en que se materializa la decisión del contribuyente afectada por el cambio de criterio.

En el presente caso, resulta claro que la decisión del contribuyente de no imputar al periodo impositivo IS 2016 el exceso de plusvalía generada a resultas del incremento del justiprecio acaeció no solo cuando decidió reconocer contablemente, contra el criterio contable ya vigente (tal como se ha razonado anteriormente), el crédito frente al Ayuntamiento con cargo a reservas (en vez de con cargo a una cuenta de ingresos del grupo 7), sino también el 25 de julio de 2017, fecha en que la decisión se consolidó ya que en tal momento el obligado tributario aún habría podido practicar un ajuste extracontable positivo al resultado contable para tributar por la plusvalía.

Se evidencia, de este modo, que el contribuyente autoliquidó obviando ya no solo el nuevo criterio jurisprudencial del Tribunal Supremo materializado en dos sentencias previas al... de... de 2017, sino el criterio claro que se había fijado en el ámbito contable desde el año 2013 (Resolución ICAC 1 de marzo de 2013 que establecía que en los casos de expropiación si el importe final a recibir «estuviera condicionado a la resolución de un posterior recurso o litigio, el derecho de cobro adicional solo se reconocerá cuando la sentencia adquiera firmeza»).

Es decir, que en sintonía con lo que afirmamos en la resolución RG 1483/2017 el contribuyente autoliquidó obviando no solo el «criterio administrativo vigente en el momento de presentar su autoliquidación» sino también las normas contables que debía aplicar desde años antes.

En definitiva, al tiempo de autoliquidar el IS 2016 el obligado tributario sabía o debía haber sabido que su interpretación normativa ya había sido superada en el ámbito contable y en la jurisprudencia del Tribunal Supremo y, pese a ello,

decidió no imputar en base imponible la plusvalía. O, de albergar alguna duda, podía haber tributado por la plusvalía y presentar una solicitud de rectificación para solicitar de la Administración la eliminación de tal ajuste. Alternativas cuya no realización evidencian que no estamos, en el presente caso, ante una confianza legítima acreedora de protección por parte de este Tribunal Central.

A mayor abundamiento, debe destacarse que este TEAC ya ha confirmado en otras resoluciones la aplicación del nuevo criterio del Tribunal Supremo a los incrementos del justiprecio en sentencia firme previa incluso a la superación del criterio jurisprudencial como en la resolución de 26 de mayo de 2021 (RG 6228/2020) en la que tratamos un caso idéntico al aquí planteado (siendo la ocupación en 2008 y la firmeza de la sentencia que reconoce el incremento del justiprecio en 2014):

«Así, al no permitirse el reconocimiento contable de la renta positiva derivada del incremento del justiprecio en el período de 2008, siendo únicamente posible en 2014 al producirse en éste la firmeza de la sentencia, no es posible entender que el gravamen de dicha renta deba producirse en el año 2008; conclusión ineludible al no conformar la citada renta positiva parte del resultado contable de dicho período, sino de 2014 y no preverse a tal efecto ninguna regla especial en la normativa del Impuesto sobre Sociedades que modifique el criterio contable de imputación temporal.

En concordancia con lo anterior, el Tribunal Supremo en su sentencia 937/2017, de 26 de mayo, ha cambiado su doctrina previa (sentencias de 4 de abril de 2011 casaciones 4135/2009, 4458/2009 y 4641/2009; sentencia de 3 de noviembre de 2011, casación 4021/2010; sentencia de 29 de abril de 2013, casación 5089/2011 y sentencia de 10 de marzo de 2014, casación 4529/2010) estableciendo: (...)

En virtud de todo lo anterior, este Tribunal entiende que ante la ausencia de una norma fiscal que excepcione la plena vigencia de las normas contables relativas a la imputación temporal del ingreso generado por el incremento del justiprecio en vía judicial, el gravamen debe producirse en el período de imputación contable. En consecuencia, al producirse la imputación contable del ingreso en el período de firmeza de la sentencia, no cabe argumentar que el gravamen debiera haberse producido en el período de expropiación al no conformar tal renta positiva parte del resultado contable del citado período»

A resultas de todo lo anterior, este TEAC confirma que en el presente caso el obligado tributario debió autoliquidar su Impuesto sobre Sociedades 2016 imputando al mismo, en tanto período de firmeza de la sentencia judicial que incrementa el justiprecio, el exceso de plusvalía derivada de la transmisión del terreno expropiado al ser este tanto el nuevo criterio imperante en la jurisprudencia del Tribunal Supremo como el previsto en la normativa contable (Resolución ICAC 1 de marzo de 2013).

Por ello, este Tribunal concluye la conformidad a derecho del acuerdo de liquidación impugnado, desestimando la pretensión de la entidad.

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL. COMENTARIO A LA RESOLUCIÓN 3161/2019, DE 22 DE FEBRERO DE 2022

Gabinete de Estudios de AEDAF

IVA. Sujeción al impuesto de la cesión de vehículos realizada por un empresario a sus trabajadores y a un consejero. Cambio de criterio por aplicación de la jurisprudencia del TJUE.

En esta resolución, el TEAC, siguiendo la jurisprudencia del TJUE, cambia de criterio y considera que, en relación con la cesión de vehículos por el empresario a determinados trabajadores y a un consejero para uso particular, no ha quedado acreditado la existencia de onerosidad en la medida en que no existe relación directa entre la prestación del servicio efectuada por el empleador y la contraprestación recibida a cambio. No puede considerarse como una operación a título oneroso por el mero hecho de que, a los efectos del impuesto sobre la renta, esta operación tenga la consideración de retribución en especie.

Fundamentos de derecho

(...)

CUARTO. –

(...)

A la vista de las sentencias parcialmente reproducidas, podemos extraer los criterios generales sentados por el TJUE para calificar las prestaciones realizadas por un empresario o profesional a favor de sus empleados como onerosas, a efectos de determinar su sujeción al IVA como entregas de bienes o prestaciones de servicios:

- Son de aplicación los criterios generales establecidos por el propio TJUE para calificar como onerosas o gratuitas el resto de operaciones. Por

tanto, sólo se considerarán como operaciones a título oneroso si existe una relación directa entre la entrega del bien o la prestación del servicio efectuada por el empleador y la contraprestación recibida a cambio.

- La contrapartida ha de tener un valor subjetivo, esto es, un valor que pueda expresarse en dinero.
- Una entrega de bienes o prestación de servicios del empleador a los empleados no puede considerarse como una operación a título oneroso por el mero hecho de que, a los efectos del impuesto sobre la renta, esta operación tenga la consideración de retribución en especie.

En particular, la entrega de bienes o prestación de servicios realizada por el empleador a favor de sus empleados puede calificarse como operación a título oneroso, cuando:

- a) El trabajador efectúe un pago por ello.
- b) El trabajador emplee una parte de su retribución monetaria, que le es detraída de su salario, a cambio de la prestación concedida.
- c) El trabajador deba elegir entre distintas ventajas ofrecidas por el empleador en virtud de un acuerdo entre las partes, de suerte que la elección por una de esas ventajas conlleve la renuncia a una parte de su retribución en metálico.
- d) Una parte determinada del trabajo prestado por el trabajador, valorable económicamente, pueda considerarse como contraprestación por el bien o servicio recibido del empleador por estar así expresamente previsto en el contrato de trabajo o documento accesorio.

QUINTO.- Por otra parte, el criterio que ha venido manteniendo este TEAC sobre la cuestión que está siendo objeto de análisis se encuentra contenido, entre otras, en su resolución de 22 de noviembre de 2014 (R.G. 00-02789-2014), según el cual, la cesión de vehículos a empleados por parte de empresas como parte de su paquete retributivo da lugar a la existencia de operaciones sujetas al IVA en tanto que prestaciones de servicios. Conforme a este criterio se han venido asimilando las operaciones calificadas como retribuciones en especie a efectos del IRPF, con operaciones imponibles a título oneroso en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido, sin que se incidiera en la necesidad de probar la existencia de un vínculo directo entre la prestación efectuada y la contraprestación recibida, y en que la contraprestación fuera valuable económicamente.

En la medida en que este criterio no se adapta plenamente a los dictados de la jurisprudencia comunitaria, procede modificarlo para alinearnos con la misma en los términos señalados en el fundamento de derecho precedente.

De acuerdo con lo anterior, no cabe identificar automáticamente una remuneración en especie al empleado con una operación a título oneroso a efectos

del IVA partiendo de su consideración de retribución en especie en el IRPF, pues para ello se requiere que, a cambio de dicha prestación, el empleador obtenga una contraprestación valuable en dinero lo cual puede suceder si el empleado le abona una renta, renuncia a parte de su salario monetario o se prevé expresamente que parte del trabajo prestado, expresado en términos económicos, es dicha contraprestación.

A unas conclusiones similares ha llegado la Audiencia Nacional en sentencias recientes. Por todas, en su sentencia de 29 de diciembre de 2021 (N.º de Recurso 235/2017), fundamentos de derecho séptimo y octavo, dispone lo siguiente:

«SÉPTIMO.- En relación al tratamiento fiscal de la cesión del uso de vehículos por REPSOL a sus empleados conviene recordar que la regularización practicada se basaba en equiparar la cesión de vehículos por las empresas del Grupo REPSOL a los empleados a una prestación de servicios realizada a título oneroso por aquellas a favor de estos; (ii) imputar un uso totalmente privativo (100%) de los vehículos por los empleados; y (iii) exigir a las sociedades del Grupo REPSOL el IVA que, a su juicio, debieron haber repercutido a sus empleados por la aludida prestación de servicios.

Para resolver cuestión, debemos analizar si la cesión del uso de vehículos facilitados por REPSOL a sus trabajadores constituye una prestación de servicios de carácter oneroso porque solo en ese caso estamos dentro del objeto y ámbito del hecho imponible del IVA.

Como ya expusimos, al constatar la existencia de una cuestión prejudicial ya planteada de directa aplicación al presente caso, acordamos, por providencia de 2 de diciembre de 2020, suspender el señalamiento a la espera de que el TJUE resolviera la cuestión lo que hizo mediante sentencia de 20 de enero de 2021, y consideramos que resulta de directa aplicación al presente recurso, como ha se advirtiéramos a las partes con la dictada providencia.

Recordemos que en la cuestión C-288/19, se sometía al TJUE como debía interpretarse la tributación, a los efectos de IVA, por la cesión de un fondo de inversión establecido en Luxemburgo de dos vehículos a dos de sus colaboradores que ejercían su actividad allí, teniendo ambos domicilios en Alemania. Los vehículos se utilizaban tanto para fines profesionales como para fines privados. La cesión a uno de los colaboradores se realizó a título gratuito, mientras que para el otro se hizo con la contraprestación consistente en la deducción de 5.688 euros anuales de su salario.

Como hemos dicho en la sentencia de 27 de diciembre de 2021, rec. 234/2017, interpuesto también por REPSOL en un asunto idéntico al que enjuiciamos, podemos apreciar semejanzas entre el supuesto enjuiciado y uno de los dos sometidos al enjuiciamiento del TJUE y, más concretamente, en la que denomina cesión a título gratuito. Podemos sintetizarlas en los siguientes puntos: (i) estamos ante una cesión por parte de la empresa a sus empleados del uso de vehículos adquiridos por la cedente, bien en propiedad o a través de cualquiera

de las formas de arrendamiento financiero, como resulta ser en el supuesto que nos ocupa, en los que REPSOL soportó el correspondiente IVA; (ii) entre cedente y cesionario existe una relación laboral de dependencia y ajenidad; (iii) no se percibió ningún tipo de "contraprestación" económica o renuncia de derechos por parte de los trabajadores, con ocasión del uso y disfrute de los vehículos, lo que por el TJUE se denomina cesión a título gratuito.

Lo primero que puntualiza la STJUE de 20 de enero de 2021 es que, con carácter general, las cesiones de vehículos como la examinada encajarían dentro de la modalidad de IVA de prestación de servicio, no en la de entrega de bienes (apartado 26).

Exige, para que se pueda hablar de prestación de servicios en el marco del IVA, que se realice "[a] título oneroso [...]", en los términos del artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva 2006/112. De modo que "[s]olo está sujeta a gravamen si entre quien efectúa la prestación y su destinatario existe una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas y la retribución percibida por quien efectúa la prestación constituye el contravalor efectivo del servicio prestado al destinatario. Así ocurre cuando existe un vínculo directo entre el servicio prestado y el contravalor recibido (véase, en este sentido, la sentencia de 11 de marzo de 2020, San Domenico Vetraria, C-94/19, EU:C:2020:193, apartado 21 y jurisprudencia citada). [...]" (apartado 29). Situación que no descarta que pueda darse en la relación empleado-empleador "[e]n una parte de la retribución en metálico a la que este último debe renunciar en contrapartida a una prestación concedida por el primero (véanse, en este sentido, las sentencias de 16 de octubre de 1997, Fillibeck, C-258/95, EU:C:1997:491, apartados 14 y 15, y de 29 de julio de 2010, Astra Zeneca UK, C-40/09, EU:C:2010:450, apartado 29). [...]" (apartado 30).

Lo que viene a resaltar la STJUE, para que estemos ante una prestación de servicios onerosos en los términos y ámbito del IVA, es que la cesión de uso del vehículo del empleador al trabajador se haga a cambio de un pago o contraprestación. Sin embargo y en contra de lo que erróneamente puede interpretarse, la contraprestación no puede identificarse con el intercambio sinalagmático que tiene lugar entre trabajo a cambio de un salario o retribución, típica de la relación laboral entre empleador y el empleado. Como dice la sentencia, lo que se exige es una verdadera transmisión valorable económicamente del trabajador a la empresa por el uso del vehículo que no puede presumirse cuando "[e]l colaborador no realiza ningún pago ni emplea una parte de su retribución en metálico, y tampoco elige entre diversas ventajas ofrecidas por el sujeto pasivo conforme a un acuerdo entre las partes en virtud del cual el derecho al uso del vehículo de empresa está vinculado a la renuncia a otras ventajas. [...]" (apartado 31). Tampoco cabe que "[P]or lo que se refiere al requisito de la renta, debe precisarse que la falta de pago de esta no puede ser compensada por la circunstancia de que se considere, a efectos del impuesto sobre la renta de las personas físicas, que el uso privativo del bien afectado a la empresa en cuestión constituye una gratificación en especie cuantificable y, por lo tanto, de alguna manera, una parte de la retribución a la que el beneficiario ha renunciado como

contraprestación de la cesión del bien de que se trata (véase, en este sentido, la sentencia de 18 de julio de 2013, Medicom y Maison Patrice Alard, C-210/11 y C-211/11, EU:C:2013:479, apartado 28). [...] (apartado 43), "[e]l concepto de renta a efectos de la aplicación del artículo 56, apartado 2, párrafo primero, de la Directiva 2006/112 no puede interpretarse por analogía, asimilando a esta una gratificación en especie, y que supone la existencia de una renta en dinero (véase, en este sentido, la sentencia de 18 de julio de 2013, Medicom y Maison Patrice Alard, C-210/11 y C-211/11, EU:C:2013:479, apartados 29 y 34). [...] (apartado 44).

Por lo tanto, existen notables diferencias entre el asunto C-288/19 y el resuelto por la STJUE de 29 de julio de 2010, Astra Zeneca UK Ltd, asunto C-40/09, donde se abordaba la tributación de un sistema de retribución flexible consistente en la entrega de vales de compra (retail vouchers) a los empleados que podían canjear en determinados comercios por bienes o servicios. Por la empresa Astra Zeneca se estableció un sistema de retribución consistente en una parte anual fija, denominada "fondo Advantage" ("Advantage Fund"; en lo sucesivo, "fondo"), que comprendía una cantidad en metálico y, en su caso, las ventajas sociales previamente elegidas por el empleado, de modo que cada ventaja social elegida por un empleado daba lugar a un descuento de un determinado importe en su fondo (apartado 9). Los empleados que "[o]ptado por recibir estos vales no reciben la totalidad de su retribución en metálico, sino que deben renunciar a una parte de ella a cambio de dichos vales, operación que se traduce en la aplicación de un determinado descuento al fondo de cada empleado que haya escogido tal opción [...]" (apartado 30), por lo que no se albergaba ninguna duda de que Astra Zeneca recibía "[r]ealmente una contraprestación por la entrega de los referidos vales de compra [...]" (apartado 31).

Sin embargo, en la cesión del uso de vehículos del empresario no consta, por parte del trabajador, el pago de una renta, remuneración o renuncia de derechos a favor del empleador que permita calificarla como prestación onerosa de servicios. Por lo tanto, "[s]in perjuicio de las comprobaciones fácticas que incumben al órgano jurisdiccional remitente, tal prestación no puede calificarse, por ello, como prestación de servicios a título oneroso en el sentido del artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva 2006/112 [...]" (apartado 32).

OCTAVO.- (...)

Esto no significa que dentro de este tipo de relaciones laborales no pueda existir, entre empresa y empleado, una prestación onerosa de servicios sujeta al IVA. Pero para ello sería necesario que por parte del trabajador se satisficiera una renta a favor del empresario que se los prestara, ya fuera en dinero, ventaja o renuncia de derechos valuable económicamente. Lo que no cabe es presumir, mediando una relación laboral, que la cesión del vehículo constituye una prestación onerosa de servicios y no salario, porque también se presume que, a cambio y por su uso, se ha satisfecho una retribución, renta o ventaja económica por el trabajador al empresario.

(...).»

SEXTO.- Sentado lo anterior, en el presente caso del que conoce este Tribunal, en el que se regulariza el porcentaje en que se estiman empleados los vehículos cedidos a determinados trabajadores y a un consejero para sus necesidades privadas atendiendo al criterio de disponibilidad del vehículo y no al de su utilización efectiva para uso privado, la conformidad a Derecho del acuerdo de liquidación exige el análisis previo del carácter oneroso de la operación a efectos de su calificación como prestación de servicios conforme al artículo 4 de la Ley del IVA, de la que parte la Inspección.

Extrapolando los criterios fijados por el TJUE a los que hemos hecho referencia en el fundamento de derecho cuarto de la presente resolución al caso presente, este TEAC debe concluir que la Inspección, según resulta del contenido del acuerdo de liquidación, no ha probado que por la cesión de vehículos a determinados empleados y a un consejero de la entidad, la reclamante obtenga efectivamente una contraprestación valuable económicamente ni, por tanto, la existencia de onerosidad.

(...)

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL. COMENTARIO A LA RESOLUCIÓN 461/2021, DE 18 DE MAYO DE 2022

Gabinete de Estudios de AEDAF

IAE. Reducción de cuotas por cese temporal de la actividad a causa del estado de alarma del COVID-19.

Entiende el TEAC que la suspensión de la actividad a la que se vieron obligados algunos contribuyentes al decretarse el estado de alarma, por RD 463/2020, habilita la aplicación de la reducción contemplada en el artículo 14.4 de las Tarifas del IAE. Considera el Tribunal que se ha producido el hecho imponible del Impuesto puesto que la interesada ha ejercido su actividad a lo largo del ejercicio 2020, independientemente de que durante los días en que estuvo en vigor el estado de alarma no la pudiera ejercer y con independencia de que no obtuviera ingresos por dicha actividad en ese período. No obstante, el principio de capacidad económica quedaría quebrantado si no se aplica una reducción proporcional de la cuota del IAE en los casos de paralización de la actividad como consecuencia de la pandemia, a pesar de que no exista una reducción específica para estos supuestos en la legislación reguladora del Impuesto.

En consecuencia, exclusivamente en los casos en los que se demuestre que existió inactividad total se podrá reconocer el derecho a obtener la reducción proporcional de la cuota por el período afectado por el Real Decreto. Todo ello sin que en este caso sea exigible al contribuyente la formalidad de comunicar previamente a la Administración la paralización de la actividad.

Fundamentos de derecho

(...)

CUARTO.- Una vez aclarado que este Tribunal ostenta competencia para conocer del presente recurso, procede entrar a conocer de las alegaciones presentadas.

Sostiene la interesada que como consecuencia del estado de alarma decretado por el Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, se vio obligada a suspender su actividad, por lo que entre la fecha de aprobación del citado Real Decreto y el 7 de junio de 2020 no se ha producido el hecho imponible del Impuesto.

La suspensión de la actividad se recoge en el artículo 10 del Real Decreto 463/2020 en los siguientes términos:

«1. Se suspende la apertura al público de los locales y establecimientos minoristas, a excepción de los establecimientos comerciales minoristas de alimentación, bebidas, productos y bienes de primera necesidad, establecimientos farmacéuticos, sanitarios, centros o clínicas veterinarias, ópticas y productos ortopédicos, productos higiénicos, prensa y papelería, combustible para la automoción, estancos, equipos tecnológicos y de telecomunicaciones, alimentos para animales de compañía, comercio por internet, telefónico o correspondencia, tintorerías, lavanderías y el ejercicio profesional de la actividad de peluquería a domicilio. En cualquier caso, se suspenderá la actividad de cualquier establecimiento que, a juicio de la autoridad competente, pueda suponer un riesgo de contagio por las condiciones en las que se esté desarrollando.

2. La permanencia en los establecimientos comerciales cuya apertura esté permitida deberá ser la estrictamente necesaria para que los consumidores puedan realizar la adquisición de alimentos y productos de primera necesidad, quedando suspendida la posibilidad de consumo de productos en los propios establecimientos.

En todo caso, se evitarán aglomeraciones y se controlará que consumidores y empleados mantengan la distancia de seguridad de al menos un metro a fin de evitar posibles contagios.

3. Se suspende la apertura al público de los museos, archivos, bibliotecas, monumentos, así como de los locales y establecimientos en los que se desarrollen espectáculos públicos, las actividades deportivas y de ocio indicados en el anexo del presente real decreto.

4. Se suspenden las actividades de hostelería y restauración, pudiendo prestarse exclusivamente servicios de entrega a domicilio.

5. Se suspenden asimismo las verbenas, desfiles y fiestas populares.

6. Se habilita al Ministro de Sanidad para modificar, ampliar o restringir las medidas, lugares, establecimientos y actividades enumeradas en los apartados anteriores, por razones justificadas de salud pública, con el alcance y ámbito territorial que específicamente se determine.»

La resolución de la cuestión exige la delimitación del hecho imponible. El mismo se describe en el artículo 78 del TRLRHL cuyo apartado 1 dispone que:

«El Impuesto sobre Actividades Económicas es un tributo directo de carácter real, cuyo hecho imponible está constituido por el mero ejercicio, en territorio

nacional, de actividades empresariales, profesionales o artísticas, se ejerzan o no en local determinado y se hallen o no especificadas en las tarifas del impuesto.»

De dicho artículo pueden extraerse las siguientes características de la naturaleza del Impuesto:

- En primer lugar, que el hecho imponible se realiza por el mero ejercicio de cualquier actividad económica. Ello significa que basta con un solo acto de realización de una actividad económica para que se produzca el supuesto de hecho gravado por el impuesto, lo que, en definitiva, viene a excluir la habitualidad en el ejercicio de la actividad como requisito indispensable.

En este mismo sentido se expresa la Instrucción para la aplicación de las Tarifas del impuesto, aprobadas ambas (Instrucción y Tarifas) por Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, al establecer en su Regla 2ª que *«El mero ejercicio de cualquier actividad económica especificada en las tarifas, así como el mero ejercicio de cualquier otra actividad de carácter empresarial, profesional o artístico no especificada en aquellas, dará lugar a la obligación de presentar la correspondiente declaración de alta y de contribuir por este impuesto, salvo que en la presente Instrucción se disponga otra cosa».*

- En segundo lugar, que el hecho imponible del impuesto se realiza con independencia de que exista o no lucro en el ejercicio de la actividad, e, incluso, con independencia de que exista o no ánimo de lucro.
- Finalmente, que el impuesto grava toda clase de actividades, con independencia de que éstas se hallen o no especificadas en las correspondientes Tarifas.

Por tanto, en el presente supuesto se ha producido el hecho imponible del Impuesto puesto que la interesada ha ejercido su actividad a lo largo del ejercicio 2020, independientemente de que durante los días en que estuvo en vigor el estado de alarma no la pudiera ejercer y con independencia de que no obtuviera ingresos por dicha actividad en ese período.

QUINTO.- Indica la recurrente que si no se adecua la tributación por el IAE a las circunstancias excepcionales vividas por el COVID se estarían vulnerando los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad.

En relación con el principio de capacidad económica, el Tribunal Constitucional en su sentencia número 193/2004, de 4 de noviembre, dispuso:

«Ciertamente, hemos señalado que el principio de capacidad económica, como el resto de los que se contienen en el art. 31.1 CE, constituye un "criterio inspirador del sistema tributario" (STC 19/1987, de 17 de febrero, FJ 3), un prin-

cipio ordenador de dicho sistema (STC 182/1997, de 28 de octubre, FJ 6). Pero también hemos dicho que el tributo –cualquier tributo– "grava un presupuesto de hecho o –hecho imponible– (art. 28 LGT) revelador de capacidad económica (art. 31.1 CE) fijado en la Ley» (STC 276/2000, de 16 de noviembre, FJ 4), por lo que «el hecho imponible tiene que constituir una manifestación de riqueza» (por todas, SSTC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13, y 276/2000, de 16 de noviembre, FJ 4), de modo que la «prestación tributaria no puede hacerse depender de situaciones que no son expresivas de capacidad económica " (STC 194/2000, de 19 de julio, FJ 4). Y aunque hemos señalado que 'basta que dicha capacidad económica exista, como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador' para que el principio constitucional de capacidad económica quede a salvo (SSTC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13, y 14/1998, de 22 de enero, FJ 11 b), entre otras), también hemos precisado que no cabe soslayar que "la libertad de configuración del legislador deberá, en todo caso, respetar los límites que derivan de dicho principio constitucional, que quebraría en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea no ya potencial sino inexistente o ficticia" (SSTC 221/1992, de 11 de diciembre, FJ 4, y 194/2000, de 19 de julio, FJ 9, por ejemplo).»

No siendo competentes los Tribunales Económico Administrativos estatales para conocer de las vulneraciones que afectan a principios constitucionales, no puede perderse de vista que también constituyen principios básicos de nuestro sistema tributario, recogidos en el artículo 3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria:

«1. La ordenación del sistema tributario se basa en la capacidad económica de las personas obligadas a satisfacer los tributos y en los principios de justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad.»

Estos principios quedarían quebrados si no se aplica una reducción proporcional de la cuota del IAE en los casos de paralización de la actividad como consecuencia de la pandemia, a pesar de que no exista una reducción específica para estos supuestos en la legislación reguladora del Impuesto.

SEXTO.- Del estudio de los supuestos recogidos en la legislación del IAE relativos a la adecuación del tributo a situaciones de inactividad/paralización/suspensión se considera que el que pudiera tener un mejor encaje en la necesaria adecuación de la tributación a estas circunstancias excepcionales, es la reducción proporcional de cuota contemplada en la Regla 14.4.

Recoge el citado apartado cuarto de la Regla 14, la posibilidad de establecer rebajas proporcionales en la cuota, en los siguientes términos:

«4. Paralización de industrias.

Cuando en las industrias ocurra alguno de los casos de interdicción judicial, incendio, inundación, hundimiento, falta absoluta de caudal de aguas empleado

como fuerza motriz o graves averías en el equipo industrial, los interesados darán parte a la Administración Gestora del impuesto, y en el caso de comprobarse plenamente la interdicción por más de treinta días, o el siniestro o paralización de la industria, podrán obtener la rebaja de la parte proporcional de la cuota, según el tiempo que la industria hubiera dejado de funcionar.

No será de aplicación la reducción antes fijada a la industria cuya cuota esté regulada según el tiempo de funcionamiento.»

Es cierto que el precepto habla de «industria», no obstante, dada la excepcionalidad e imprevisibilidad de lo acontecido es necesario superar la ortodoxia normativa y considerar que no existe impedimento para aplicarlo a todo tipo de actividades afectadas por la suspensión impuesta por el Real Decreto.

En cuanto a la necesidad de comunicar previamente a la Administración indicar que en estos casos, no puede exigirse a la parte actora la formalidad de comunicar la paralización de la actividad, toda vez que esta había sido impuesta por el Estado que es quien, a la postre, está exigiendo el tributo. Además, debe tenerse en cuenta que las empresas no fueron capaces de calibrar el impacto de las medidas adoptadas con el estado de alarma ni el extenso período durante el cuál se prolongarían.

En línea con lo anterior, se ha pronunciado el orden contencioso-administrativo (enjuiciando supuestos relativos a cuotas municipales) reconociendo que el supuesto de paralización consecuencia del Real Decreto del COVID puede ser considerado como un caso de paralización de actividad de la Regla 14.4.

(...)

SÉPTIMO.- De todo lo anterior se deriva que es preciso analizar caso por caso el tipo de actividad ejercida por las reclamantes y de qué forma resultó afectada por la suspensión de actividades que conllevó el estado de alarma.

En consecuencia, debe considerarse si la paralización de la actividad fue total o por el contrario, fue parcial, pudiendo desarrollarse a través de otros canales como puede ser el online o telefónico. Pudiendo existir otros casos de cierre parcial de locales consecuencia del desarrollo simultáneo de actividades esenciales y no esenciales.

Exclusivamente en los casos en los que se demuestre que existió inactividad total se podrá reconocer el derecho a obtener la reducción proporcional de la cuota por el período afectado por el Real Decreto.

El período de tiempo a considerar para realizar el cálculo de la cuota proporcional es únicamente el afectado por el cese en la actividad, sin poder considerarse para este cálculo períodos en que la actividad pudo realizarse de forma parcial, como serían los supuestos de reducción de aforos en locales consecuencia de las medidas adoptadas tras el fin de la suspensión de actividades.

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL. COMENTARIO A LA RESOLUCIÓN 667/2020, DE 29 DE MARZO DE 2022

Gabinete de Estudios de AEDAF

Procedimiento tributario. Procedimiento de inspección. Interrupción justificada de las actuaciones. Intentos de notificación.

La cuestión sobre la que tiene que resolver el TEAC, en esta resolución, es si los intentos de notificación del acto de liquidación constituyen actuación que impide apreciar una interrupción injustificada del procedimiento de inspección durante 6 meses. El TEAR, asimilando la situación al concepto de «actuaciones con virtualidad interruptiva de la prescripción», considera que los intentos de notificación no ponen fin a la paralización de las actuaciones inspectoras, en tanto no puede considerarlas «actuaciones con conocimiento formal del interesado».

Sin embargo, el TEAC discrepa del Tribunal Regional y concluye que dichos intentos de notificación constituyen actuaciones que reúnen los requisitos para detener el plazo injustificado de paralización del procedimiento de inspección, toda vez que se trata de intentos válidos que constan debidamente acreditados en el expediente y están directamente encaminados a avanzar en el procedimiento iniciado –precisamente pretenden poner fin al mismo, comunicando al obligado tributario su acto final–. Y ello con independencia de que tales actuaciones fueran formalmente conocidas o no por el obligado tributario.

Adicionalmente, considera el Tribunal Administrativo que el artículo 104.2 de la LGT, el cual dispone que *"A los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos, será suficiente acreditar que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución"*, resulta plenamente aplicable al procedimiento de inspección, aunque en el procedimiento inspector los plazos no sean de caducidad.

Fundamentos de derecho

QUINTO.- El TEAR considera irrelevantes para poner fin a la interrupción de las actuaciones comenzada en la fecha final del plazo de presentación de alegaciones los intentos infructuosos de notificación personal del acto de liquidación. Afirma que el segundo párrafo del artículo 150.2.a) de la LGT (*En estos supuestos, se entenderá interrumpida la prescripción por la reanudación de actuaciones con conocimiento formal del interesado tras la interrupción injustificada*) señala el *dies ad quem* de la paralización del procedimiento, que se localizaría en la reanudación de actuaciones con conocimiento formal del interesado.

De donde parece inferirse que el TEAR sólo acepta como actuaciones que ponen fin a la paralización del procedimiento aquéllas que se ponen en conocimiento formal del obligado tributario, a semejanza de lo que sucede con las actuaciones con virtualidad interruptiva de la prescripción.

Sin embargo, este Tribunal Central debe hacer notar en primer lugar que el segundo párrafo del artículo 150.2.a) de la LGT se limita a indicar que una vez producida una interrupción injustificada del procedimiento inspector, con la consiguiente consecuencia de que las actuaciones realizadas hasta ese momento no han interrumpido el plazo de prescripción, se volverá a interrumpir este plazo de prescripción cuando se reanuden las actuaciones con el conocimiento formal del interesado. Es decir, no está fijando la fecha final o *dies ad quem* de la paralización de un procedimiento, sino el *dies a quo* del nuevo plazo de prescripción que se abre con la reanudación de actuaciones tras la paralización injustificada.

Y es que cuando el artículo 150.2 de la LGT alude a la no realización de actuaciones durante más de seis meses como condición necesaria para la concurrencia de una interrupción injustificada del procedimiento de inspección, no exige expresamente que se trate de actuaciones realizadas con el conocimiento formal del obligado tributario. En efecto, del citado precepto no cabe deducir que para evitar la paralización injustificada las actuaciones a realizar deban serlo con el conocimiento formal del obligado tributario.

La conclusión anterior se confirma con la redacción del apartado sexto del artículo 184 del RGRI, arriba reproducido, que habla de cualquier actuación respecto de alguna de las obligaciones tributarias o períodos objeto del procedimiento para iniciar de nuevo el cómputo del plazo de seis meses de interrupción injustificada establecido en el artículo 150.2 de la LGT, sin exigir que dicha actuación deba ser conocida formalmente por el obligado tributario.

Este Tribunal Central ya se ha pronunciado sobre este asunto en su resolución de 22 de septiembre de 2010 (RG 2805/2008), en la que decíamos:

El recurrente alega que entre la fecha en que surtió efectos la publicación del acuerdo de inicio del expediente de inspección (21 de julio de 2006) y la fecha

en que surtió efectos la publicación de la puesta de manifiesto de dicho expediente (23 de abril de 2007) transcurrió un período muy superior a seis meses, durante el cual no se realizó ninguna actuación inspectora con conocimiento formal del obligado tributario. Sin embargo el presupuesto de hecho exigido en el artículo 32.3 del Reglamento no es el de que no se hayan practicado actuaciones inspectoras con conocimiento formal del sujeto pasivo durante seis meses seguidos, sino el de que no se hayan practicado actuaciones inspectoras durante dicho período. Más claro si cabe resulta el artículo 150.2 de la Ley General Tributaria, que exige como presupuesto de hecho para considerar que se produce la interrupción injustificada del procedimiento inspector el de «no realizar actuación alguna durante más de seis meses por causas no imputables al obligado tributario»

Cuestión distinta es la de que las actuaciones inspectoras deban comunicarse formalmente al obligado tributario para que tengan virtualidad interruptiva del plazo de prescripción. Ello se deduce, en efecto, del artículo 68.1 de la LGT, a cuyo tenor *"El plazo de prescripción del derecho a que se refiere el párrafo a) del artículo 66 de esta ley se interrumpe: a) Por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria...."*

Una cosa es, por tanto, que una actuación inspectora deba ser realizada con el conocimiento formal del obligado tributario para que interrumpa el plazo de prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación y otra, distinta, que dicha actuación inspectora deba realizarse con el conocimiento formal del obligado tributario para que despliegue sus efectos en orden a impedir o suponer la paralización injustificada del procedimiento inspector.

Y asunto diferente es también el de la eficacia de una determinada actuación, realizada con o sin el conocimiento formal del obligado tributario, para interrumpir la paralización injustificada de un procedimiento de inspección.

Obviamente, para que una actuación inspectora tenga eficacia en orden a impedir la paralización injustificada del procedimiento de inspección debe constar debidamente acreditada en el expediente, estar encaminada a avanzar efectivamente en la comprobación e investigación de los conceptos tributarios y períodos objeto de inspección. De este modo, sí constituiría, a título de ejemplo, una actuación eficaz para detener la paralización de un procedimiento un requerimiento de información a un tercero en virtud de sus relaciones con el obligado tributario sometido a inspección, pero no, en cambio, el propio acuerdo de liquidación dictado por la Inspección que no ha sido todavía objeto de notificación.

Pues bien, lo que aquí se discute no es la virtualidad interruptiva que los intentos de notificación acreditados en el expediente han tenido sobre el plazo

de prescripción del derecho de la Administración a liquidar sino, simplemente, si tales intentos constituyen actuación que impide apreciar una interrupción injustificada del procedimiento de inspección.

Y, en este sentido, este Tribunal Central considera que dichos intentos de notificación constituyen una actuación que reúne los requisitos para detener el plazo injustificado de paralización del procedimiento de inspección toda vez que se trata de intentos válidos que constan debidamente acreditados en el expediente y están directamente encaminados a avanzar en el procedimiento iniciado —precisamente pretenden poner fin al mismo, comunicando al obligado tributario su acto final—.

SEXTO.- Este Tribunal Central sí se ha pronunciado ya sobre la cuestión debatida, esto es, sobre si los intentos de notificación son suficientes o no para apreciar la existencia de actividad administrativa, en su resolución de 22 de octubre de 2009 (RG 1529/2009), en los términos siguientes:

Por otra parte se refiere el recurrente a otro período de interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras por plazo superior a seis meses desde que se incoa el acta, 22 de junio de 2006, hasta que se notifica la liquidación, el 19 de febrero de 2007. (.....).

Respecto a la fecha final del cómputo de dicho período de inactividad de la Administración, el recurrente se refiere a la fecha de notificación del acuerdo de liquidación, 19 de febrero de 2007. Obra en el expediente el acuerdo de liquidación que es de fecha 14 de diciembre de 2006, fecha que estaría todavía dentro del plazo de seis meses, pues el acta se incoó el 22 de junio y los seis meses transcurrirán el 22 de diciembre.

Pese a que la fecha de notificación del acuerdo es posterior al plazo de seis meses, lo cierto es que obra en el expediente varios intentos de notificación del acuerdo de liquidación efectuados por agente tributario, uno de ellos de fecha 20 de diciembre de 2006, otro de 29 de diciembre de 2006, hasta la publicación en el BOP de 25 de enero de 2007. Estos intentos de notificación ponen de manifiesto la existencia de una «actividad administrativa» que es anterior al transcurso de dicho plazo de seis meses y que tiene eficacia, en consecuencia, para concluir que las actuaciones no estuvieron paralizadas por plazo superior a seis meses.

En este sentido se ha pronunciado la Audiencia Nacional en sentencia de 22 de diciembre de 2006, número de recurso 614/2003.

Asimismo, en igual sentido, para la sentencia del Tribunal Supremo de 23 de febrero de 2012 (Rec. n.º 2059/2009), los intentos de notificación del acuerdo de liquidación válidamente efectuados acreditan que la Administración no permaneció inactiva. Así, en efecto, dispone esta sentencia:

Ahora bien, esta calificación como intentos, cuya perfecta consumación no había tenido lugar hasta la notificación realizada el siguiente día 15 de sep-

tiembre, no excluye que, sin embargo, en tal calidad sí tengan la consecuencia interruptiva que les reconoció la sentencia de instancia, en tanto en cuanto acreditan que la Administración no permaneció inactiva y su actividad la desplegó en el domicilio de la sociedad contribuyente con la finalidad de hacer llegar a su conocimiento la liquidación practicada.

Aunque la citada sentencia se refiere a la incidencia de los intentos de notificación del acto de liquidación en relación con el hecho de entender cumplida la obligación de resolver el procedimiento de inspección dentro del plazo legal máximo, procedimiento que se había iniciado bajo la vigencia de la Ley 1/1998 y al que, por tanto, no le resultaba de aplicación lo dispuesto en el artículo 104.2 de la Ley 58/2003, lo cierto es que alude también a la eficacia que tienen dichos intentos de notificación de cara a impedir que exista inactividad de la Administración.

La sentencia señalada se apoya expresamente en dos anteriores del propio Tribunal Supremo, de 15 y 22 de febrero de 2010 (Rec. n.º 6422/2004 y 1082/2005) relativas a casos idénticos entre sí, concernientes al mismo obligado tributario y procedimiento, y que guardan evidente analogía con el contemplado en aquélla. En los casos de estas dos últimas sentencias habían transcurrido más de 6 meses entre la fecha del escrito de alegaciones al acta y la notificación efectiva del acto de liquidación, existiendo entre ambas actuaciones dos intentos de notificación del acto de liquidación practicados antes del transcurso de los 6 meses desde la fecha de presentación del citado escrito de alegaciones. Se trata, por tanto, de un supuesto idéntico al tratado en el presente recurso. Pues bien, la sentencia de 15 de febrero de 2010 (y en los mismos términos la de 22 de febrero) establece que :

(.....) 3º) La recurrente alega que entre la fecha de presentación de alegaciones al Acta y la fecha de notificación del acto de liquidación transcurrieron más de seis meses. En sentencia de este Tribunal de 4 de junio de 2002, el día inicial para el cómputo de la paralización indebida durante más de seis meses del correspondiente procedimiento inspector se fija en el siguiente a la presentación del escrito de alegaciones del interesado y no en el momento previo de formulación del acta por parte de la Inspección de los Tributos.

Esto es, este Tribunal tiene en cuenta, como momento inicial para computar la paralización indebida durante más de seis meses del procedimiento inspector, la presentación del escrito de alegaciones por parte del interesado, que se produce entre el acta de la Inspección y la liquidación final de la Inspección. (En idéntico sentido, sentencia de esta Sección de 21 de mayo de 2009; rec. cas. 1690/2003, F.D.4º). En este sentido, de la documentación obrante en el expediente se desprende que: a) La entidad presentó con fecha 7 de mayo de 1998 escrito de alegaciones al Acta por el Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1989, incoada el 30 de marzo del mismo año; b) Con fecha 23 de octubre de 1998, el Inspector Jefe Adjunto-Jefe de la Oficina Técnica dictó el acuerdo de liquidación impugnado; c) El día 28 de octubre de 1998 tuvo lugar un intento de notificación

del mencionado acuerdo en el domicilio señalado al efecto por D.^a Milagros, administrador único de la sociedad, extendiendo el Agente Tributario que lo realizó Diligencia en la que se hace constar «que no está la persona que se ocupa de estos asuntos, y que ha dejado instrucciones para que no recojan nada hasta que ella vuelta». Dicha diligencia es firmada por D.^a María Dolores, en calidad de recepcionista, a quien se entrega un duplicado de la misma; d) El día 4 de noviembre de 1998 se personaron dos Agentes Tributarios en el domicilio anteriormente señalado para intentar de nuevo la notificación del acto administrativo impugnado, junto con otras liquidaciones practicadas, haciendo constar que «la persona que nos abre la puerta nos indica que D.^a Milagros está de vacaciones hasta el día 11 de noviembre y que no está autorizado para recoger nada». La persona que atendió a los Agentes Tributarios se negó a firmar la diligencia, pero recogió un duplicado de la misma; e) Con fecha 11 de noviembre de 1998, D.^a Milagros recogió y firmó el acuse de recibo de la liquidación a que se refiere el presente expediente. De lo anterior se desprende que, desde el día 28 de octubre de 1998, existieron varios intentos de notificación del acto de liquidación, que resultaron infructuosos por motivos ajenos a la inspección, por lo que no se puede considerar que existió una paralización injustificada de actuaciones. No se aprecia, por tanto, inactividad por parte de la Inspección, de forma que no concurren las circunstancias necesarias para la aplicación de lo dispuesto en el art. 31.4 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, que requiere que exista una interrupción de las actuaciones superior a seis meses, injustificada y no imputable al contribuyente.

SÉPTIMO.- Finalmente debemos hacer referencia al artículo 104.2 de la Ley 58/2003, General Tributaria, el cual dispone que "A los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos, será suficiente acreditar que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución».

Este precepto contempla la eficacia del intento de notificación de cara, exclusivamente, a entender cumplida la obligación de notificar el acto de liquidación dentro del plazo máximo de duración del procedimiento pero, ciertamente, resulta contradictorio admitir que un intento de notificación es una actuación de la Administración suficiente para entender que ésta ha cumplido su obligación de resolver un procedimiento tributario dentro del plazo y, al mismo tiempo, sostener que ese mismo intento de notificar el acto de liquidación que pone fin al procedimiento supone inactividad por parte de la Administración.

Este Tribunal Central estima totalmente improcedente el argumento de que el artículo 104.2 de la LGT no sea aplicable al caso aquí planteado, partiendo de la idea de que la ficción del artículo 104.2 de la LGT se dirige a obstar la caducidad y puesto que en el procedimiento inspector no existe caducidad, esta previsión legal del artículo 104.2 LGT no resulta aplicable. En primer lugar, porque el artículo 104 se ubica sistemáticamente en el Capítulo II del Título III de la

LGT: El Título III se refiere a «La aplicación de los tributos» y en su Capítulo II se regulan precisamente las «Normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios» no quedando excluido pues el procedimiento inspector. En segundo lugar, porque el propio artículo 104, tras recoger en su apartado segundo la previsión de que *"A los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos, será suficiente acreditar que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución"*, añade en su apartado cuarto que *"En los procedimientos iniciados de oficio, el vencimiento del plazo máximo establecido sin que se haya notificado resolución expresa producirá los efectos previstos en la normativa reguladora de cada procedimiento de aplicación de los tributos"*, esto es, abarca el precepto tanto los casos de procedimientos en los que el vencimiento del plazo máximo de resolución entrañe la caducidad como los supuestos de otros procedimientos, como es el inspector, en los que su normativa específica pueda prever otros efectos para dicha superación del plazo máximo de resolver por causas imputables a la Administración. Y, finalmente, porque el propio artículo 150 de la LGT (en la redacción vigente en el supuesto analizado) se remite de forma expresa en su apartado 1 a las normas contenidas en el artículo 104.2 de esta misma ley *"Las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir en el plazo de 12 meses contado desde la fecha de notificación al obligado tributario del inicio del mismo. Se entenderá que las actuaciones finalizan en la fecha en que se notifique o se entienda notificado el acto administrativo resultante de las mismas. A efectos de entender cumplida la obligación de notificar y de computar el plazo de resolución serán aplicables las reglas contenidas en el apartado 2 del artículo 104 de esta ley"*.

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL. COMENTARIO A LA RESOLUCIÓN 7677/2019, DE 25 DE FEBRERO DE 2022

Gabinete de Estudios de AEDAF

Procedimiento tributario. Procedimiento sancionador. Reducción de las sanciones. Aplicación de las reducciones del 25% y 30% a las sanciones en los casos en los que se dicta una nueva resolución y nueva sanción como consecuencia de una resolución parcialmente estimatoria.

Entiende el TEAC que, en los casos en los que se estima parcialmente la reclamación interpuesta por el contribuyente y se anula la liquidación y sanción, procediendo la Administración a dictar una nueva liquidación y una nueva sanción en ejecución de dicha resolución, a la nueva sanción que se dicte le resulta de aplicación tanto la reducción por conformidad del 30% como la reducción por pronto pago del 25% (actualmente del 40% tras la última reforma de la LGT).

Esto es así porque, según el TEAC, si la Administración Tributaria hubiese dictado desde el principio la liquidación y sanción que se dictaron tras la estimación parcial de la resolución, cabe pensar que el contribuyente hubiera prestado la conformidad a las mismas y no habría impugnado, por lo que no puede verse económicamente perjudicado por las disconformidades anteriores.

Fundamentos de derecho

TERCERO.-

(...)

Precisado lo anterior, véase que la norma supedita la reducción del importe de la sanción en un *"30 por ciento en los supuestos de conformidad"*, al aquietamiento del contribuyente respecto de la liquidación principal (cuota e intereses de demora), bastando la exigencia de la misma sin más requisito que la noti-

ficación al interesado "cuando se haya interpuesto recurso o reclamación contra la regularización».

Respecto de la reducción del 25 por ciento de la sanción (una vez aplicada, en su caso, aquella otra del 30%), la normativa impone la conformidad tanto con la liquidación principal como con la propia resolución sancionadora (procediéndose a su posterior exigencia "cuando se haya interpuesto recurso o reclamación en plazo contra la liquidación o la sanción»), y, además, efectuar el ingreso de la misma en los términos recogidos en el apartado a) de aquel artículo 188.3.

En el presente caso el pronunciamiento estimatorio parcial en el recurso de alzada del contribuyente, impuso la anulación y práctica de una nueva liquidación principal y una nueva sanción. Así, consecuencia del pronunciamiento estimatorio parcial de este Tribunal de 11 de junio de 2019 (RG.7277/2015), por la Inspección se dictaron sendos acuerdos: uno, en tanto se había acordado la anulación de la liquidación impugnada del IRPF de 2009 para su sustitución por otra en la que se eliminaran los ingresos de la actividad correspondientes a aquellas facturas de TW SA (acuerdo éste que no obra en el expediente), y, otro, por el que se anula la anterior sanción por el IRPF de 2009 (de importe 80.703,08 euros), y se gira una nueva de importe 78.228,08 euros.

En esta tesitura, la Inspección dicta aquel acuerdo de ejecución girando nueva sanción sin aplicación de las citadas reducciones del 30% y del 25%, en tanto invoca el contribuyente su procedencia, con cita de las resoluciones de este Tribunal de 27/10/2014 (RG.3763/2011) y 2/12/2015 (RG.3398/2012) y los pronunciamientos de 6/11/2017 y de 8/10/2009 de los Tribunales Superiores de Justicia de las Illes Balears y de Madrid, respectivamente.

CUARTO.- Por lo que hace a la reducción de la sanción contemplada en el artículo 188.3, en el presente caso ésta resulta procedente toda vez que se gira nueva sanción en ejecución del pronunciamiento del Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña, y ello por cuanto así lo ha sentado la doctrina de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, quien, en sentencia de 8 de julio de 2020 (recurso de casación 3181/2017), fija como doctrina legal, que:

«A la pregunta de la Sección Primera consistente en: «Determinar si, en aquellos casos en los que se haya impugnado la liquidación y el acuerdo sancionador de un concreto tributo, con posterior anulación y emisión de nueva liquidación de la sanción, debe concederse al contribuyente el plazo mencionado en el artículo 62.1 LGT al objeto de obtener la reducción por pago de la sanción prevista en el artículo 188.3 LGT», ha de responderse que debe concederse al contribuyente el plazo mencionado» (el subrayado se incorpora en la presente resolución).

Véase que la conclusión del Tribunal Supremo acerca de la necesidad de ofrecer al sujeto infractor el correspondiente plazo de ingreso para beneficiarse

de aquella reducción del 25% de la sanción, se supedita únicamente al hecho de haberse girado por la Administración una nueva sanción, consecuencia de un previo pronunciamiento estimatorio parcial (en ese caso, al no apreciarse por el TEAR de Cataluña el elemento de graduación de ocultación), sin atender al sentido del pronunciamiento que hubiera recaído en el seno de la reclamación interpuesta contra la liquidación principal (en ese caso, el pronunciamiento del TEAR de Cataluña fue desestimatorio, confirmando la liquidación principal impugnada, que derivada de un Acta de Conformidad). Es más, la Sala (aún errando al afirmar que en el presente caso *"el recurrente no impugna... la nueva liquidación"*, dado que no existía nueva liquidación, al desestimarse la correspondiente reclamación contra la liquidación principal), hace suya la afirmación del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña acerca de que, *"con independencia de que sea correcta la pérdida de la reducción por conformidad, parece razonable haber concedido nuevamente al contribuyente el plazo mencionado en el artículo 62.1, al objeto de obtener la reducción por pago de la sanción"*, afirmando que ese criterio *"se ajusta a las reglas de la lógica y de la razón (artículo 218.2 de la Ley de Enjuiciamiento Civil)"*.

Cierto es que mediante Auto de 29 de abril de 2021, aquella misma Sala del Tribunal Supremo ha admitido el recurso de casación 5833/2020, debiéndose pronunciar en ese caso sobre cuestión muy similar a la ya pronunciada en la anterior sentencia de 8 de julio de 2020, sin más diferencias que las dos siguientes apreciadas por el Alto Tribunal que *"hace aconsejable un pronunciamiento de este Tribunal Supremo"*:

- mientras que en el caso analizado en la sentencia de 8 de julio de 2020 el pronunciamiento estimatorio parcial de la sanción había recaído en vía administrativa (TEAR de Cataluña), el ahora planteado en ese nuevo recurso 5833/2020 lo ha sido en sede judicial, y
- en el caso que ahora se planteará el Tribunal Supremo en el recurso 5833/2020, la previa liquidación de la que deriva la sanción lo fue en el marco de un Acta suscrita en Disconformidad, en tanto que en aquel asunto analizado en la sentencia de 8 de julio de 2020 la liquidación principal derivada de un Acta de Conformidad.

Aún no habiendo recaído a fecha de hoy sentencia en aquel recurso de casación 5833/2020, considera este Tribunal que bien puede estarse a aquellas conclusiones, toda vez que si bien en el presente caso la liquidación principal igualmente deriva de un Acta de Disconformidad, en aquel asunto resuelto en sentencia de 8 de julio de 2020 ciertamente la liquidación principal traía causa de un Acta de Conformidad, pero frente a ésta se interpuso reclamación económico administrativa núm. 25/384/2008 ante el TEAR de Cataluña, de ahí que no parecen ofrecer ambos casos diferencias sustantivas a este respecto.

Además, este Tribunal ha tenido ocasión de pronunciarse sobre la procedencia de aquella reducción del 25% (art. 188.3 LGT) en casos de ejecución de pre-

vios pronunciamientos estimatorios parciales que imponían la anulación de la anterior sanción y la práctica de nueva sanción. Se argumenta en nuestra resolución de 27 de octubre de 2014 (RG.3763/2011), que:

»... determinar la procedencia o no de la exigencia de la reducción del art. 188.3 LGT inicialmente aplicada.

Dispone al respecto el artículo 188.3 de la LGT, por lo que aquí interesa:...

Coincide la doctrina en afirmar que la finalidad de la norma es contribuir a la disminución de la litigiosidad en el ámbito tributario.

Y si bien el último párrafo transcrito del art. 188.3 LGT dispone, sin mayor desarrollo, que basta la simple interposición de recurso o reclamación frente a la liquidación o sanción para exigir al contribuyente el ingreso de la reducción inicialmente aplicada, cabe preguntarse si dicha exigencia es o no, en todo caso, definitiva e irrevocable, o bien sí, por el contrario, existen supuestos en los que cabe aplicarla de nuevo.

En concreto, este Tribunal entiende que en los supuestos en los que el contribuyente presente recurso o reclamación frente a la liquidación de la que trae su causa la sanción, o frente a la sanción propiamente dicha, y dicho recurso o reclamación sea parcialmente estimado, debe aplicarse la reducción objeto de controversia sobre la nueva sanción a imponer en tanto en cuando el contribuyente no presente recurso o reclamación frente a la resolución o sentencia parcialmente estimatoria, no impugne, por considerarla improcedente o errónea, la liquidación dictada en ejecución de la resolución o sentencia parcialmente estimatoria, y además cumpla lo dispuesto en el apartado a) del precepto respecto del importe de la nueva sanción liquidada fruto de la estimación parcial (salvedad hecha de que hubiere ya ingresado con anterioridad el importe de la sanción originariamente liquidada). Y ello toda vez que las referidas omisiones de impugnación llevan cabalmente a pensar que si la Administración tributaria hubiere ya «ad initio» propuesto al contribuyente la práctica de la liquidación y/o sanción finalmente resultante de la estimación parcial, éste hubiere prestado conformidad a la misma (o cuanto menos no la habría impugnado) de forma tal que, entendemos, no puede verse el contribuyente económicamente perjudicado de las disconformidades a derecho contenidas en la liquidación tributaria o sancionadora practicada por la Administración».

Es por ello que, en el presente caso, habiéndose girado por la Inspección nueva sanción como consecuencia del pronunciamiento estimatorio parcial de este Tribunal, procedería estar a la invocada reducción del 25% prevista en el artículo 188.3 de la Ley 58/2003, General Tributaria, debiéndose ofrecer para ello el correspondiente plazo de ingreso, tal como establece el Tribunal Supremo en la citada sentencia.

QUINTO.- Resta por analizar si aquel acuerdo de ejecución debía igualmente haber recogido u ofrecido la citada reducción del 30% "por conformidad", regulada en el artículo 188.1.b de la Ley 58/2003, General Tributaria.

Valga recordar que el pronunciamiento estimatorio parcial de este Tribunal de 11 de junio de 2019 (RG.7277/2015), supuso la anulación tanto de la liquidación principal referida al IRPF de 2009, como de la sanción, lo que llevó a la Inspección a dictarse dos acuerdos de ejecución, uno por lo que hace a la liquidación principal (que no obra en el expediente remitido por la Inspección) y otro por lo que hace a la sanción, que es el que ahora nos ocupa.

Vistos los hechos del caso, debemos estar a lo ya concluido por este Tribunal en la citada resolución de 27 de octubre de 2014 de este Tribunal (RG.3763/2011) para casos en los que se dicta una nueva liquidación como consecuencia de la estimación, total o parcial, de una reclamación formulada frente a la anterior liquidación, siendo indiferente si en aquella resolución se aceptaron, o no, todos los motivos de oposición formulados por el reclamante. Cierto es que aquel pronunciamiento versa sobre la procedencia de la reducción del 25% prevista por el artículo 188.3 de la Ley 58/2003, General Tributaria, pero véase que las argumentaciones allí recogidas resultan aplicables a aquella otra reducción del 30%, toda vez que la "conformidad" con la liquidación principal de la que deriva la sanción es requisito legal tanto para disfrutar de aquella reducción del 30% (art. 188.1.b LGT) como para disfrutar de aquella reducción del 25% (art. 188.3 de la LGT), de ahí que se señale en aquella resolución de 27 de octubre de 2014 de este Tribunal, que:

«este Tribunal entiende que en los supuestos en los que el contribuyente presente recurso o reclamación frente a la liquidación de la que trae su causa la sanción, o frente a la sanción propiamente dicha, y dicho recurso o reclamación sea parcialmente estimado, debe aplicarse la reducción objeto de controversia sobre la nueva sanción a imponer en tanto en cuando el contribuyente no presente recurso o reclamación frente a la resolución o sentencia parcialmente estimatoria, no impugne, por considerarla improcedente o errónea, la liquidación dictada en ejecución de la resolución o sentencia parcialmente estimatoria, y además cumpla lo dispuesto en el apartado a) del precepto respecto del importe de la nueva sanción liquidada fruto de la estimación parcial (salvedad hecha de que hubiere ya ingresado con anterioridad el importe de la sanción originariamente liquidada). Y ello toda vez que las referidas omisiones de impugnación lleven cabalmente a pensar que si la Administración tributaria hubiere ya «ad initio» propuesto al contribuyente la práctica de la liquidación y/o sanción finalmente resultante de la estimación parcial, éste hubiere prestado conformidad a la misma (o cuanto menos no la habría impugnado) de forma tal que, entendemos, no puede verse el contribuyente económicamente perjudicado de las disconformidades a derecho contenidas en la liquidación tributaria o sancionadora practicada por la Administración» (el subrayado se incorpora en la presente resolución).

No consta que el contribuyente reaccionara contra la resolución de este Tribunal de 11 de junio de 2019 (RG.7277/2015) interponiendo recurso contencioso-administrativo ante la Audiencia Nacional; y, tampoco consta que frente al

acuerdo de ejecución por el que se practica nueva liquidación principal por el IRPF del ejercicio 2009, haya formulado el contribuyente reclamación o recurso contra la ejecución, de ahí que siguiendo las conclusiones apuntadas en la referida resolución de 27 de octubre de 2014, proceda igualmente estimar en este extremo la presente reclamación, aceptándose la procedencia de reducir en un 30% la nueva sanción girada.

Comentario de Jurisprudencia del TJUE

COLABORADORES

José Manuel Calderón Carrero

Universidad de A Coruña

Francisco Alfredo García Prats

Universidad de Valencia

José Manuel Almudí Cid

Universidad Complutense de Madrid

Aurora Ribes Ribes

Universidad de Alicante

COMENTARIO A LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA (SALA PRIMERA) DE 13 DE ENERO DE 2022

José Manuel Almudí Cid

*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Complutense de Madrid (España)*

Asunto: C-156/20

Partes: *Zipvit Ltd y Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs.*

Síntesis: «Procedimiento prejudicial – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) – Directiva 2006/112/CE – Artículo 168 – Derecho a deducción – Prestación de servicios postales exenta por error – IVA que se considera incluido en el precio comercial de la prestación a efectos del ejercicio del derecho a deducir – Exclusión – Concepto de IVA "devengado o pagado"»

1. Antecedentes y cuestiones planteadas

La mercantil Zipvit es una entidad domiciliada en el Reino Unido que ejerce una actividad de suministro de vitaminas y minerales por correspondencia. Del 1 de enero de 2006 al 31 de marzo de 2010, Royal Mail, el operador encargado del servicio público de correos en el Reino Unido, prestó servicios postales a Zipvit en virtud de una serie de contratos negociados individualmente con esta última.

Se consideró que estas prestaciones de servicios estaban exentas del IVA con arreglo a la legislación nacional y a las directrices publicadas por la Administración tributaria y aduanera dirigidas a transponer, en particular, el artículo 132, apartado 1, letra a), de la Directiva 2006/112. En consecuencia, dichas prestaciones dieron lugar a la emisión por Royal Mail de facturas sin IVA en las que se indicaba que esas prestaciones estaban exentas.

No obstante, el Tribunal de Justicia dictó, el 23 de abril de 2009, la sentencia TNT Post UK, de la que se desprende que la exención del IVA prevista en el

artículo 132, apartado 1, letra a), de la Directiva 2006/112 no se aplica a las prestaciones realizadas por los servicios públicos postales y cuyas condiciones se negociaron individualmente.

Zipvit, al entender que debía considerarse, por tanto, con carácter retroactivo, que los pagos que había efectuado a Royal Mail incluían el IVA, envió a la Administración tributaria y aduanera, los días 15 de septiembre de 2009 y 8 de abril de 2010, sendas solicitudes de deducción del IVA soportado en relación con las prestaciones en cuestión. Mediante resolución de 12 de mayo de 2010, la Administración tributaria y aduanera denegó esas solicitudes al considerar que las prestaciones en cuestión no habían estado sujetas al IVA y que Zipvit no había abonado dicho impuesto.

Al considerar que el asunto del que conoce suscita cuestiones de interpretación de la Directiva 2006/112 y que, además, constituye un precedente para numerosos litigios pendientes, la Supreme Court of the United Kingdom (Tribunal Supremo del Reino Unido) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) En caso de que i) la Administración tributaria, el proveedor y el comerciante, que es sujeto pasivo del impuesto, interpreten erróneamente la normativa de la Unión en materia de IVA y consideren exenta una prestación que está sujeta al tipo impositivo normal; ii) el contrato celebrado entre el proveedor y el comerciante estipule que el precio de la prestación no incluye el IVA y que, si se devenga el impuesto, el comerciante deberá abonarlo; iii) el proveedor no reclame en ningún momento al comerciante el IVA adicional devengado y ya no tenga posibilidad de hacerlo, y iv) la Administración tributaria no pueda o ya no pueda (por haber prescrito el plazo) reclamar al proveedor el impuesto que debería haberse abonado, ¿tiene por efecto la [Directiva 2006/112] que el precio efectivamente pagado sea la combinación de un importe neto, exigible como pago de la prestación, más el IVA sobre el mismo, de modo que el comerciante pueda solicitar la deducción del IVA soportado, en virtud del artículo 168, letra a), de la Directiva, en concepto de IVA "pagado" de hecho por esa entrega?

2) Con carácter subsidiario, en las circunstancias descritas, ¿puede el comerciante solicitar la deducción del IVA soportado, en virtud del artículo 168, letra a), de la Directiva 2006/112, en concepto de IVA "devengado" por dicha prestación?

3) En caso de que la Administración tributaria, el proveedor y el comerciante, que es sujeto pasivo del impuesto, interpreten erróneamente la normativa de la Unión en materia de IVA y consideren exenta una prestación que está sujeta al tipo impositivo normal, a resultas de lo cual el comerciante no pueda presentar a la Administración tributaria, con respecto a la prestación que ha recibido, una factura con IVA que cumpla con lo dispuesto en el artículo 226, puntos 9 y 10, de la Directiva 2006/112, ¿tiene derecho el comerciante a solicitar la deducción del IVA soportado, en virtud del artículo 168, letra a) de dicha Directiva?

4) A efectos de la respuesta a las cuestiones 1) a 3):

- a) ¿Es relevante examinar si el proveedor dispondría de medios de defensa, basados en la confianza legítima o en otros motivos, en virtud del Derecho nacional o del Derecho de la Unión, frente a posibles actuaciones de la Administración tributaria dirigidas a practicar una liquidación correspondiente a la declaración de un importe en concepto de IVA por la prestación?
- b) ¿Es relevante el hecho de que el comerciante supo al mismo tiempo que la Administración tributaria y el proveedor que la prestación no estaba en realidad exenta, o dispuso de las mismas fuentes de información que ellos, y de que pudo haberse ofrecido a pagar el impuesto devengado por la prestación (calculado sobre el precio comercial de esta) para que dicho impuesto se ingresara a la Administración tributaria, pero no lo hizo?»

2. Fundamentos de Derecho y comentario

Según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el derecho a deducción establecido en los artículos 167 y siguientes de la Directiva 2006/112 forma parte del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse. En concreto, este derecho se ejercita inmediatamente respecto a la totalidad de las cuotas impositivas que hayan gravado las operaciones anteriores. No obstante, este derecho a deducción está supeditado al cumplimiento de requisitos, en particular el establecido en el artículo 168, letra a), de la Directiva 2006/112, según el cual el IVA cuya deducción se solicita debe haber sido devengado o pagado.

El Tribunal de Justicia ha declarado que, cuando un contrato de compraventa se ha celebrado sin mención del IVA, considerar la totalidad del precio, sin deducción del IVA, como la base a la que se aplica el IVA tendría como consecuencia, en el supuesto de que el Derecho nacional no permita al vendedor recuperar del adquirente el IVA posteriormente exigido por la Administración tributaria, que el IVA gravaría a dicho vendedor, en contra del principio de que el IVA es un impuesto sobre el consumo que debe soportar el consumidor final. Tal toma en consideración infringiría además la regla de que la Administración tributaria no puede percibir en concepto de IVA un importe superior al percibido por el sujeto pasivo. La apreciación sería distinta si el Derecho nacional ofreciera al proveedor la posibilidad de añadir al precio estipulado un suplemento en concepto de impuesto aplicable a la operación y de recuperar este último del adquirente del bien.

Ahora bien, el Tribunal de Luxemburgo precisa que, en el supuesto analizado, Royal Mail no recuperó el importe del IVA de Zipvit, y habida cuenta de que la propia Administración tributaria y aduanera renunció a recuperar de dicho proveedor el IVA por consideraciones relativas, entre otras cosas, a la protección

de la confianza legítima, el precio facturado a Zipvit por la prestación de los servicios postales debe considerarse un precio sin IVA. Ahora bien, dado que el IVA es un impuesto que, en cada fase, recae solo sobre el valor añadido y, en definitiva, es soportado únicamente por el consumidor final, se declara que el sujeto pasivo como Zipvit no puede pretender deducir un importe de IVA que no le ha sido facturado y que no ha repercutido en el consumidor final. Sado que el precio de las prestaciones de servicios realizadas por Royal Mail a Zipvit no fue gravado con ningún importe de IVA, no cabe plantearse una reducción de la base imponible en el sentido del artículo 90 de la Directiva 2006/112 ni una regularización de la deducción del impuesto soportado en el sentido del artículo 185 de dicha Directiva, ya que estos artículos solo son aplicables en la medida en que se haya aplicado el IVA sobre el precio.

3. Fallo

El artículo 168, letra a), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, debe interpretarse en el sentido de que el impuesto sobre el valor añadido (IVA) no puede considerarse devengado o pagado, a efectos de dicha disposición, y, por lo tanto, no es deducible por el sujeto pasivo cuando, por una parte, este último y su proveedor han considerado equivocadamente, sobre la base de una interpretación errónea del Derecho de la Unión por las autoridades nacionales, que las prestaciones en cuestión estaban exentas del IVA, por lo que las facturas emitidas no lo mencionan, en un contexto en el que el contrato celebrado entre esas dos personas estipula que, si se devenga ese impuesto, el beneficiario de la prestación deberá soportarlo, y, por otra parte, no se ha llevado a cabo a su debido tiempo ninguna actuación dirigida a recuperar el IVA, de modo que han prescrito todas las acciones del proveedor y de la Administración tributaria y aduanera que tienen por objeto la recuperación del IVA omitido.

COMENTARIO A LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA (SALA OCTAVA) DE 10 DE FEBRERO DE 2022

José Manuel Almudí Cid

*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Complutense de Madrid (España)*

Asunto: C-487/20

Partes: *Philips Orăștie SRL y Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili*

Síntesis: «Procedimiento prejudicial – Armonización de las legislaciones fiscales – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) – Directiva 2006/112/CE – Artículos 179 y 183 – Derecho a deducción del IVA – Regulación – Compensación o devolución del excedente de IVA – Obligaciones de pago adicionales – Principio de neutralidad fiscal – Principios de equivalencia y de efectividad»

1. Antecedentes y cuestiones planteadas

Entre noviembre de 2016 y marzo de 2019, la sociedad rumana Philips Orăștie presentó declaraciones del IVA en las que no consignó, como deudas tributarias vencidas, las diferencias de IVA adeudadas que figuraban en la liquidación y que no habían sido ingresadas a la fecha de presentación de dichas declaraciones, y solicitó la devolución del IVA.

La citada sociedad entendía que, a la luz de lo dispuesto en los artículos 233 y 235, apartados 1 y 5, del Código de Procedimiento Tributario rumano, tales diferencias no podían calificarse de «deudas tributarias vencidas» ni formar parte del «IVA adeudado acumulado», tal como se define en el artículo 303, apartado 4, del Código Tributario rumano. La Dirección General de Administración de Grandes Contribuyentes adoptó resoluciones de devolución del IVA sin formular objeciones en cuanto a la forma en que Philips Orăștie había cumpli-

mentado dichas declaraciones ni sobre la manera en que había interpretado las normas pertinentes.

En estas circunstancias, el Tribunal Superior de Alba Iulia, decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Pueden interpretarse las disposiciones de los artículos 179, [párrafo primero], y 183, [párrafo primero], de la Directiva [sobre el IVA], en relación con los principios de equivalencia, efectividad y neutralidad, en el sentido de que se oponen a una normativa o una práctica nacional que obliga a incluir en el cálculo del IVA devengado importes correspondientes a obligaciones de pago adicionales fijadas en una liquidación tributaria anulada mediante resolución judicial no firme, imponiendo con ello una reducción del IVA a devolver, pese a que esas obligaciones adicionales están garantizadas mediante carta de garantía bancaria y que las normas de procedimiento tributario nacionales reconocen a dicha garantía efecto suspensivo de la ejecución para las demás exacciones e impuestos?»

2. Fundamentos de Derecho y comentario

El presente asunto tiene por objeto dilucidar si los artículos 179, párrafo primero, y 183, párrafo primero, de la Directiva sobre el IVA, así como los principios de neutralidad fiscal, equivalencia y efectividad, deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional que permite a la Administración tributaria de un Estado miembro denegar la devolución de un importe adicional de IVA establecido y pagado a raíz de una liquidación tributaria impugnada por el sujeto pasivo en cuestión y que ha sido objeto de una resolución judicial no firme favorable a dicho sujeto pasivo, pese a que este último dispone de una garantía bancaria que cubre el importe del IVA reclamado y que, conforme al Derecho nacional en materia de procedimiento, en lo que respecta a los demás impuestos y exacciones, la constitución de tal garantía bancaria permite obtener dicha devolución.

Con arreglo a la Directiva sobre el IVA, la deducción se practica globalmente por los sujetos pasivos mediante imputación, sobre las cuotas del IVA devengado en cada período impositivo, de las cuotas del impuesto que tengan reconocido el derecho a la deducción en el curso del mismo período impositivo. El artículo 183, párrafo primero, de esta Directiva indica que, cuando la cuantía de las deducciones supere la del IVA devengado durante un período impositivo, existirá un excedente que podrá ser, bien devuelto, o bien trasladado al período impositivo siguiente. A estos efectos, el Tribunal de Justicia ha declarado en repetidas ocasiones que, si bien la aplicación del derecho a la devolución del excedente del IVA previsto por el artículo 183 de la Directiva sobre el IVA se encuadra, en principio, en el ámbito de la autonomía procedimental de los Esta-

dos miembros, no deja de ser cierto que esa autonomía está limitada por los principios de equivalencia y efectividad.

En cuanto a la posibilidad, en virtud del artículo 183 de la Directiva sobre el IVA, de prever que el excedente del IVA se traslade al período impositivo siguiente o sea devuelto, el Tribunal de Justicia ha precisado que, si bien los Estados miembros disponen ciertamente de un margen de maniobra al establecer las modalidades de devolución del excedente del IVA, esas modalidades no pueden lesionar el principio de neutralidad del sistema del IVA, haciendo recaer sobre el sujeto pasivo, total o parcialmente, el peso del citado impuesto. En particular, tales modalidades deben permitir al sujeto pasivo recuperar, en condiciones adecuadas, la totalidad del crédito que resulte de ese excedente del IVA, lo que implica que la devolución se efectúe en un plazo razonable, mediante un pago en metálico o de manera equivalente, y que en todo caso el modo de devolución que se adopte no debe suponer ningún riesgo financiero para el sujeto pasivo.

Además, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que el artículo 183 de la Directiva sobre el IVA no puede interpretarse en el sentido de que se opone necesariamente a una normativa nacional que establezca un régimen de devolución del excedente del IVA que combine los dos modos de devolución del excedente del IVA previstos en dicho artículo 183, a saber, el traslado al período impositivo siguiente y la devolución, o que establezca el traslado del excedente no al período impositivo siguiente, sino a varios períodos impositivos.

El órgano jurisdiccional remitente señalaba que el régimen general de las obligaciones tributarias relativas a las exacciones e impuestos nacionales establecido en los artículos 157, 233 y 235 del Código de Procedimiento Tributario rumano consagra la regla según la cual, cuando se impugna una liquidación tributaria, pero se presenta una carta de garantía bancaria que cubra el importe de las correspondientes obligaciones tributarias, se suspende la ejecución de la referida liquidación y dichas obligaciones solo podrán extinguirse anticipadamente a instancias del deudor. En cambio, en materia de IVA no son aplicables las citadas disposiciones, y el artículo 303, apartados (4) y (5), del Código Tributario no establece tal regla, según el órgano jurisdiccional remitente, de suerte que la presentación de una carta de garantía bancaria no produce el efecto de suspender la exigibilidad de las obligaciones tributarias derivadas del IVA.

Con el fin de determinar si en el litigio principal se respeta el principio de equivalencia, incumbirá al órgano jurisdiccional nacional apreciar, primero, si los recursos a los que se aplique el régimen de procedimiento que el Gobierno rumano considere análogo al establecido en los artículos 157, 233 y 235 del Código de Procedimiento Tributario son, a la luz de su causa, de su objeto y de sus elementos esenciales, comparables a un recurso fundado en los derechos otorgados por el Derecho de la Unión como el del litigio principal.

Por otra parte, corresponderá a dicho órgano jurisdiccional determinar si el régimen de procedimiento aplicable a los recursos nacionales que ha identificado como similares al recurso en cuestión en el litigio principal no es, en realidad, más favorable que el aplicable en el litigio del que conoce, en virtud del artículo 303, apartados (4) y (5), del Código Tributario. Pues bien, es preciso señalar que de la descripción del Derecho nacional realizada por el órgano jurisdiccional remitente en su petición de decisión prejudicial se deduce que, en el presente asunto, los sujetos pasivos disponen, en materia de IVA, de medios procesales menos favorables que los que pueden utilizar en caso de derechos que les otorgue el Derecho nacional en lo que atañe a los impuestos y exacciones distintos del IVA. Por consiguiente, Incumbe al órgano jurisdiccional remitente efectuar las comprobaciones necesarias para garantizar el respeto del principio de equivalencia en cuanto se refiere a la normativa aplicable al litigio del que conoce.

3. Fallo

Los artículos 49 TFUE y 54 TFUE deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a la normativa de un Estado miembro que establece un impuesto de carácter marcadamente progresivo sobre el volumen de negocios cuya carga efectiva recae principalmente en empresas controladas directa o indirectamente por nacionales de otros Estados miembros o por sociedades que tienen su domicilio social en otro Estado miembro debido a que estas empresas realizan los mayores volúmenes de negocios en el mercado de que se trate.

COMENTARIO A LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA (SALA QUINTA) DE 24 DE FEBRERO DE 2022

José Manuel Almudí Cid

*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Complutense de Madrid (España)*

Asunto: C-582/20

Partes: SC Cridar Cons SRL, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Cluj y Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca.

Síntesis: «Procedimiento prejudicial – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido – Directiva 2006/112/CE – Artículos 167 y 168 – Derecho a deducción – Denegación – Fraude fiscal – Práctica de la prueba – Suspensión del procedimiento relativo a una reclamación administrativa presentada contra una liquidación tributaria mediante la que se deniega el derecho a la deducción, a la espera del resultado de un proceso penal – Autonomía procesal de los Estados miembros – Principio de neutralidad fiscal – Derecho a una buena administración – Artículo 47 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea».

1. Antecedentes y cuestiones planteadas

La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido y del artículo 47 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, en relación con la decisión de suspender un procedimiento de reclamación administrativa contra una liquidación tributaria mediante la que se deniega el derecho a la deducción del IVA, a la espera de la conclusión de un proceso penal.

A principios de 2015, la Fiscalía del Tribunal Superior de Cluj (Rumanía), instruyó un procedimiento penal en el que se formularon acusaciones de fraude

fiscal contra varias personas, entre las que se encontraba el administrador de la mercantil Cridar. En una fecha no precisada de 2016, la Fiscalía solicitó a la Administración tributaria rumana que procediera a una nueva inspección tributaria de Cridar, alegando que existían pruebas de que, durante el período comprendido entre el 1 de enero de 2011 y el 31 de diciembre de 2015, esta sociedad había realizado adquisiciones ficticias a otras sociedades.

En el acta de inspección tributaria de 3 de noviembre de 2016 y en la liquidación dictada ese mismo día, la Administración Tributaria rumana, contrariamente a la postura adoptada en 2014, denegó a Cridar el derecho a la deducción del IVA correspondiente a todas las operaciones de adquisición efectuadas por esta sociedad con cinco sociedades mencionadas por la Fiscalía e impuso a Cridar obligaciones tributarias adicionales en concepto de IVA y del impuesto sobre sociedades. De conformidad con el artículo 128 del Código de Procedimiento Tributario rumano. La Administración revocó asimismo la liquidación tributaria del año 2014 y rectificó todos los resultados de la inspección tributaria anterior en materia de IVA. Esta nueva liquidación tributaria se basaba en una serie de irregularidades constatadas con anterioridad, en relación con cinco proveedores de Cridar o de sus proveedores, a la vista de las cuales la Administración concluyó que existía una sospecha razonable de que se había creado una situación artificial para que Cridar aumentase ficticiamente sus gastos y dedujera los importes correspondientes de IVA, sin que existieran operaciones económicas reales.

En estas circunstancias, el Tribunal Supremo rumano planteó las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) La [Directiva sobre el IVA] y el artículo 47 de la [Carta] ¿deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional que permite que las autoridades tributarias, tras practicar una liquidación tributaria mediante la cual deniegan el derecho a la deducción del IVA soportado, suspendan el procedimiento de reclamación administrativa [formulada contra dicha liquidación] hasta la finalización de un proceso penal que podría proporcionar elementos objetivos adicionales relativos a la implicación del sujeto pasivo en el fraude fiscal en cuestión?

2) ¿Podría ser distinta la respuesta del [Tribunal de Justicia] a la cuestión prejudicial anterior si, durante la suspensión del procedimiento de reclamación administrativa, el sujeto pasivo pudiera acogerse a medidas cautelares de suspensión de los efectos de la denegación del derecho a la deducción del IVA?»

2. Fundamentos de Derecho y comentario

En el presente asunto el Tribunal de justicia dilucida si la Directiva sobre el IVA y el artículo 47 de la Carta deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional que autoriza a las autoridades tributarias nacio-

nales a suspender un procedimiento de reclamación administrativa contra una liquidación mediante la que se deniega a un sujeto pasivo el derecho a la deducción del IVA soportado por la implicación de dicho sujeto pasivo en un fraude fiscal, hasta la conclusión de un procedimiento penal que puede aportar elementos objetivos adicionales en relación con esa implicación, y si a este respecto es pertinente el hecho de que dicho sujeto pasivo pueda obtener la suspensión de la ejecución de esa liquidación mientras dure la suspensión del procedimiento.

Según declara el Tribunal de Luxemburgo, para que el Derecho de la Unión no se oponga a la suspensión de un procedimiento de reclamación administrativa como el analizado en el presente supuesto, es necesario que tal suspensión no menoscabe el derecho a una buena administración y, en particular, que no demore el resultado de dicho procedimiento de reclamación administrativa más allá de un plazo razonable.

Mientras duró la suspensión, Cridar se vio efectivamente privada de la posibilidad de interponer un recurso judicial contra la liquidación tributaria mediante la que se le deniega el derecho a la deducción del IVA. No obstante, el Tribunal considera que tal suspensión persigue un objetivo legítimo y que Cridar no puede ser privada de esta posibilidad más allá de un plazo razonable. A raíz de que no ha resultado controvertido que dicha sociedad podrá interponer un recurso judicial contra la resolución que resuelva sobre el fondo de su reclamación, se declara que no puede considerarse que tal suspensión de un procedimiento de reclamación administrativa obstaculice de manera desproporcionada el derecho de un sujeto pasivo como Cridar de acceder a los tribunales, garantizado por el artículo 47 de la Carta.

Según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, la tutela judicial efectiva que garantiza el artículo 47 de la Carta exige que el interesado pueda conocer los motivos de la resolución adoptada con respecto a él, bien mediante la lectura de la propia resolución, bien mediante la notificación de la motivación de esta efectuada a petición del interesado, sin perjuicio de la facultad del juez competente de exigir a la autoridad en cuestión que comunique tal motivación, a fin de permitir que el interesado defienda sus derechos en las mejores condiciones posibles y decida con pleno conocimiento de causa sobre la conveniencia de someter el asunto al juez competente, así como para poner a este último en condiciones de ejercer plenamente el control de la legalidad de la resolución nacional de que se trate.

Por consiguiente, para que se acuerde la suspensión del procedimiento de reclamación administrativa contra una liquidación mediante la que se deniega el derecho a la deducción del IVA es necesario, con arreglo al artículo 47 de la Carta, que la resolución por la que se acuerda dicha suspensión esté motivada de hecho y de Derecho, con el fin no solo de permitir al sujeto pasivo conocer los motivos por los que se considera que dicha suspensión es necesaria para poder resolver eficazmente su reclamación y defender sus derechos en las

mejores condiciones posibles, sino también para que el juez que debe conocer del recurso contra la decisión de suspender el procedimiento esté en condiciones de ejercer plenamente el control de la legalidad de esta.

Asimismo, se explicita que, para que se acuerde la suspensión del procedimiento de reclamación administrativa contra una liquidación mediante la que se deniega el derecho a la deducción del IVA, como la controvertida en el litigio principal, de conformidad con el Derecho de la Unión, es necesario que la normativa nacional aplicable establezca, si resulta finalmente que dicha denegación se acordó vulnerando el Derecho de la Unión, que el sujeto pasivo podrá obtener la devolución de la cantidad de dinero en cuestión en un plazo razonable y, en su caso, intereses de demora.

3. Fallo

La Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, y el artículo 47 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una normativa nacional que autoriza a las autoridades tributarias nacionales a suspender un procedimiento de reclamación administrativa dirigida contra una liquidación mediante la que se deniega a un sujeto pasivo el derecho a la deducción del IVA soportado en razón de la implicación de dicho sujeto pasivo en un fraude fiscal, con el fin de obtener elementos objetivos adicionales relacionados con esa implicación, a condición de que, primero, tal suspensión no demore el resultado de dicho procedimiento de reclamación administrativa más allá de un plazo razonable; segundo, la motivación de la resolución por la que se acuerda dicha suspensión aporte los hechos y los fundamentos de Derecho y pueda ser objeto de control jurisdiccional, y, tercero, si finalmente resultara que se denegó el derecho a la deducción vulnerando el Derecho de la Unión, dicho sujeto pasivo pueda obtener la devolución del importe correspondiente en un plazo razonable y, en su caso, percibir los intereses de demora que se devenguen. En tales circunstancias, no se requiere que, durante la suspensión del procedimiento en cuestión, el referido sujeto pasivo obtenga la suspensión de la ejecución de la liquidación, salvo que, existiendo serias dudas sobre la legalidad de esta última, la concesión de tal suspensión de la ejecución sea necesaria para evitar un perjuicio grave e irreparable a los intereses del sujeto pasivo.

COMENTARIO A LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA (GRAN SALA) DE 8 DE MARZO DE 2022

José Manuel Almudí Cid

*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Complutense de Madrid (España)*

Asunto: C-205/20

Partes: *NE y Bezirkshauptmannschaft Hartberg-Fürstenfeld*

Síntesis: «Procedimiento prejudicial – Libre prestación de servicios – Desplazamiento de trabajadores – Directiva 2014/67/UE – Artículo 20 – Sanciones – Proporcionalidad – Efecto directo – Principio de primacía del Derecho de la Unión»

1. Antecedentes y cuestiones planteadas

CONVOI s. r. o., sociedad establecida en Eslovaquia, desplazó trabajadores por cuenta ajena a Niedec Global Appliance Austria GmbH, establecida en Fürstenfeld (Austria). Sobre la base de comprobaciones efectuadas en una inspección de 24 de enero de 2018, la Administración del Distrito de Hartberg-Fürstenfeld impuso, mediante resolución de 14 de junio de 2018, una multa de 54 000 euros a NE, en su condición de representante de CONVOI, por incumplimiento de diversas obligaciones establecidas en la ley contra el dumping salarial y social en relación, en particular, con la declaración de desplazamiento ante la autoridad nacional competente y con la conservación de la documentación salarial.

NE interpuso recurso contra dicha resolución ante el órgano jurisdiccional remitente de la cuestión prejudicial, el Tribunal Regional de lo Contencioso-Administrativo de Estiria (Austria). Mediante resolución de 9 de octubre de 2018, dicho órgano jurisdiccional remitió al Tribunal de Justicia una petición de decisión prejudicial relativa a la conformidad con el Derecho de la Unión y, en

particular, con el principio de proporcionalidad de sanciones como las contempladas por la normativa austriaca.

En estas circunstancias, el Tribunal Regional de lo Contencioso-Administrativo de Estiria decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Es el requisito de la proporcionalidad de las sanciones establecido en el artículo 20 de la Directiva [2014/67] e interpretado en [los autos de 19 de diciembre de 2019, *Bezirkshauptmannschaft Hartberg-Fürstenfeld* (C-645/18, no publicado, EU:C:2019:1108), y de 19 de diciembre de 2019, *Bezirkshauptmannschaft Hartberg-Fürstenfeld* (C-140/19, C-141/19 y C-492/19 a C-494/19, no publicado, EU:C:2019:1103)], una disposición de la Directiva directamente aplicable?

2) En caso de respuesta negativa a la primera cuestión:

¿Permite y exige la interpretación del Derecho nacional de conformidad con el Derecho de la Unión que los órganos jurisdiccionales y autoridades administrativas de los Estados miembros completen las disposiciones sancionadoras nacionales aplicables en el presente asunto con los criterios de proporcionalidad establecidos en los autos [de 19 de diciembre de 2019, *Bezirkshauptmannschaft Hartberg-Fürstenfeld* (C-645/18, no publicado, EU:C:2019:1108), y de 19 de diciembre de 2019, *Bezirkshauptmannschaft Hartberg-Fürstenfeld* (C-140/19, C-141/19 y C-492/19 a C-494/19, no publicado, EU:C:2019:1103)], sin necesidad de que medie la adopción de una nueva disposición nacional?».

2. Fundamentos de Derecho y comentario

Pese a no tratarse de un pronunciamiento en materia laboral, resulta de singular relevancia en materia tributaria habida cuenta que el órgano jurisdiccional remitente se plantea, en esencia, si el artículo 20 de la Directiva 2014/67, en la medida en que exige que las sanciones que contempla sean proporcionadas, está dotado de efecto directo y puede por tanto ser invocado por los particulares ante los órganos jurisdiccionales nacionales frente a un Estado miembro que lo haya transpuesto incorrectamente.

De jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia se desprende que, en todos aquellos casos en que las disposiciones de una directiva, desde el punto de vista de su contenido, no estén sujetas a condición alguna y sean suficientemente precisas, los particulares están legitimados para invocarlas ante los órganos jurisdiccionales nacionales contra el Estado, bien cuando este no haya transpuesto la directiva al Derecho nacional dentro de los plazos señalados, bien cuando haya hecho una transposición incorrecta.

Asimismo, el Tribunal de Justicia ha especificado que una disposición del Derecho de la Unión es, por un lado, incondicional cuando establece una obligación que no está sujeta a ningún requisito ni supeditada, en su ejecución o en

sus efectos, a que se adopte ningún acto de las instituciones de la Unión o de los Estados miembros y, por otro lado, suficientemente precisa para ser invocada por un justiciable y aplicada por el juez cuando establece una obligación en términos inequívocos. Igualmente, el Tribunal de Justicia ha declarado asimismo que, aun cuando una directiva deje a los Estados miembros un cierto margen de apreciación a la hora de adoptar las normas de aplicación, puede considerarse que una disposición de dicha directiva tiene carácter preciso e incondicional cuando pone a cargo de los Estados miembros, en términos inequívocos, una obligación de resultado precisa y que no está sometida a condición alguna en cuanto a la aplicación de la regla que recoge.

En el presente supuesto, el órgano jurisdiccional remitente consideraba que, a la vista del auto de 19 de diciembre de 2019, *Bezirkshauptmannschaft Hartberg-Fürstenfeld* (C-645/18) que, al adoptar la normativa nacional aplicable al litigio principal, el legislador austriaco no transpuso correctamente la exigencia de proporcionalidad de las sanciones prescrita en el artículo 20 de la Directiva 2014/67.

El Tribunal declara, en primer lugar, que la exigencia, contemplada en dicho precepto, de que las sanciones sean proporcionadas tiene carácter incondicional. Por otro lado, advierte que la prohibición de adoptar sanciones desproporcionadas, que es la consecuencia de dicha exigencia, no necesita la adopción de ningún acto de las instituciones de la Unión, y esta disposición no confiere, en modo alguno, a los Estados miembros la facultad de condicionar o de restringir el alcance de esta prohibición. Así, tal exigencia de proporcionalidad de las sanciones debe en cualquier caso ser aplicada por los Estados miembros con arreglo al artículo 20 de dicha Directiva y la circunstancia de que estos dispongan, en este marco, de un margen de apreciación no excluye, en sí, que pueda efectuarse un control jurisdiccional a fin de verificar si el Estado miembro de que se trate ha sobrepasado los límites fijados a ese margen de apreciación al transponer dicho precepto.

En relación con la segunda cuestión prejudicial, debía dilucidarse si, en el supuesto de que le sea imposible interpretar al tribunal nacional la normativa doméstica de manera conforme con la exigencia de proporcionalidad de las sanciones establecida en el artículo 20 de la Directiva 2014/67, le incumbiría dejar dicha normativa inaplicada en su totalidad o si podría integrarla en orden a imponer sanciones proporcionadas. Dicho en otros términos, se plantea si el principio de primacía del Derecho de la Unión debe interpretarse en el sentido de que impone a las autoridades nacionales la obligación de dejar inaplicada, en su totalidad, una normativa nacional que contraviene la exigencia de proporcionalidad de las sanciones establecida en el artículo 20 de la Directiva 2014/67 o si implica que hayan de desechar la aplicación de tal normativa únicamente en cuanto sea necesario para permitir la imposición de sanciones proporcionadas.

A este respecto, el tribunal recuerda que, para garantizar la efectividad del conjunto de las disposiciones del Derecho de la Unión, el principio de primacía

obliga, en particular, a los órganos jurisdiccionales nacionales a interpretar, en la medida de lo posible, su Derecho interno de manera conforme con el Derecho de la Unión. No obstante, la obligación de interpretación conforme del Derecho nacional tiene determinados límites y no puede, en particular, servir de fundamento para una interpretación *contra legem* del Derecho nacional.

De hecho, el principio de primacía obliga al juez nacional encargado de aplicar, en el ámbito de su competencia, las disposiciones del Derecho de la Unión, cuando no resulte posible interpretar la normativa nacional conforme a las exigencias del Derecho de la Unión, a garantizar la plena eficacia de las exigencias de este Derecho en el litigio de que conozca, dejando inaplicada si fuera necesario, y por su propia iniciativa, cualquier normativa o práctica nacional, aun posterior, contraria a una disposición del Derecho de la Unión que tenga efecto directo, sin que deba solicitar o esperar a su previa eliminación por vía legislativa o mediante cualquier otro procedimiento constitucional.

Partiendo de este planteamiento, el Tribunal de Luxemburgo declara que, para garantizar la plena eficacia de la exigencia de proporcionalidad de las sanciones establecida en el artículo 20 de la Directiva 2014/67, incumbe, por tanto, al juez nacional que conoce de un recurso contra una sanción dictada con arreglo al régimen nacional aplicable a las infracciones de las disposiciones nacionales adoptadas en virtud de dicha Directiva desechar la parte de la normativa nacional de la que dimane el carácter desproporcionado de las sanciones, de modo que se impongan sanciones proporcionadas y que a la vez sean efectivas y disuasorias.

De este modo, si bien el Tribunal de Justicia declaró que determinadas formas de fijación del importe de las multas aplicables en virtud de la normativa austriaca no eran compatibles con el artículo 20 de la Directiva 2014/67, no puso sin embargo en tela de juicio el principio, de que las infracciones de las disposiciones nacionales adoptadas con arreglo a dicha Directiva deben sancionarse. De este modo, para que se garantice la aplicación plena de la exigencia de proporcionalidad de las sanciones basta con desechar las disposiciones nacionales únicamente en la medida en que impidan la imposición de sanciones proporcionadas, con el fin de garantizar que las sanciones impuestas a la persona de que se trate se ajusten a esa exigencia, sin que proceda anular por completo la sanción, conclusión que es perfectamente trasladable al ámbito tributario.

A estos efectos, se precisa que los principios de seguridad jurídica, de legalidad de los delitos y de las penas y de igualdad de trato no desvirtúan esta interpretación. La circunstancia de que, en un caso como el del litigio principal, la sanción que se imponga será menos gravosa que la contemplada en la normativa nacional aplicable, de resultas de su inaplicación parcial en virtud de esta exigencia, no puede considerarse una violación de los principios de seguridad jurídica, de legalidad de los delitos y de las penas, y de irretroactividad de la ley penal.

3. Fallo

1) El artículo 20 de la Directiva 2014/67/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 15 de mayo de 2014, relativa a la garantía de cumplimiento de la Directiva 96/71/CE, sobre el desplazamiento de trabajadores efectuado en el marco de una prestación de servicios, y por la que se modifica el Reglamento (UE) n.º 1024/2012 relativo a la cooperación administrativa a través del Sistema de Información del Mercado Interior («Reglamento IMI»), en la medida en que exige que las sanciones que contempla sean proporcionadas, está dotado de efecto directo y puede por tanto ser invocado por los particulares ante los órganos jurisdiccionales nacionales frente a un Estado miembro que lo haya transpuesto incorrectamente.

2) El principio de primacía del Derecho de la Unión debe interpretarse en el sentido de que impone a las autoridades nacionales la obligación de dejar inaplicada una normativa nacional que en parte contraviene la exigencia de proporcionalidad de las sanciones establecida en el artículo 20 de la Directiva 2014/67 únicamente en cuanto sea necesario para permitir la imposición de sanciones proporcionadas.



Transferencia

Las reclamaciones económico-administrativas en la
jurisprudencia reciente

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

LAS RECLAMACIONES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVAS EN LA JURISPRUDENCIA RECIENTE

Antonio Martínez Lafuente

Doctor en derecho

Abogado del Estado

(España)

Cómo referenciar: Martínez Lafuente, A. (2022). Las reclamaciones económico-administrativas en la jurisprudencia reciente. *Revista Técnica Tributaria* (137), 201-232

SUMARIO

1. Introduccion
2. El derecho europeo
3. Los actos reclamables
4. Extensión de la revisión
5. Legitimación
6. Plazos y cuantía
7. Ejecución

1. Introduccion

1.- La presencia en el sistema de Justicia Administrativa de las reclamaciones económico-administrativas goza de gran tradición en nuestro Ordenamiento Jurídico, como es bien conocido¹ por lo que no vamos a extendernos sobre ello; en los últimos años, ha habido numerosos pronunciamientos de la Jurisprudencia, entendida esta expresión en su más amplio sentido y que se ha ocupado de cuestiones nuevas, y a ellas nos vamos a referir en las líneas que a continuación siguen y que se van a ocupar entre otras cuestiones de la propia Jurisdicción económico-administrativa, de su amplitud, de la legitimación, de la cuantía y de los actos de ejecución como cuestiones más destacadas.

2.- El punto de partida lo constituye la actual regulación, contenida en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria² objeto de diversas modificaciones siendo de destacar la regulada en la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, con la normativa reglamentaria contenida en el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo;³ a estas normas se hará especial referencia, partiendo de que el art. 213 de la Ley General Tributaria dispone que:

«Los actos y actuaciones de aplicación de los tributos y los actos de imposición de sanciones tributarias podrán revisarse, conforme a lo establecido en los capítulos siguientes, mediante:

- a) Los procedimientos especiales de revisión.
- b) El recurso de reposición.
- c) Las reclamaciones económico-administrativas.»

1 Es de obligada cita la monografía de Serrera Contreras: «Lo económico-administrativo: historia y ámbito», Instituto García Oviedo Sevilla (1966); con referencia al tiempo en que apareció me remito a mi obra: «Derecho Tributario. Estudios sobre la Jurisprudencia Tributaria». Editorial Civitas (1985); véase asimismo, «Los Tribunales económico-administrativos; el difícil camino hacia la auténtica justicia tributaria», de Coronas Alonso, Real Academia de Ciencias Económicas y Financieras de Barcelona (2004).

2 Sobre la disposición mencionada en el texto, véase: «Estudios sobre la nueva Ley General Tributaria, Ley 58/2003 de 17 de diciembre,» «Homenaje a Pedro Luís Serrera Contreras». Instituto de Estudios Fiscales (2004).

3 Me ocupé de dicha disposición en: «El Reglamento General de Revisión de actos tributarios en vía administrativa: el Real Decreto 520/2005, del 13 de mayo». Revista «Impuestos» Volumen II (2005); el Tribunal Supremo conoció del recurso directo contra el Real Decreto 1073/2017, de 19 de diciembre, por el que se modificó dando nueva redacción a ciertos preceptos del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo; sobre la condena en costas en el procedimiento económico-administrativo, en la Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de julio de 2019, se expuso: «Sucedo, sin embargo, que la modificación del art. 51.2 del Real Decreto 520/2005 de 13 de mayo, introducida por el Real Decreto 1073/2017, en tanto cuantifica el importe de forma general y abstracta desvinculándolo del concreto procedimiento en el que se producen los gastos a sufragar y prescindiendo de estos, en tanto que se desconecta de los costes del concreto procedimiento, le hace perder su verdadera naturaleza, pues ya no podemos estar hablando de costas del procedimiento, sino, dependiendo de la perspectiva desde la que nos aproximemos, tal y como hacen las partes al examinar el art. 51.2, cabe identificarlas como tasa, como medida sancionadora o como prestación patrimonial de carácter público no tributario, y de ser alguna de estas figuras lo que es evidente es que no pueden ser costas del procedimiento. Es la propia parte recurrida la que en definitiva viene a negar a las costas del procedimiento su condición de tal, y aboga por que se considere que los arts. 245 de la Ley y 51.2 del Reglamento establecen una prestación patrimonial de carácter público no tributario.»

El Tribunal Supremo en Sentencia de 1 de marzo de 2022, recuerda que la vía económico-administrativa es el cauce natural para la impugnación de liquidaciones tributarias, acudiéndose en su defecto a la acción de responsabilidad patrimonial de la Administración Pública, y en tal sentido se expuso:

«Con arreglo a lo que acaba de decirse la solicitud de abono del importe satisfecho en liquidaciones del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, giradas al amparo de una norma urbanística que ha sido declarada nula, ha de realizarse a través de los instrumentos establecidos en la legislación tributaria. Excepcionalmente, cuando por circunstancias ajenas al reclamante, no sea viable la utilización de estos específicos mecanismos de impugnación, cabrá su reclamación por vía de la responsabilidad patrimonial de la Administración, siempre, claro está, que se cumplan todos los requisitos legalmente establecidos.

En este caso, y, sin perjuicio de reconocer la viabilidad de la reclamación de responsabilidad patrimonial formulada dado que, en la fecha que alcanzó firmeza la sentencia que anulaba el plan, había transcurrido el plazo de prescripción previsto en la legislación tributaria para instar la devolución de esas liquidaciones, las concretas circunstancias que concurren en el caso enjuiciado, llevan a la desestimación del recurso por no ser antijurídico el daño sufrido.»

2. El derecho europeo

3.- La incorporación del Reino de España a la Unión Europea, a partir del día 1 de enero de 1986, hizo que en la Ley General Tributaria tuviera ello el debido reflejo como lo demuestra la incorporación al artículo séptimo de dicha Ley, y en relación con las «Fuentes del Ordenamiento Tributario», de lo siguiente:

«Los tributos se regirán: c) por las normas que dicte la Unión Europea y otros organismos internacionales o supranacionales a los que se atribuya el ejercicio de competencias en materia tributaria de conformidad con el artículo 93 de la Constitución.»⁴

Dos cuestiones corresponde examinar en el caso presente; la primera de ellas se refiere a la posibilidad de plantear cuestiones prejudiciales de interpretación del Derecho de la Unión Europea por parte de los Tribunales Económicos-Administrativos y la segunda y pese a ello la necesidad de aplicar aquel cuando sea invocado por el reclamante, aun cuando ello conduzca a no poder plantear cuestión prejudicial, según la última doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

4.- Fue un tema siempre interesante la determinación de los Órganos de los Estados miembros que podrían plantear cuestión prejudicial de interpretación

4 A ello me referí en mi monografía: «Fuentes del Ordenamiento Jurídico Europeo y Recurso Prejudicial». Cuadernos de Derecho Registral (2016); la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 24 de febrero de 2022, expuso: «El procedimiento de examen de la reclamación administrativa contra una liquidación mediante la que se deniega el derecho a la deducción del IVA constituye un caso de aplicación del Derecho de la Unión por el Estado miembro en cuestión, de modo que ese procedimiento debe desarrollarse respetando el derecho a una buena administración.»

del Derecho de la Unión Europea a efectos de lo previsto a tal fin en el art. 267 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea;⁵ es esta una cuestión que se llevó ante el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, con motivo del planteamiento suscitado por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña; la Sentencia de 21 de marzo de 2000, Sentencia Gabalfrisa, tras recordar los requisitos comunitarios relativos a la calificación de «Órgano Jurisdiccional» expuso⁶:

«Tales garantías confieren a los Tribunales Económico-Administrativos la cualidad de tercero en relación con los servicios que adoptaron la decisión objeto de reclamación y la independencia necesaria para poder ser considerados órganos jurisdiccionales en el sentido del artículo 177 TCE a diferencia de lo que ocurría con el *directeur des contributions directes et des accises* del que se trataba en la Sentencia de 30 de marzo de 1993, Corbiau (Asunto C-24/92), apartado 15 y 16.41. Se deduce de las consideraciones precedentes que debe considerarse al Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña órgano jurisdiccional en el sentido del artículo 177 TCE.»⁷

5.- Sin embargo la Sentencia del Tribunal de Justicia de 21 de enero de 2020, Banco de Santander, C-274/14, ha declarado que no es posible que el Tribunal Económico-Administrativo Central plantee una cuestión prejudicial porque no puede calificarse de «órgano jurisdiccional» a efectos del artículo 267 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.⁸

6.- Para el Tribunal de Justicia de la Unión Europea el Tribunal Económico-Administrativo Central cumple los criterios de origen legal, de permanencia, del carácter obligatorio de su jurisdicción, del carácter contradictorio del procedimiento y de la aplicación por dicho organismo de normas jurídicas.

5 Me remito a «El concepto de jurisdicción en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas»; de González Navarro, en «Noticias CEE» nº 13 (1986) págs. 31 y siguientes; véase, asimismo, ¿Pueden las jurisdicciones internacionales plantear una cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia? de Cienfuegos Mateo, en «Revista Española de Derecho Europeo», nº 41 (2012), así como: «¿Son los Secretarios Judiciales órganos jurisdiccionales a los efectos del planteamiento de cuestiones prejudiciales ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea?», de Carrera Hernández, en «Revista General de Derecho Europeo», nº 38 (2016).

6 Me había pronunciado en sentido afirmativo en «Hacienda comunitaria y cuestión prejudicial», «Noticias CEE» nº 11 (1986) págs. 90 y siguientes; y en el mismo sentido Delgado Pacheco en «Los Tribunales Económico – Administrativos y la cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas», en XXXIII Semana de Estudios de Derecho Financiero (1985) y el profesor Falcón Tella: «La legitimación de los Tribunales Económico-Administrativos para plantear cuestión prejudicial; en tomo a la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 29 de marzo de 1990» en «Impuestos», Volumen II (1990), págs. 637 y siguientes; sin embargo y tras la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, aparecieron pareceres en contra; véase «El planteamiento de las cuestiones prejudiciales al TJCE por los Tribunales Económico-Administrativo. Necesidad de un nuevo examen», de Carrasco Durán, en «Revista Española de Derecho Financiero» nº 132 (2006) págs. 807 y siguientes.

7 La misma fue comentada por el profesor Martín Fernández en «La aptitud de los Tribunales Económico-Administrativos para plantear cuestiones prejudiciales (Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 21 de marzo de 2000)», en «Noticias de la Unión Europea» nº 194 (2001) págs. 55 y siguientes.

8 Me remito al autorizado parecer del que fue Magistrado de la Sala Tercera del Tribunal Supremo Sr. Huelin Martínez de Velasco, en su estudio: «Los Órganos de revisión económico-administrativa y el Derecho Comunitario; su posición en el dialogo prejudicial con el Tribunal de Justicia de la Unión Europea»; integrante de la obra, «Estudios en Homenaje al Profesor Luís María Cazorla Prieto.» Editorial Thomson Aranzadi. Volumen I (2021).

Sin embargo, por lo que se refiere al criterio de independencia, revisa y modifica los criterios de Gabalfrisa y otros, sobre la base de su jurisprudencia más reciente, relativa a la independencia de los órganos judiciales, argumentando lo siguiente:

- que la independencia resulta esencial para el buen funcionamiento del sistema de cooperación judicial de remisión prejudicial porque tal mecanismo únicamente puede activarlo un órgano competente para aplicar el Derecho de la Unión, que se atenga, entre otros, al criterio de independencia (Sentencia de 27 de febrero de 2018, Associação Sindical dos Juízes Portugueses, C-64/16, EU:C:2018:117, apartado 43).
- que el concepto de «independencia», desde una perspectiva de índole externa, comporta el ejercicio de 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, estando así protegido de injerencias o presiones externas que puedan hacer peligrar la independencia en el enjuiciamiento por sus miembros de los litigios de los que conozca e influir en sus decisiones (sentencia Associação Sindical dos Juízes Portugueses, apartado 44 y jurisprudencia citada).
- que la inamovilidad de los miembros del órgano constituye una garantía inherente a la independencia judicial (Sentencias del Tribunal de Justicia de 19 de septiembre de 2006, Wilson, C-506/04, EU:C:2006:587, apartado 51, y sentencia Associação Sindical dos Juízes Portugueses, apartado 45); principio que solo puede ser objeto de excepciones cuando existan motivos legítimos e imperiosos que lo justifiquen y siempre que se respete el principio de proporcionalidad [Sentencia de 24 de junio de 2019, Comisión/Polonia (Independencia del Tribunal Supremo), C-619/18, EU:C:2019:531, apartado 76] reclamando que los supuestos de cese estén previstos en una normativa específica, mediante disposiciones legales expresas que ofrezcan garantías superiores a las previstas por las normas generales del Derecho administrativo y del Derecho laboral que resulten aplicables en caso de cese abusivo (Sentencia del Tribunal de Justicia de 9 de octubre de 2014, TDC, C-222/13, EU:C:2014:2265, apartados 32 y 35).
- que la «independencia», desde su dimensión interna, se asocia al concepto de «imparcialidad» –entendida como equidistancia que debe guardar el órgano respecto a las partes y a sus intereses respectivos en relación con el objeto del litigio–, exige el respeto de la objetividad y la inexistencia de cualquier interés que no sea el de la estricta aplicación de la norma jurídica (Sentencia de 16 de febrero de 2017, Margarit Panicello, C-503/15, apartado 38).
- que el concepto de «independencia», inherente a la función de juzgar, 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 (Sen-

tencias de 30 de marzo de 1993, Corbiau, C-24/92, apartado 15, y Sentencia TDC, apartado 29)⁹

7.- El legislador español¹⁰ siguiendo la doctrina en ese momento existente no dudó en que los Tribunales Económico-Administrativos podrían plantear cuestiones prejudiciales de interpretación del Derecho de la Unión Europea, al indicarse en el apartado tercero del art.237 de la Ley General Tributaria que:

«Reglamentariamente se desarrollará el procedimiento para plantear cuestiones prejudiciales¹¹ ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Cuando el planteamiento de la cuestión prejudicial no haya sido solicitado por los interesados en la reclamación o recurso económico-administrativo, con carácter previo a que el mismo se produzca se concederá un plazo de quince días a los interesados para que formulen alegaciones en relación exclusivamente con la oportunidad de dicho planteamiento.

En todo caso, el Tribunal antes de plantear la cuestión prejudicial concederá un plazo de quince días a la Administración Tributaria autora del acto para que formule alegaciones.

Cuando se hubiese planteado una cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea de acuerdo con lo previsto en los párrafos anteriores, se suspenderá¹² el procedimiento económico-administrativo desde su planteamiento y hasta que se reciba la resolución que resuelva la cuestión prejudicial. Asimismo, procederá la suspensión del curso de aquellos procedimientos económico-administrativos para cuya resolución sea preciso conocer el resultado de la cuestión prejudicial planteada. Dicha suspensión se comunicará a los interesados en el procedimiento económico-administrativo y la misma

9 Tomo la referencia de lo expuesto por la Sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 16 de noviembre de 2021, Ponente Sr. Berberoff Ayuda.

10 Y también titular del poder reglamentario al que se remite la Ley, en los términos vistos en el texto; así se desprende de lo dispuesto en el art. 58 bis del Reglamento de Revisión de actos en la vía administrativa en la redacción procedente del Real Decreto 1073/2019, de 29 de diciembre.

11 La Sentencia del Tribunal Constitucional 37/2019, de 26 de marzo, expuso: «Despejados los anteriores aspectos, procede abordar las cuestiones de fondo suscitadas en el presente recurso. En relación con el planteamiento de la cuestión prejudicial, cuya regulación figura en el art. 267 TFUE, este Tribunal se ha pronunciado en diferentes ocasiones sobre la relevancia de la decisión judicial de plantear o no la referida cuestión, desde la perspectiva de los derechos fundamentales reconocidos en el art. 24 de la Constitución Española. En la Sentencia del Tribunal Constitucional 58/2004, de 19 de abril, FJ 10, tras traer a colación diferentes resoluciones anteriores, este Tribunal concluyó que «la decisión de no plantear una cuestión prejudicial al amparo del art. 234 TCE –al igual que ocurre con la decisión de no plantear cuestión de inconstitucionalidad al abrigo del art. 163 de la Constitución Española – no implica «per se» la lesión de las garantías previstas en el art. 24 CE, ni de quien pretendía dicho planteamiento y no obtuvo satisfacción a su pretensión, ni de quien, sin haberlo solicitado, pueda verse perjudicado por su no planteamiento». Por su parte, en la Sentencia del Tribunal Constitucional 212/2014, de 18 de diciembre, FJ 3, queda expuesto el parámetro de control que en sede constitucional cabe ejercer respecto de esas decisiones de los órganos jurisdiccionales: «desde la perspectiva del art. 24.1 de la Constitución Española, el canon de control establecido respecto del planteamiento de cuestiones prejudiciales ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea no difiere del que este Tribunal ha fijado, con carácter general, para las decisiones judiciales que son fruto de la interpretación y aplicación del Derecho al caso concreto

12 La suspensión del acto impugnado queda fuera de nuestro análisis; me referí a ello en: «La suspensión del acto impugnado en las vías económico-administrativa y jurisdiccional». Revista. «Impuestos» Volumen I (2014); y más recientemente en «De nuevo sobre la suspensión del acto impugnado». Quincena Fiscal N.º 3 (2022).

determinará la suspensión del cómputo del plazo de prescripción de los derechos a que se refiere el artículo 66 de esta ley, cómputo que continuará una vez se reciba en el órgano económico-administrativo competente la resolución de la cuestión planteada»

8.- La aplicación del Derecho de la Unión Europea es la segunda cuestión que ha de ser traída a colación, y a ello se refiere la Sentencia del Tribunal Supremo ya invocada de 16 de noviembre de 2021, que examina si lo expuesto por el propio Tribunal en su Sentencia de 21 de mayo de 2018¹³ puede ser de aplicación al caso presente en el sentido de que podría prescindirse de la vía económico-administrativa como trámite previo al inicio de la vía judicial, cuando lo que se trae a colación es la aplicación exclusiva de un precepto integrante del Ordenamiento Jurídico Europeo; pues en aquella se argumentó por el Alto Tribunal:

«Por consiguiente, 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 jurisdiccional [*vid.* Sentencias Tribunal Constitucional, 108/2000, 275/2005 y 75/2008] 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 artículo 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 [*vid.* Sentencia Tribunal Constitucional 238/1992], 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.»¹⁴

9.- Pero la imposibilidad de plantear cuestión prejudicial en los términos ya expuestos no excluye la obligación de resolver aplicando el Derecho de la Unión Europea pues:

«A diferencia de lo que afirma la recurrente, corresponde a la Administración y, en particular, a los Tribunales Económico-Administrativos, garantizar la

13 La Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de noviembre de 2021, expuso: «Preceptos como el artículo 237.3 LGT y el artículo 58 bis del Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, son ya anacrónicos y contrarios al Derecho de la Unión Europea, por lo que, remitiéndonos a los razonamientos del Tribunal de Justicia, los desplazamos e inaplicamos en este caso, porque se oponen frontalmente a la afirmación consignada a modo de rólulo del presente fundamento de derecho: que «los órganos económico-administrativos no pueden plantear cuestiones prejudiciales ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.»

14 En la mencionada Sentencia, el Tribunal Supremo expone: «Cuando se discute exclusivamente la inconstitucionalidad de las disposiciones legales que dan cobertura a los actos de aplicación de los tributos y restantes ingresos de Derecho Público de las Entidades Locales, cuestión respecto de la que éstas carecen de competencia para pronunciarse o para proponerla a quien tiene competencia para ello, quedando constreñidas a aplicar la norma legal de que se trate, no resulta obligatorio interponer, como presupuesto de procedibilidad del ulterior recurso contencioso-administrativo, el correspondiente recurso administrativo previsto como preceptivo.»

correcta aplicación del Derecho de la Unión Europea, 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 efectiva.»

Y por ello en la Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de noviembre de 2021, se concluye que:

«En los casos en los que, de conformidad con la normativa tributaria, la vía económico-administrativa resulte procedente, será necesario agotarla aun cuando la decisión sobre el fondo del asunto pueda depender, exclusivamente, de la interpretación del Derecho de la Unión Europea, al corresponder a los Tribunales Económico-Administrativos, garantizar su correcta aplicación en los términos que se derivan de la Jurisprudencia del Tribunal de Justicia.»

10.- En relación con los Tribunales del orden Económico-Administrativo de las Corporaciones Locales, nos ocupamos del asunto que va a ser analizado por el Tribunal Supremo al haber sido admitido el Recurso de Casación en los siguientes términos:

«La cuestión presenta interés casacional objetivo para la formación de la Jurisprudencia permitiendo aclarar si, la falta de creación en los municipios de gran población del órgano especializado para resolver las reclamaciones económico-administrativas, previsto por la Ley determina la nulidad de los actos de gestión, liquidación, recaudación e inspección de los tributos, que sean de competencia municipal, al privar el Ayuntamiento al contribuyente del derecho a la resolución de su reclamación económico-administrativas por un órgano especializado antes de acudir a la vía judicial.»¹⁵

11.- Por último, y en relación con esta materia se trae a colación lo que se expuso sobre la remoción y nuevos nombramiento de Vocales del Tribunal Económico-Administrativo Central a los efectos de determinar la posible nulidad de sus acuerdos; y así la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en Sentencia de 22 de noviembre de 2021, expuso:

«Se razona por la recurrente que como consecuencia del artículo. 6.3 Real Decreto 769/2017, al disponer que el Tribunal Económico-Administrativo Central estará integrado por su Presidente, con rango de Director General [...], el Secretario General, con nivel orgánico de Subdirector General y los Vocales, con nivel orgánico de Subdirector General, cuyo nombramiento ha de efectuarse mediante Real Decreto, se produjo el cese de todos los Vocales del Tribunal Económico-Administrativo Central no siendo hasta el 7 de julio de 2018, cuando se publicó en el Boletín Oficial del Estado el nombramiento de los nuevos mediante Reales Decretos 836/2018 y 620/2018 —en este último se nombró

15 Me ocupé de ello en: «La supresión de las reclamaciones económico-administrativas en las Haciendas Locales». «Instituto de Estudios Económicos» (1985)

al Presidente del Tribunal Económico-Administrativo Central –. Por lo que, en su opinión la resolución recurrida, dictada el 8 de febrero de 2018 es nula de pleno derecho.

Pero, como con acierto redarguye la Abogacía del Estado, omite la recurrente que la disposición transitoria tercera del Real Decreto 769/2017 dispone que "con el objeto de garantizar el normal funcionamiento del Tribunal Económico-Administrativo Central, entretanto se produzca el nombramiento mediante Real Decreto de los titulares de las nuevas Vocalías que se establecen en el presente Real Decreto, mantendrán sus funciones los actuales Vocales".

Precisamente, en aplicación de la citada disposición, esta Sala ha venido sosteniendo la legalidad de los acuerdos del Tribunal Económico-Administrativo Central en el periodo 28 de julio de 2017 a 7 de julio de 2018. Así, entre otras, las Sentencias de la Audiencia Nacional (4ª) de 9 de junio de 2021 (Rec. 272/2018) (2ª) 27 de mayo de 2021 (Rec. 1089/2017) y 6 de abril 2021 (Rec. 672018) y (7ª) de 10 de febrero de 2020 (Rec. 8/2018). Así pues, el primer motivo aducido no puede ser acogido.»

3. Los actos reclamables

12.- El contenido del epígrafe guarda relación, como se ha expuesto, con lo que se dispone a tal fin en los artículos 226 y 227 de la Ley General Tributaria, que toman como punto de referencia los actos de aplicación de los tributos, así como la imposición de sanciones, con una referencia general a cualquier otra competencia de revisión en la vía económico-administrativa derivada de precepto legal que así lo disponga; de la actuación de los Tribunales del orden económico-administrativo, así como del parecer de la Administración Tributaria plasmado en consultas, derivan determinadas consecuencias en el orden jurisdiccional, pues como expuso la Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de diciembre de 2021:

«Todo lo cual nos lleva a recordar lo dicho tantas veces por este Tribunal Supremo respecto del alcance y fuerza jurídica de las resoluciones antes citadas, en tanto que si bien no son vinculantes para los Tribunales de Justicia, "en cuanto favorable o beneficioso para el contribuyente pueden constituir un acto propio de opinión jurídica administrativa que, por su procedencia, autoridad y significación legal obliga a la propia Administración a seguir tal criterio frente a los contribuyentes, en favor de éstos", aparte de procurar sustento adecuado para el principio de confianza legítima, buena fe y seguridad jurídica.»

Pero con carácter específico, la Ley General Tributaria, se ocupa del alcance de la doctrina del Tribunal Económico-Administrativo Central, a la que se refiere el actual apartado octavo del art.239 de la Ley General Tributaria, a cuyo tenor:

«La doctrina que de modo reiterado establezca el Tribunal Económico-Administrativo Central vinculará a los Tribunales Económico-Administrativos Regionales y Locales y a los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía y al resto de la Admi-

nistración Tributaria del Estado y de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía. El Tribunal Económico-Administrativo Central recogerá de forma expresa en sus resoluciones y acuerdos que se trata de doctrina reiterada y procederá a publicarlas según lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 86 de esta ley. En cada Tribunal Económico-Administrativo, el criterio sentado por su Pleno vinculará a las Salas; y el de ambos a los órganos unipersonales. Las resoluciones y los actos de la Administración Tributaria que se fundamenten en la doctrina establecida conforme a este precepto lo harán constar expresamente.»

Y en relación con ello la Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de enero de 2022, expone:

«Por consiguiente, este Tribunal debe ajustar su pronunciamiento a esta doctrina, a fin de dar cumplimiento al artículo 239.7 (ahora 8) de la Ley 58/2003, General Tributaria, que establece que: "La doctrina que de modo reiterado establezca el Tribunal Económico-Administrativo Central vinculará a los Tribunales Económico-Administrativos regionales y Locales... y al resto de la Administración tributaria del Estado y de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía (...). Las resoluciones y los actos de la Administración Tributaria que se fundamenten en la doctrina establecida conforme a este precepto lo harán constar expresamente."

De acuerdo con ello, la reducción en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es susceptible de limitarse en función de la proporción que representen los activos afectos respecto del patrimonio neto de la entidad, y debe desestimarse este primer motivo de la reclamación.

Aun siendo innecesario profundizar en la cuestión relativa a la existencia de doctrina administrativa que, de acuerdo con la ley (art. 239.7, actualmente 8, de la Ley General Tributaria), vincula a los Tribunales de inferior rango y, desde luego, a la Administración activa –sin excluir a la que gestiona los tributos cedidos, como es el que ampara la liquidación controvertida, sorprende, al menos, que la Comunidad Autónoma recurrente haya omitido toda consideración acerca de la previa existencia de ese criterio establecido, que le vincula, a falta de jurisprudencia.

A tal efecto, conviene mencionar nuestra reciente Sentencia de 2 de junio de 2021, pronunciada en el recurso de casación n.º 1478/2018 que, en un asunto similar, relativo también a la interpretación del artículo 20 LISD, si bien a su apartado 3.c), pone de manifiesto, a propósito de la aplicación del principio de confianza legítima, la existencia, en aquél asunto, de consultas vinculantes respondidas por la Dirección General de Tributos en sentido favorable a los intereses de los contribuyentes, que la Administración allí competente y la Sala de instancia habían desconocido.

En dicha Sentencia se hace, además, referencia a 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, que en modo alguno hace

referencia a la necesidad de interpretar el artículo 20.6 LISD en el sentido que aquí propugna la parte recurrente.»

En el artículo 227, se incorporan como reclamables los actos administrativos de gestión, concebida esta expresión en su más amplio sentido, atribuibles a la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, así como a los Órganos Gestores de las Comunidades Autónomas sobre tributos cedidos, partiendo de la distinción entre actos y actuaciones reclamables¹⁶ que procedan de la anterior regulación de la materia y que se mantiene en la actualidad¹⁷.

a. Las liquidaciones tributarias.- Este va a ser el supuesto más normal y frecuente de la impugnación en la vía económico-administrativa, al solicitarse el contraste con el Ordenamiento Jurídico de los actos de gestión tributaria.¹⁸

a'.- supuesto singular es el que guarda relación entre la gestión catastral y la gestión tributaria, en el sentido de poder revisarse el valor catastral, con motivo de impugnar las liquidaciones practicadas por el Impuesto sobre los Bienes Inmuebles; el auto de admisión hizo referencia a lo siguiente:

16 Me ocupé de ello en: «La nueva legalidad en la vía económico-administrativa». Crónica Tributaria n.º 36 (1981); el Profesor Ferreiro Lapatzá no recibió bien la asunción por los Tribunales Económico-Administrativos de las actuaciones reclamables; en «Revista Española de Derecho Financiero» n.º 37 (1983)

17 Es dudosa la competencia de los Tribunales Económico-Administrativos para el enjuiciamiento de las prestaciones de derecho público no tributarias; de la Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de febrero de 2005, se desprende lo siguiente en orden a los ingresos percibidos por la Corporación de Reservas Estratégicas (CORES), en la que se expuso: 1º) «Las reservas obligatorias no son ingresos de Derecho Público, porque su destino es constituir y mantener existencias mínimas de seguridad, mediante el pago de una cuota por tonelada de producto petrolífero importado o adquirido para su consumo, según el art. 11. n.º 4, párrafo segundo, inciso final de la Ley 34/1992, de 22 de diciembre de 1992; 2º) El impago de tales cuotas no da acceso al procedimiento de apremio administrativo, que supone una vía privilegiada de recaudación, reservada a los ingresos de Derecho Público, según los arts. 31 y 32 en relación con el 35 de la Ley General Presupuestaria; 3º) La Ley 8/1989, en su art. 2, excluye expresamente del ámbito de aplicación de las tasas y precios públicos a «las contraprestaciones por las actividades que realicen y los servicios que presten las Entidades u Organismos Públicos que actúen según el Derecho Privado», como ocurre con las cuotas de CORES; 4º) El hecho de constituir su incumplimiento materia susceptible de ser calificada infracción administrativa, con el procedimiento sancionador consecuente, no modifica la clasificación como ingresos de derecho privado.»

18 Cuestiones singulares pueden aquí traerse a colación como la referente al procedimiento amistoso, para evitar la doble imposición, Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de septiembre de 2021, o las opciones de tributación, Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de marzo de 2021, así como la prevalencia del principio de unidad o unicidad frente al de estanqueidad al indicarse en la Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2013, lo siguiente: « En efecto, en supuestos como el que nos ocupa, Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, procede aplicar el principio de unidad o unicidad administrativa, pues no cabe duda que el Impuesto sobre Sociedades establece que « [l]a Administración Tributaria podrá valorar, dentro del periodo de prescripción, por su valor normal de mercado, las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas » (art. 16 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades), al igual que las previsiones del ITP y AJD, modalidad Actos jurídicos documentados, cuyo art. 46.1 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre establece que « [l]a Administración podrá, en todo caso, comprobar el valor real de los bienes y derechos transmitidos o, en su caso, de la operación societaria o del acto jurídico documentado », lo que implica la formación de la base imponible de ambos tributos por un valor equivalente: el valor real o de mercado del bien transmitido.»

«Determinar si, con ocasión de la impugnación de liquidaciones del Impuesto sobre Bienes Inmuebles y para obtener su anulación, el sujeto pasivo puede discutir la calificación (y la consiguiente valoración) catastral de su inmueble, cuando no lo hizo (o haciéndolo dejó que alcanzara firmeza) al tiempo en que le fue notificado individualmente el valor catastral del bien inmueble sujeto a tributación por dicho impuesto».

Y la Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de junio de 2021, mencionó lo siguiente:

«Conforme a lo expuesto procede interpretar los artículos 65 y 77.1 y 5 del Real Decreto Legislativo 2/2004 y artículo 4 del Real Decreto Legislativo 1/2004, en el sentido de que los mismos no se oponen ni obstan a que recurriéndose liquidaciones por el Impuesto sobre Bienes Inmuebles y para obtener su anulación, en supuestos en los que concurren circunstancias excepcionales sobrevenidas análogas o similares a las descritas anteriormente, el sujeto pasivo pueda discutir el valor catastral del inmueble, base imponible del impuesto, aun existiendo la valoración catastral firme en vía administrativa.»¹⁹

b'.- asimismo y pese a la novedad también traemos a colación la problemática del «valor de referencia del mercado», procedente de la reforma llevada a cabo por medio de la Ley 11/2021, de 9 de julio, con relación a lo que se ha expuesto lo siguiente²⁰ :

Como decíamos, la reforma operada por la Ley 11/2021, de 9 julio, también contiene un precepto específicamente referido a los supuestos de impugnación de la liquidación en vía económico-administrativa, en concreto, el último apartado de los artículos 9 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y 10 del Texto Refundido del Impuesto sobre Trasmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, disponen que la Dirección General del Catastro también «*emitirá informe preceptivo, corrigiendo o ratificando el valor de referencia, cuando lo solicite la Administración Tributaria encargada de la aplicación de los tributos, como consecuencia de una reclamación económico-administrativa.*»

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

19 En otra Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 14 de junio de 2021, se expuso: «Los artículos 65 y 77.1 y 5 del Real Decreto Legislativo 2/2004 y el artículo 4 del Real Decreto Legislativo 1/2004, deben ser interpretados en el sentido de que los mismos no se oponen ni obstan a que, recurriéndose liquidaciones por IBI y para obtener su anulación, en supuestos en los que concurren circunstancias excepcionales sobrevenidas, análogas o similares a las descritas anteriormente (modificación por sentencia firme de la clasificación urbanística del suelo afectado), el sujeto pasivo pueda discutir la valoración catastral del inmueble, base imponible del impuesto, incluso en los casos en los que tal valoración catastral ha ganado firmeza en vía administrativa.»

20 Transcribo el parecer del Profesor Marín-Barnuevo Fabo en: «La impugnación del valor de referencia», en la «Revista Técnica Tributaria» n.º 134 82021); me remito asimismo a la Ponencia de Ruíz Toledano sobre el tema de fondo, presentada en la Sección de Derecho Financiero y Tributario de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación de España, Curso 2021/2022.

Ley y al modificar la normativa del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, así como la del Impuesto sobre Trasmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, se expuso:

«El valor de referencia solo se podrá impugnar cuando se recurra la liquidación que en su caso realice la Administración Tributaria o con ocasión de la solicitud de rectificación de la autoliquidación, conforme a los procedimientos regulados en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Cuando los obligados tributarios consideren que la determinación del valor de referencia ha perjudicado sus intereses legítimos, podrán solicitar la rectificación de la autoliquidación impugnando dicho valor de referencia.»

Y al dar nueva redacción al artículo 46 de la normativa del último Impuesto citado se indica:

«La comprobación se llevará a cabo por los medios establecidos en el artículo 57 de la Ley General Tributaria. Si de la comprobación resultasen valores superiores a los declarados por los interesados, éstos podrán impugnarlos en los plazos de reclamación de las liquidaciones que hayan de tener en cuenta los nuevos valores. Cuando los nuevos valores puedan tener repercusiones tributarias para los transmitentes se notificarán a éstos por separado para que puedan proceder a su impugnación en reposición o en vía económico-administrativa o solicitar su corrección mediante tasación pericial contradictoria y, si la reclamación o la corrección fuesen estimadas en todo o en parte, la resolución dictada beneficiará también a los sujetos pasivos del Impuesto sobre Trasmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.»

c'.- la declaración de caducidad y la terminación del procedimiento tributario, es también susceptible de impugnación, pues como expuso el Tribunal Supremo en Sentencia de 23 de noviembre de 2021:

«Ciertamente atendiendo a la naturaleza y regulación legal del instituto de la caducidad, esta se produce con carácter general "*ope legis*" por el mero transcurso del plazo legamente previsto; debe, además, declararse expresamente, de oficio o a instancia de parte, de suerte que las actuaciones que se hayan llevado a cabo por la Administración en el seno de un procedimiento caducado deben tenerse por no realizadas a efectos de interrumpir la prescripción; lo que debe conllevar, insistimos, con carácter general, que la primera cuestión por la que se nos interroga en el auto de admisión deba responderse en el sentido de que la denegación de la solicitud de declaración de caducidad en el procedimiento de gestión tributaria es un acto que comporta la denegación de un derecho del contribuyente, y, por ende, susceptible de reclamación económico administrativa, art. 227.1.a) de la Ley General Tributaria.»

b. Las autoliquidaciones.- A ellas se refiere el artículo 120 de la Ley General Tributaria, comprensivo de su concepto, y de la posibilidad de su rectificación²¹ de lo

21 Véase: «La rectificación de autoliquidaciones tributarias»; del Profesor Clavijo Hernández, en: «Estudios Jurídicos en memoria de D. César Albiñana García-Quintana», Instituto de Estudios Fiscales, Volumen II (2008).

que se ocupa asimismo el artículo 227.2.d) de la misma disposición, pudiendo derivar de ello la devolución de lo ingresado.

a).- el punto de referencia es el contraste con una norma, que tras presentar la autoliquidación se desprende que la misma no ha quedado bien reflejada o lo ha sido recientemente en sentido contrario; la Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de enero de 2022, sobre el particular expuso:

«Dicho lo anterior la respuesta que ha de darse a la cuestión con interés casacional planteada en el auto de admisión es positiva, esto es, la rectificación de una autoliquidación –y la consiguiente devolución de ingresos indebidos– sí es cauce adecuado para cuestionar la autoliquidación practicada por un contribuyente –que ha procedido a ingresar en plazo las cuantías por él calculadas en cumplimiento de sus obligaciones tributarias, a fin de no ser sancionado por dejar autoliquidar e ingresar en plazo–, cuando entienda indebido el ingreso tributario derivado de tal autoliquidación al considerarlo contrario a la Constitución o al Derecho de la Unión Europea.

El Recurso de Casación debe, por tanto, ser estimado, al ser la tesis contenida en la sentencia impugnada contraria a la correcta interpretación de los arts. 120 y ss. de la Ley General Tributaria y 126 a 129 del Real Decreto 1065/2007.»

b).- y en cuanto a los intereses de demora ligados a la rectificación de una autoliquidación, la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 29 de octubre de 2021, invocando la doctrina del Tribunal Supremo, fue del siguiente parecer:

«Nos hallamos ante una especie de "ingresos indebidos sobrevenidos" como consecuencia de la interpretación reflejada en el acta con acuerdo. No estamos hablando de la inaplicación a los pagos fraccionados de tal deducción por doble imposición, puesto que esa es una posibilidad que la ley rechaza, estamos hablando de la aplicación de tal deducción en la autoliquidación del impuesto definitivo. En ese caso, procede que se devenguen interés de demora desde el fin del período voluntario de presentación de la autoliquidación. Es a partir de ese día cuando la Administración comienza a disfrutar indebidamente de una cantidad que ha de devolver a AHISL. Es en ese momento a partir del cual comienza el devengo de los intereses de demora. Como hemos señalado en diversas sentencias, entre otras, Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de diciembre de 2012, los intereses de demora vienen a compensar, tanto a la Administración como a los particulares, la indisponibilidad de cantidades debidas, como variedad de resarcimiento, al compensar por esta vía y de forma objetiva el coste financiero del perjuicio derivado de la indisponibilidad de cantidades dinerarias que fueron legalmente debidas». Lo relevante en este caso es si el Tesoro ha dispuesto de cantidades de forma indebida que deben ser devueltas. En la presente ocasión, esas cantidades no se devuelven a través de la mecánica del Impuesto sobre Sociedades, se devuelven como consecuencia de la estimación de una rectificación de una autoliquidación que aplica a un determinado período un criterio ya aplicado en otros periodos como consecuencia de la suscripción de un acto con acuerdo».

c. La derivación de responsabilidad.- El artículo 174, apartado quinto, de la Ley General Tributaria en la redacción procedente de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, expuso:

«Por su parte, el artículo 174.5 de la Ley General Tributaria dispone que en el recurso o reclamación contra el acuerdo de derivación de responsabilidad podrá impugnarse el presupuesto de hecho habilitante y las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto, sin que como consecuencia de la resolución de estos recursos o reclamaciones puedan revisarse las liquidaciones que hubieran adquirido firmeza para otros obligados tributarios, sino únicamente el importe de la obligación del responsable que haya interpuesto el recurso o la reclamación.»

Sobre esta cuestión la Sentencia el Tribunal Supremo de 25 de enero de 2022, expone:

«En supuestos de responsabilidad tributaria "en cadena", la derivación de la responsabilidad subsidiaria constituye un "presupuesto de hecho habilitante" de la subsiguiente derivación de responsabilidad solidaria a los efectos de que el declarado responsable por alguna de las circunstancias previstas en apartado 2 del artículo 42 de la Ley General Tributaria pueda impugnar el acto de derivación de su responsabilidad con fundamento en la improcedencia de la previa derivación de responsabilidad subsidiaria respecto de un tercero por inexistencia de declaración de fallido del deudor principal. En cambio tal impugnación no procede cuando, aun existiendo tal declaración de fallido, y no siendo una declaración meramente formal, sino que se ha seguido el procedimiento legalmente previsto, se pretende impugnar el acto de derivación de responsabilidad por considerar que no está justificada la declaración de fallido del deudor principal dada la existencia de bienes y derechos de titularidad de dicho deudor principal no trabados o ejecutados y sí ejecutables, dado que tal declaración ya ha adquirido firmeza.²² »

4. Extensión de la revisión

13.- El artículo 237, apartado primero, de la Ley General Tributaria, dispone que:

«Las reclamaciones y recursos económico-administrativos someten a conocimiento del órgano competente para su resolución todas la cuestiones de hecho y de derecho que ofrezca el expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados, sin que en ningún caso pueda empeorar la situación inicial del reclamante.»

22 Al finalizar este epígrafe, tenemos que aludir a que según el apartado quinto del art. 227 de la Ley General Tributaria: «No se admitirán reclamaciones económico-administrativas, respecto a los siguientes actos, a) los que den lugar a reclamación en vía administrativa previa a la judicial civil o laboral o pongan fin a dicha vía»; la Ley 39/2015, de 1 de octubre, en su Exposición de Motivos indicó: «La Ley no contempla ya las reclamaciones previas en vía civil y laboral, debido a la escasa utilidad práctica que han demostrado hasta la fecha y que, de este modo, quedan suprimidas»; pero existen algunos supuestos en que mantienen su utilidad, no siendo de recibo tan drástico razonamiento.

Diversas cuestiones han sido objeto de precisión jurisprudencial, y así debemos recordar la Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de diciembre de 2012, recurso 559/2010, cuando expone que «[l]a facultad revisora concedida a los órganos económico-administrativos versa sobre el examen de la conformidad a derecho del acto administrativo de liquidación tributaria, lo que comporta que todo lo que exceda del examen jurídico de dicha cuestión constituye una irregularidad invalidante en el proceder del órgano económico-administrativo regional, al sustituir la decisión a tal fin alcanzada por las autoridades de gestión, por otra distinta en el curso de la reclamación interpuesta por el propio contribuyente, lo que asimismo implica un incumplimiento flagrante del papel que le atribuye nuestro ordenamiento jurídico. Es cierto que el órgano de revisión, conforme a los artículos 40, apartado 1, y 101, apartado 4, del Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas, aprobado por Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo, puede analizar todas las cuestiones que ofrezca el expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados, estando facultado, tras el análisis del supuesto de hecho, para determinar el marco jurídico de referencia, obteniendo de su aplicación las consecuencias pertinentes, pero no es menos cierto que lo que no puede es alterar el supuesto de hecho determinado por el órgano de gestión, en este caso la cuantificación de las dilaciones imputables al sujeto pasivo, introduciendo en el debate un "nuevo" hecho que perjudica al reclamante, como así ha ocurrido en el supuesto enjuiciado en el que se "adiciona" un nuevo período de interrupción justificada que no había sido calificado como tal por el órgano de gestión. [...]».

La Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de diciembre de 2021, expuso que:

«Respecto a la tercera de las cuestiones de interés casacional, debemos reiterar que los Tribunales Económico-Administrativos están obligados a resolver todas las cuestiones que les sean suscitadas sin que, en un contexto de buena fe y de proscripción del abuso del derecho, puedan rechazar la resolución de tales cuestiones por la circunstancia de que no hubieran sido previamente planteadas por los interesados ante los órganos de la Inspección de Tributos.

Si bien la Sentencia de instancia es conforme con la doctrina que acabamos de expresar sobre los efectos de la pérdida de la condición de IIC a los efectos de la tributación en el Impuesto sobre Sociedades, resulta, no obstante, contraria a la doctrina relativa al alcance y a la extensión de la obligación de resolver en vía económico-administrativa, por lo que, sobre la base de este concreto aspecto, procede estimar en parte el recurso de casación y, en consecuencia, casar y anular dicha sentencia, manteniendo, no obstante, el resto de sus pronunciamientos.

En consecuencia, y a los efectos de resolver en este extremo el recurso contencioso-administrativo de instancia, habiendo solicitado el Abogado del Estado la retroacción de actuaciones al momento anterior a la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña –primer órgano ante el que se planteó la cuestión–, para que este pueda pronunciarse, en base a las alegaciones y pruebas aportadas por la entidad, sobre la procedencia de la tributación de la recurrente en el régimen de sociedades patrimoniales, procede

estimar en parte el recurso, acordando dicha retroacción, en línea, por lo demás, con la consideración de la recurrente, relativa a que la sentencia impugnada debió anular la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central y exigirse que se ordene verificar si ABC cumplía los requisitos para ser considerada una sociedad patrimonial.»²³

Además, la revisión de todas las cuestiones que deriven del expediente no viene predeterminada por la presentación o no del escrito de alegaciones pues como expuso la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 26 de mayo de 2021:

«Como tiene establecido este Tribunal Económico-Administrativo Central (entre otras, Resolución de 12/06/2014, RG 00-05127-2012), la falta de presentación del escrito de alegaciones no puede prejuzgar o determinar la desestimación de la reclamación promovida por el reclamante, para quien aquella presentación es una facultad y no una obligación, pudiendo, en todo caso, el Tribunal Económico-Administrativo hacer uso de las amplias facultades que el Ordenamiento le atribuye. Sin embargo, el órgano económico-administrativo, en el ejercicio de tales funciones revisoras, solo podrá llegar a una resolución estimatoria cuando del conjunto de las actuaciones practicadas pueda deducir razonablemente las causas que evidencian la ilegalidad del acto recurrido.»

5. Legitimación

14.- El artículo 232 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, dispone que:

«1. Estarán legitimados para promover las reclamaciones económico-administrativas:

- a) Los obligados tributarios y los sujetos infractores.
- b) Cualquier otra persona cuyos intereses legítimos resulten afectados por el acto o la actuación tributaria.

²³ Un caso particular es el que se contempló en la Sentencia de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 22 de octubre de 2021, que expuso: «A lo anterior hemos de añadir, en consonancia con lo que razona el Tribunal Supremo en su Sentencia de 11 de junio de 2015 (rec. 1801/2012) que la revisión económico-administrativa «afecta a todas las cuestiones de hecho o de derecho que ofrezca el expediente, con el límite de no empeorar la situación del reclamante, porque se incurriría en *«reformatio in peius»* que el propio precepto rechaza». En el mismo sentido, la Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de diciembre de 2001 (rec. 6103/1996) declaró que la estimación de alguna o algunas de las pretensiones concretas, no permite, en absoluto, agravar otros pronunciamientos distintos, «a modo de una compensación entre la ilegalidad que se corrige, con otra ilegalidad que se va a cometer como es la *«reformatio in peius»* en otras u otras de las cuestiones que se plantean». Como pone de relieve la sentencia de la Audiencia Nacional, de 7 de enero de 2016 (rec. 475/2013), es dudoso que en los conceptos de «todas las cuestiones de hecho y de derecho que ofrezca el expediente» y de «cuestiones» pueda incluirse el examen de la regularización de un ejercicio no impugnado por más que el mismo haya sido comprobado conjuntamente con el impugnado. «Pero, desde luego, lo que es meridianamente claro, por mandato legal, es que tal revisión de cuestiones no planteadas en ningún caso pueda empeorar la situación inicial del reclamante.»

Por otra parte, el art. 232. 2.e) de la Ley General Tributaria dispone que no estarán legitimados para promover las reclamaciones económico-administrativas:

- e) Los organismos u órganos que hayan dictado el acto impugnado, así como cualquier otra entidad por el mero hecho de ser destinataria de los fondos gestionados mediante dicho acto.»²⁴

15.- Del precepto se desprende que no es lo mismo el legitimado que el interesado en el procedimiento; la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 18 de julio de 2013, sobre el particular expuso:

«Aparte de que en el suplico del escrito de interposición no se ha pedido el planteamiento de cuestión de inconstitucionalidad en relación con el artículo 232.2 e) de la Ley General Tributaria de 2003 que establece – como hemos visto – que no están legitimados para promover las reclamaciones económico-administrativas "Los organismos u órganos que hayan dictado el acto impugnado", así como cualquier otra entidad por el mero hecho de ser destinataria de los fondos gestionados mediante dicho acto», en todo caso no procedería ese planteamiento ya que aquí no se está discutiendo a la vista de las peticiones formuladas en el escrito de demanda y en el de interposición de esta casación la legitimación para interponer una reclamación económico-administrativa en concreto, sino para intervenir como parte interesada en los recursos que formulen los titulares catastrales y el propio artículo 232.3 de la Ley General Tributaria establece que «En el procedimiento económico administrativo ya iniciado podrán comparecer todos los que sean titulares de derechos o intereses legítimos que pueden resultar afectados por la resolución que hubiera de dictarse, sin que la tramitación haya de retrotraerse en ningún caso.»²⁵ »

16.- Debe distinguirse entre la Sociedad y los socios o accionistas, de modo que si la liquidación tuvo como destinatario a la primera, no puede extenderse la legitimación a los segundos; por ello la Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de marzo de 2021, hizo referencia a lo siguiente:

24 Por otro lado, el art. 38 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, dispone que» Cuando en el procedimiento se plantee la personación de un posible interesado en virtud de lo previsto en el artículo 232.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y no resulte evidente su derecho, su interés legítimo o que pudiese resultar afectado por la resolución que se dicte, se actuará conforme a lo dispuesto en este artículo mediante la apertura de la correspondiente pieza separada. Se abrirá un plazo común de alegaciones de 10 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo, respecto de todos los interesados en el procedimiento y respecto de aquel del que no resulta evidente tal condición. Transcurrido el plazo a que se refiere el párrafo anterior, el Tribunal resolverá lo que proceda en atención a lo alegado y a la documentación que pueda obrar en el expediente. La resolución que se dicte podrá ser objeto de recurso contencioso-administrativo.»

25 Asimismo, la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 20 de enero de 2022, expone que: «Conviene precisar que pese a lo que afirma la actora, el Tribunal Económico Administrativo Central no tenía obligación de requerir a la actora para que subsanara el defecto de legitimación pues tal condición se ostenta o no y el reclamante debe acreditarlo al interponer la reclamación. La posibilidad de subsanar los defectos formales de la solicitud o escrito inicial se refiere a los contemplados en el art. 2 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, entre los que no figura la legitimación.»

«Desde luego, un concepto amplísimo o hipertrofiado de la legitimación en casos como el que nos ocupa – y siguiendo el camino que nos marca el auto de admisión al referirse a los accionistas, aunque aquí debería hablarse de socios, pues nos hallamos ante una sociedad de responsabilidad limitada- podría conducir, a nuestro juicio, al absurdo: el accionista (o, en el caso, el partícipe o el socio) siempre ostentaría un interés en que la sociedad en cuestión gane los pleitos correspondientes, minore sus pérdidas o reparta beneficios y ello se conseguirá –obviamente– si no tiene que abonar el importe de las liquidaciones tributarias o de las sanciones que la Hacienda Pública le impone. Pero ese interés –que existe– no puede calificarse en absoluto, a los efectos que nos ocupan, como real, actual o cierto, sino como meramente hipotético o eventual, insuficiente para entender que concurre la legitimación activa necesaria para acudir al proceso jurisdiccional contencioso-administrativo.»

Acierta el Abogado del Estado en este punto cuando afirma que reconocer interés legitimador al accionista por el solo hecho de serlo –o al partícipe en una sociedad limitada– eliminaría de facto el principio de la personalidad jurídica de la sociedad pues, en realidad, lo desnaturalizaría por completo, subvirtiendo el interés de ésta en impugnar o no los acuerdos que le afectan como auténtica legitimada para hacerlo a tenor –precisamente– de su personalidad jurídica.»

Expuesto el parecer anterior, la Sentencia de la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, extiende la ausencia de legitimación al administrador de una sociedad, ya que:

«Atendiendo a la jurisprudencia expuesta, concluimos que, en este caso concreto, dado que se impugnan las liquidaciones tributarias giradas a la mercantil como obligado tributario, corresponde la legitimación activa a la mercantil afectada por los acuerdos de liquidación girados a quien van dirigidos como obligada tributaria. Y por ello el ahora recurrente D. Daniel no puede tener legitimación activa para impugnar una liquidación de la que no es sujeto pasivo puesto que no ha acreditado que tal liquidación pueda afectar a su esfera jurídica ni tampoco a su esfera económica porque la condición de administrador no conlleva la transmisión de la situación económica de la empresa. Pero incluso, si el Sr. Daniel pudiera, en su caso, verse afectado por la ejecución de la citada liquidación como responsable subsidiario de la mercantil tampoco permitiría admitir su legitimación activa ahora en este proceso en el que se están impugnando los acuerdos de liquidación girados a la mercantil y no los acuerdos que pudieran, en su caso, afectarle como responsable subsidiario que puedan dictarse tras la tramitación de un procedimiento específico.»

17.- Un supuesto singular es el de las Autoridades Portuarias, que conforme a reciente Jurisprudencia del Tribunal Supremo:

«Sobre la cuestión controvertida, nos debemos remitir a la doctrina de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, fijada en las Sentencias de 19 de noviembre de 2020 dictada en el recurso de casación n.º 5201/2019, de 25 de febrero de 2021 dictada en el recurso de casación n.º 5084/2019 y de 4 de marzo de 2021 dictada en el Recurso de Casación n.º 5194/2019, y que casan y anulan las Sentencias

de esta Sala dictadas en los recursos 870/2017, 879/2017 y 868/2017 respectivamente y declaran que *«las Autoridades Portuarias están legitimadas activamente para impugnar aquellas resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Central que les afecten, con las limitaciones reseñadas. Es por tanto procedente la declaración de haber lugar al recurso de casación deducido por la Autoridad Portuaria de Las Palmas, por ser contraria a Derecho la sentencia impugnada en la exégesis de esos mismos preceptos.»*²⁶

18.- Por último y en relación con la legitimación del legatario de parte alícuota, la Sentencia de la Audiencia Nacional de 26 de mayo de 2021, expuso:

«Ocurre, sin embargo, que en materia tributaria se produce una modulación de la posición del legatario de parte alícuota en relación con las obligaciones tributarias pendientes, que se separa del régimen civil previsto respecto de la generalidad de las relaciones jurídicas del causante.

En efecto, el art. 39.1 de la Ley General Tributaria, bajo la rúbrica de «sucesores de personas físicas», dispone lo siguiente:

«A la muerte de los obligados tributarios, las obligaciones tributarias pendientes se transmitirán a los herederos, sin perjuicio de lo que establece la legislación civil en cuanto a la adquisición de la herencia.

Las referidas obligaciones tributarias se transmitirán a los legatarios en las mismas condiciones que las establecidas para los herederos cuando la herencia se distribuya a través de legados y en los supuestos en que se instituyan legados de parte alícuota».

Pues bien, si al legatario de parte alícuota se le transmiten las obligaciones tributarias pendientes al igual que a los herederos (no es el momento ahora de precisar con qué alcance), resulta patente su interés legítimo en la reclamación económico-administrativa en la que se debate la conformidad a Derecho de una deuda tributaria de la que pudiera llegar a tener que responder.

Todo lo cual conduce a la estimación del recuso y al reconocimiento del derecho de la actora a intervenir como interesada en la reclamación económico-administrativa.

Cumple advertir, finalmente, que la condición de sucesor en la deuda tributaria de un legatario de parte alícuota que todavía no ha aceptado su legado,

26 Los antecedentes quedaron reflejados de la forma siguiente: «Se impugna en estas actuaciones la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 10 de octubre de 2019, que declara la inadmisibilidad del recurso de alzada interpuesto por la Autoridad Portuaria de las Palmas, frente a la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Canarias, de fecha de fecha 30 de noviembre de 2015, estimatoria de las reclamaciones económico-administrativas interpuestas por la entidad Puerto Ciudad de las Palmas SA, contra la liquidación en concepto de Tasa de aprovechamiento especial del dominio público en ejercicio de actividades comerciales, industriales y de servicios correspondientes a los ejercicios 2009 y 2010 y Tasa de actividad correspondiente a los ejercicios 2011 y 2012. La resolución recurrida declara la inadmisibilidad del recurso de alzada con fundamento en el art. 241 de la Ley General Tributaria, ya que el recurso de alzada no ha sido interpuesto por ningún Director General del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas». Véase: «Tasas portuarias y servicios» coordinada por el Profesor Lago Montero, y con unas palabras de presentación a mi cargo; Editorial Thomson-Aranzadi (2013).

está sometida interpretación por el Tribunal Supremo en el recurso de casación 4078/2020 (ATS de 28 de enero de 2021) cuando se dan determinadas condiciones muy concretas, distintas de las que aquí concurren.»

6. Plazos y cuantía

19.- Los plazos que especialmente interesan a este respecto, guardan relación con la interposición de la reclamación económico-administrativa y con el recurso de alzada ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, amén de lo que más adelante se expone en orden a la ejecución de las Resoluciones dictadas por los órganos económicos-administrativos.

a. el primero de los supuestos hace alusión a lo que se dispone en el art.235, apartado primero, de la Ley General Tributaria²⁷ sobre el que la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 5 de octubre de 2021, expuso:

«Aplicando la jurisprudencia más constante del Tribunal Supremo resulta que si el cómputo por meses se inicia en una determinada fecha, el mes se cumple el día del mismo dígito que la fecha de inicio del plazo.

Por lo que se refiere al cómputo de ese plazo, hemos de tener en cuenta que se trata de un plazo establecido por meses, por lo que es de aplicación lo dispuesto en el artículo 48 de la Ley 30/1992:

2. 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 o publicación del acto de que se trate, o desde el siguiente a aquel en que se produzca la estimación o desestimación por silencio administrativo. Si en el mes de vencimiento no hubiera día equivalente a aquel en que comienza el cómputo, se entenderá que el plazo expira el último día del mes.

3. Cuando el último día del plazo sea inhábil, se entenderá prorrogado al primer día hábil siguiente. (...)».

Sobre la interpretación que haya de darse a las normas sobre cómputo de plazos, se ha de tener en cuenta que es doctrina consolidada que, en los plazos establecidos por meses o años, aunque el cómputo comience al día siguiente al de la notificación del acto impugnado concluye el día cuyo ordinal coincida con el de la notificación, o, si no hay día equivalente, el último día del mes (por todas, Sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 9 de febrero de 2010 –recurso 429/08–).

27 A cuyo tenor: «La reclamación económico-administrativa en única o primera instancia se interpondrá en el plazo de un mes a contar desde el día siguiente al de la notificación del acto impugnado, o desde el día siguiente a aquél en que quede constancia de la realización u omisión de la retención o ingreso a cuenta, de la repercusión motivo de la reclamación o de la sustitución derivada de las relaciones entre sustituto y el contribuyente.»

Entre las más recientes, Sentencias de esta Sala de 25 de octubre de 2010 –recurso 363/09–; 16 de mayo de 2011 –recurso 326/09– o la Sentencia de fecha 22 de marzo de 2012 –recurso 676/2010–; recaídas todas ellas en supuestos análogos a este.

La parte recurrente pretende que se aplique el artículo 48.2 de la Ley 30/1992 de modo que como los plazos fijados por meses se computarán a partir del día siguiente a aquel en que tenga lugar la notificación o publicación del acto de que se trate entiende que al plazo comenzaría el día 13 y que, como, en este caso el último día del plazo era inhábil (domingo), se entendería prorrogado al primer día hábil siguiente (que es el día 14 en que presentó el escrito).

Sin embargo, este razonamiento de la parte recurrente no es compatible con la jurisprudencia más estable que hemos citado más arriba y que obliga a la desestimación de la demanda y a la confirmación del criterio mantenido en la resolución recurrida.»

b. una cuestión de especial interés es la relativa al proceder de los Directores Generales del Ministerio de Hacienda y de los Directores de Departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en materia de su competencia, al interponer Recurso de Alzada frente a las Resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos Regionales, estimatorias de las pretensiones de los reclamantes en la instancia; hasta la Jurisprudencia Suprema llegó la interpretación de lo dispuesto en el párrafo segundo del art. 241 de la Ley General Tributaria, a cuyo tenor:

«Cuando el recurrente hubiera estado personado en el procedimiento en primera instancia, el escrito de interposición deberá contener las alegaciones y adjuntará las pruebas oportunas, resultando admisibles, únicamente, las pruebas que no hayan podido aportarse en primera instancia.»

Es obvio que en el procedimiento económico-administrativo, en primea o única instancia, la Hacienda Pública no es parte, ni está personada, por lo cual el plazo para la interposición del Recurso de Alzada frente a las Resoluciones estimatorias dictadas en la primera instancia, puede limitarse a quedar plasmada en el acto de interposición del Recurso, quedando para más adelante la presentación del escrito de alegaciones; la Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de octubre de 2013, se pronunció en el sentido siguiente:

«1º) En cuanto a si el recurso de alzada debe interponerse en un solo acto o puede diferenciarse la interposición y el escrito de alegaciones, se reiteraba lo señalado en la Sentencia de 6 de marzo de 2008 (rec. de cas. para la unificación de doctrina núm. 316/2004). Los Reales Decretos 1999/1981 y 391/1996 no preveían un procedimiento de interposición del recurso de alzada ordinario distinto según que el recurrente fuera el propio reclamante o alguno de los órganos directivos legitimados para su interposición, sino un único procedimiento consistente en la formulación de alegaciones en el mismo escrito de interposición sin admitir posteriormente documento alguno, lo que convierte el anuncio previo en una pretensión vacía de contenido, como decíamos en la Sentencia de 18 de septiembre de 2001, impidiendo así tener por planteado el recurso. Sin

embargo, la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y su RGRVA de 13 de mayo de 2005 han introducido un cambio en la normativa reglamentaria anterior (Real Decreto 1999/1981 y Real Decreto 391/1996) al imponer el procedimiento de interposición con alegaciones sólo cuando el recurrente haya comparecido en la reclamación en primera instancia. Cuando el recurrente en alzada no hubiera comparecido en la reclamación, el procedimiento en alzada *puede desdoblarse en dos fases*: simple anuncio y posterior formulación de alegaciones, tal como desarrolla el art. 61 del RGRVA.

Posteriormente, también en nuestra Sentencia de 11 de mayo de 2011 (recurso de casación n.º 1507/2007), se ha puesto, también, de manifiesto la incidencia del cambio de regulación en la materia, al señalar que: «el trámite de alegaciones por el órgano legitimado para el recurso después del anuncio en plazo, sin fundamentación, ha sido considerado por la Sala, en la regulación anterior a la Ley de 2003, como improcedente, por la necesidad de delimitar en el escrito de interposición, las cuestiones a resolver (Sentencias, entre otras, de 30 de enero de 2008 (casación para la unificación de doctrina 92/03) y 6 de marzo de 2008 (casación 316/04).

2º) En relación a la cuestión de la personación del Director del Departamento en el procedimiento suscitado ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional, debe tenerse en cuenta que la personación en un determinado proceso o procedimiento se ha de entender en sentido explícito, al definirse como el acto de comparecer formalmente como parte en un juicio —en este caso en un procedimiento administrativo de revisión— no pudiendo inferirse dicha personación con alusiones implícitas a circunstancias tales como la personalidad jurídica única con la que actúa la Administración o por que ha tenido la misma conocimiento pleno del expediente administrativo objeto del procedimiento de revisión.

3º) Por consiguiente, desde la perspectiva expuesta, es correcto el criterio de la sentencia impugnada cuando considera, conforme a lo previsto en los artículos 241.2 de la Ley General Tributaria/2003 y 61.2 del RGRVA, que es temporalmente una actuación del Director General legitimado que presenta el escrito de interposición de su recurso de alzada dentro del plazo de un mes desde la notificación de la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional y formula luego sus alegaciones dentro del plazo de un mes desde la puesta de manifiesto del correspondiente expediente.»²⁸

28 La Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 25 de octubre de 2021, trayendo a colación el parecer del Tribunal Supremo, concluye que: «Ahora bien, en el presente caso, aunque el Tribunal de instancia invoca la referida doctrina que se adecua a nuestra más reciente jurisprudencia, sucede, sin embargo, que se proyecta a unas premisas procedimentales recogidas en la propia sentencia que la hacen inaplicable. En efecto, en su fundamento cuarto, se afirma que «mediante escrito presentado con fecha 28 de diciembre de 2007 [págs. 255, expte.] la Directora del Departamento de Recaudación de la AEAT interpuso recurso de alzada frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía de 28 de noviembre de 2007, dictada en las reclamaciones económico-administrativas núm. NUM000 y NUM001, que había

Y en cuanto al cómputo del plazo en este singular supuesto, la Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de junio de 2021, expuso:

«1) A los efectos de establecer el «*dies a quo*» para la interposición del recurso de alzada por órganos de la Administración Tributaria ante el Tribunal Económico Administrativo Central, es suficiente con la comunicación recibida en la Oficina de Relación con los Tribunales (ORT) o en cualquier otro departamento, dependencia u oficina de la Administración, que la haya recibido a los efectos de su ejecución. Si transcurrido el plazo impugnatorio a contar desde tal conocimiento no se ha interpuesto el recurso de alzada, la resolución quedará firme.

2) El artículo 50.1, párrafo segundo del RGRVA, es conforme con la Constitución y con las leyes, únicamente si se interpreta en el sentido de que las referencias que en el precepto se efectúan a la notificación y al órgano legitimado deben entenderse hechas a cualesquiera órganos de la Administración en que se integra el órgano llamado legalmente a recurrir, pues tanto la notificación como la legitimación son nociones jurídicas que atañen a las Administraciones públicas en su conjunto, no a los concretos órganos que forman parte de ella.

3) El principio de buena administración inferido de los artículos 9.3 y 103 de la Constitución, a efectos de verificar que el recurso de alzada ordinario se ha interpuesto dentro de plazo, exige que exista en el expediente administrativo constancia documental o informática de la fecha de la notificación de la resolución a los llamados órganos legitimados para interponerlo, aunque ello únicamente rige en el caso de que no haya un conocimiento previo acreditado, por otros órganos de la misma Administración, del acto revisorio que se pretende impugnar, en cuyo caso es indiferente el momento posterior en que tal resolución llegue a conocimiento interno del órgano que debe interponer el recurso, que puede ser ya tardío en caso de haberse superado el plazo máximo de interposición, a contar desde aquel conocimiento [...]

c. Sobre la cuantía de las reclamaciones, algunas cuestiones conviene precisar:

formulado el ahora demandante, solicitando en cuyo escrito de interposición el traslado de los expedientes de gestión y reclamación para formular las alegaciones procedentes [*sic*], a continuación añade que el « trámite [el de alegaciones] que, deferido por el TEARA mediante resolución de 12 de febrero de 2008 [pág. 258 expte.] formalizó con fecha de 30 de septiembre de 2008, propugnando la estimación del recurso de alzada, por considerar que el acto administrativo de derivación de responsabilidad subsidiaria y las subsiguientes providencia de apremio son conformes a derecho [pág. 260 y siguientes idem]» (*sic*). Por consiguiente, conforme al propio relato procedimental expuesto por la sentencia recurrida, si la Directora General del Departamento de Recaudación interpuso el recurso de alzada en tiempo no observó la misma exigencia temporal del mes al formular sus alegaciones.» Por lo tanto, siendo la presentación de las alegaciones extemporáneas, lo es también el recurso de alzada, que debió inadmitirse, conforme a la doctrina antes expuesta.

a).- la cuantía indeterminada²⁹ permite la interposición del Recurso de Alzada ante el Tribunal Económico-Administrativo Central; la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 21 de octubre de 2021, se ocupó de lo siguiente:

«Pues bien, de conformidad con los preceptos transcritos, la cuantía viene determinada por el importe del acto o actuación objeto de la reclamación, y, en el caso de autos, se trata de una denegación de la ampliación del plazo para construir la vivienda habitual, en un supuesto de ganancia patrimonial declarada exenta por reinversión, sin otros pronunciamientos adicionales, lo que, a juicio de la Sala, ha de reputarse como de cuantía indeterminada, tal y como fue fijada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia.

Cuestión distinta es que, como consecuencia de esa denegación de la ampliación del plazo para efectuar la reinversión, pueda declararse, en un acto posterior, el incumplimiento de las condiciones establecidas para gozar de la exención, y se exija el gravamen correspondiente al importe de la ganancia patrimonial declarada exenta; acto que será el cuantificable en los términos señalados por el Tribunal Económico-Administrativo Central»

b).- por el contrario la cuantía determinada aparece regulada en el artículo 35 del ya citado Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, formulando una declaración general según la cual:

«La cuantía de la reclamación será el importe del acto o actuación objeto de la reclamación. Los actos que no contengan o no se refieran a una cuantificación económica y las sanciones no pecuniarias, se considerarán de cuantía indeterminada. Si lo impugnado fuese una base imponible o un acto de valoración y no se hubiera practicado la correspondiente liquidación, la cuantía de la reclamación será el importe de aquéllos.»³⁰

29 Según el art. 36 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo: «De acuerdo con el artículo 229.2, por su parte, recoge las competencias de los Tribunales Económico-Administrativo Regionales: «..... conocerán: b) En primera instancia, de las reclamaciones que se interpongan contra los actos administrativos dictados por los órganos mencionados en el párrafo a) de este apartado, cuando la cuantía de la reclamación sea superior al importe que se determine reglamentariamente. (...)»; sobre este supuesto y en general sobre el procedimiento, véase con fruto y aun siendo la fecha anterior a la disposición mencionada, la documentada obra de Huesca Boadilla (Coordinador). «Las reclamaciones económico-administrativas. Comentarios al nuevo Reglamento de Procedimiento». Editorial Aranzadi (1997).

30 Las reglas especiales aparecen también reguladas en el precepto mencionado en el texto, según el cual: «a) En las reclamaciones contra actos dictados por la Administración por los que se minore o se deniegue una devolución o compensación solicitada por el reclamante, la diferencia entre la devolución o compensación solicitada y la reconocida por la Administración, más, en su caso, el importe que resulte a ingresar. b) En las reclamaciones contra actos de disminución de bases impositivas negativas declaradas por el obligado tributario, la base imponible negativa que haya sido regularizada por la Administración. Si el acto administrativo exige además una deuda tributaria a ingresar, se atenderá al mayor de los dos importes siguientes: la base imponible negativa declarada que ha sido regularizada o la deuda tributaria a ingresar. Si además de la base imponible negativa declarada, se

La Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de enero de 2022, se ocupó del supuesto de infracción tributaria contenida en el art. 201 de la Ley General Tributaria:

«Dispone el art. 201, bajo el título de «Infracción tributaria por incumplir obligaciones de facturación o documentación» que, «1. Constituye infracción tributaria el incumplimiento de las obligaciones de facturación, entre otras, la de expedición, remisión, rectificación y conservación de facturas, justificantes o documentos sustitutivos». El apartado 2.a) es el que se aplicó al supuesto que vemos, «La infracción prevista en el apartado 1 de este artículo será grave en los siguientes supuestos: Cuando se incumplan los requisitos exigidos por la normativa reguladora de la obligación de facturación, salvo lo dispuesto en la letra siguiente de este apartado y en el apartado 3 de este artículo. Entre otros, se considerarán incluidos en esta letra los incumplimientos relativos a la expedición, remisión, rectificación y conservación de facturas o documentos sustitutivos. La sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del uno por ciento del importe del conjunto de las operaciones que hayan originado la infracción». También se contempla dentro del apartado 2, una letra b) referida a un supuesto agravado por falta de expedición o a la falta de conservación de facturas, justificantes o documentos sustitutivos. El apartado 3 prevé un supuesto de infracción muy grave y el 4 referido a documentos exigidos en la normativa de los impuestos especiales. Excepto en esta última infracción referida a los impuestos especiales que prevé una sanción de 150 euros por cada documento, en los demás casos la sanción se vincula al importe del conjunto de las operaciones que hayan originado la infracción, en diferentes porcentajes, en función de la gravedad. Por tanto, el legislador en este caso ha considerado relevante la culpabilidad del sujeto infractor y, por tanto, la gravedad de la conducta, circunstancias que no se contemplan en el caso objeto de análisis. El apartado 5 posee el siguiente tenor, «Las sanciones impuestas de acuerdo con lo dispuesto en este artículo se graduarán incrementando la cuantía resultante en un 100 por ciento si se produce el incumplimiento sustancial de las obligaciones anteriores», recogiendo este criterio de graduación en el art. 187, c) de la LGT que más tarde se verá.

solicitó una devolución, se atenderá al mayor de los dos importes siguientes, la base imponible negativa que ha sido suprimida, y el importe que resulte de la aplicación de lo establecido en el párrafo a) de este apartado. Si los importes comparados determinan distinta vía de recurso o procedimiento, en virtud de la aplicación de los artículos 36 y 64 de este reglamento, se tendrá por mayor importe aquél que supere la cuantía necesaria para el recurso de alzada, y, en su defecto, aquél que supere la cuantía establecida para el procedimiento abreviado, aunque en términos absolutos sean inferiores. c) En las reclamaciones contra diligencias de embargo, el importe por el que se sigue la ejecución. d) En las reclamaciones contra acuerdos de derivación de responsabilidad, el importe objeto de derivación. e) En las reclamaciones contra sanciones, el importe de éstas con anterioridad a la aplicación de las posibles reducciones. f) En las reclamaciones contra resoluciones de procedimientos iniciados por una solicitud de devolución de ingresos indebidos, por una solicitud de rectificación de una autoliquidación o por una solicitud de compensación, la diferencia entre lo solicitado y lo reconocido por la Administración. Si la solicitud no permitiera concretar la cantidad a la que se refiere, la reclamación se considerará de cuantía indeterminada. g) En las reclamaciones sobre determinados componentes de la deuda tributaria, a que se refiere el artículo 58 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, el componente o la suma de los componentes que sean objeto de impugnación.»

«Dicho lo anterior y fijada la jurisprudencia correcta, ha de estimarse el recurso de casación, si bien es preciso realizar una puntualización. Ciertamente el auto de fecha 30 de enero 2014, rec. cas. 2742/2013, salvando las notables diferencias respecto del asunto que nos ocupa, pues es evidente que aquel se refiere a la determinación de los criterios de admisión del recurso de casación antiguo por razón de la cuantía, nos vale en cuanto contiene y mantiene un núcleo común respecto del cálculo con el presente supuesto tomando como referencia el acto impugnado y su valor económico, ahora bien, en aquel caso se trataba de la imposición de sanciones derivadas del impuesto sobre sociedades, afectantes a dos ejercicios, realizándose el cómputo en clave anual, lo que el Tribunal Económico-Administrativo Central traslada al caso que examinamos, sin embargo, tomando como referencia el tributo al que afecta el incumplimiento formal de las facturas u otros documentos y el período, es evidente que en este caso y tratándose del Impuesto sobre el Valor Añadido, el período a tener en cuenta, tal y como hizo la Administración Tributaria en su acuerdo sancionador es cada trimestre afectado, y será este el que en cada caso ha de servir de referencia para calcular la cuantía de cada una de las sanciones impuestas.»

La doctrina que se fija es la siguiente:

«Con las matizaciones que se han hecho respecto de la formulación de la cuestión con interés casacional objetivo recogida en el auto de admisión, conforme a las consideraciones que antes hemos desarrollado procede fijar como doctrina legal que en los supuestos del art. 201 para determinar la cuantía de las reclamaciones económico-administrativas a los efectos de interponer el recurso de alzada ordinario, debe estarse a los distintos períodos de liquidación del impuesto, respecto de los que se aprecia la conducta sancionada.»³¹

7. Ejecución

20.- El artículo 239, apartado tercero, de la Ley General Tributaria, fue modificado por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, y a partir de su vigencia dispone que:

31 Además, la Sentencia expuso: «Dicho lo anterior y fijada la jurisprudencia correcta, ha de estimarse el recurso de casación, si bien es preciso realizar una puntualización. Ciertamente el auto de fecha íntegra, rec. cas. 2742/2013, salvando las notables diferencias respecto del asunto que nos ocupa, pues es evidente que aquel se refiere a la determinación de los criterios de admisión del recurso de casación antiguo por razón de la cuantía, nos vale en cuanto contiene y mantiene un núcleo común respecto del cálculo con el presente supuesto tomando como referencia el acto impugnado y su valor económico, ahora bien, en aquel caso se trataba de la imposición de sanciones derivadas del impuesto sobre sociedades, afectantes a dos ejercicios, realizándose el cómputo en clave anual, lo que el Tribunal Económico-Administrativo Central traslada al caso que examinamos, sin embargo, tomando como referencia el tributo al que afecta el incumplimiento formal de las facturas u otros documentos y el período, es evidente que en este caso y tratándose del Impuesto sobre el Valor Añadido, el período a tener en cuenta, tal y como hizo la Administración Tributaria en su acuerdo sancionador es cada trimestre afectado, y será este el que en cada caso ha de servir de referencia para calcular la cuantía de cada una de las sanciones impuestas.»

«Salvo en los casos de retroacción, los actos resultantes de la ejecución de la Resolución de las reclamaciones económico-administrativas deberán ser notificados en el plazo de un mes desde que dicha resolución tenga entrada en el registro del órgano competente para su ejecución. No se exigirán intereses de demora desde que la Administración incumpla el plazo de un mes».

La ejecución de las Resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos ha dado lugar a una casuística jurisprudencia³² trasunto en cierta medida de lo que acontece con las Sentencias dictadas por el Orden Jurisdiccional Contencioso-Administrativo³³.

21.- Una primera cuestión a dilucidar es el referente al cómputo del plazo del mes que ya se contempló en el artículo 66 (2) del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, y en tal sentido la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 21 de julio de 2021, expuso:

«Conforme a lo expuesto, debe concluirse que el inicio del plazo de un mes para ejecutar una resolución económico-administrativa debe computarse desde que conste su registro en la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, por ser el que ofrece mayor transparencia y fiabilidad a los terceros cuyos derechos e intereses pueden verse afectados por el desconocimiento del momento inicial del plazo señalado para dictar el nuevo acto administrativo por el que se ejecuta la resolución del tribunal económico-administrativo».

A la luz de lo expuesto, procede acoger parcialmente el motivo impugnatorio en el sentido de declarar que, a efectos de los intereses de demora, el cómputo del plazo del mes previsto para ejecutar una resolución económico-administrativa en el art. 66.2 del Real Decreto 520/2005 debe realizarse desde que conste su registro en la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, con los efectos legales inherentes a esta declaración.»

22.- Queda por determinar si la superación del plazo de un mes contemplado en el precepto antes transcrito, conduce a la declaración de nulidad pleno de derecho³⁴ de los actos de ejecución³⁵ o carece de eficacia invalidatoria y sólo compete la exigencia de intereses de demora; la Sentencia de la Sala de lo Con-

32 Véase: «La anulación de los actos de liquidación tributaria, retroacción de actuaciones e interrupción del plazo de prescripción», del Profesor Esevenri Martínez, en la obra: «Estudios en Homenaje del Profesor Luís Maria Cazorla Prieto». Editorial Thomson Aranzadi (2021):

33 Véase: «La ejecución de Sentencias Tributarias. Doctrina jurisprudencial relativa a los aspectos más relevantes», del Magistrado Calderón González, en la obra a la que se refiere la nota anterior.

34 Me remito a lo que he dejado expuesto en: «La nulidad de pleno derecho en materia tributaria», en «Boletín de Información Tributaria» n.º 249 (2020).

35 El art. 241, ter, de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, introdujo en la Ley General Tributaria el mencionado precepto relativo a «Recursos contra la ejecución»; la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 12 de noviembre de 2021, alude a lo siguiente: «Y no lo es porque lo que instó la recurrente en «el escrito» fue un recurso de ejecución de los previstos en el artículo 241.ter LGT, para salvaguardar la debida correlación entre la decisión tomada por el TEAC y el acto de ejecución, frente al cual el TEAC sólo podía declarar la inadmisibilidad si se daba el presupuesto del apartado 8 de este precepto, es decir, si se hubiera planteado una cuestión sobre temas ya decididos por la resolución que se ejecuta, o bien sobre un tema que hubiera podido ser planteado en la reclamación cuya resolución se ejecuta, o cuando concorra alguno de los supuestos a que se refiere el artículo 239.4 de esta Ley, —extemporaneidad, falta de legitimación, etc—, que no es el caso.»

tencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 5 de noviembre de 2021, añadió lo siguiente:

«No obstante, pese a la superación del plazo de ejecución establecido en dicho precepto, ello constituye una irregularidad no invalidante, de manera que no da lugar a la caducidad o a la prescripción; antes bien, la consecuencia jurídica es la no exigibilidad de intereses de demora desde el transcurso del plazo establecido, conclusión refrendada por las declaraciones de la Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de noviembre de 2020 (casación núm. 4911/2018), que si bien referida al art. 66.2 del Reglamento general en materia de revisión en vía administrativa sus consideraciones son predicables con respecto al art. 239.3 de la Ley General Tributaria. Se declara en ella que la consecuencia jurídica derivada del incumplimiento del plazo de un mes previsto en el artículo 66.2 RGRVA, sin perjuicio de la interpretación que pueda hacer la Sala cuando tenga que abordarlo a la luz de la actual redacción del artículo 239.3 de la Ley General Tributaria, no es la nulidad de pleno derecho del acto de ejecución, ni siquiera su anulabilidad, sino que al tratarse de una irregularidad no invalidante sin efectos prescriptivos, la consecuencia es la no exigencia de intereses de demora desde que la Administración incumpla dicho plazo».

Con todo, a través del planteamiento de la tesis (artículo 33 LJCA) ha sido suscitada a las partes la cuestión referida en el antecedente cuarto. Y es que la anulación por la Sentencia de 19 de julio de 2021 (recurso 263/2018) de la sanción impuesta a VIAJES CATAI, SA, Sentencia declarada firme por decreto de 21 de octubre pasado, como consecuencia natural aunque en cierto modo expansiva, se proyecta sobre el acto de ejecución objeto del recurso examinado por el Tribunal Económico-Administrativo Central en el acuerdo impugnado a que se contrae este proceso, alcanzando de tal declaración de nulidad contenida en el fallo al acto de ejecución el cual, de ese modo, por su carácter subordinado, queda así desprovisto de título que le sirva de fundamento y, en definitiva, por sí misma, incide igualmente en la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, lo que determina la estimación de este recurso contencioso-administrativo.»³⁶

23.- La Resolución de un Órgano Económico puede estimar la reclamación ordenando la retroacción de las actuaciones, y en relación con ello la Sentencia del Tribunal Supremo de 1 de julio de 2021, expone:

«La Administración tributaria no puede, en ejecución del deber de motivar el valor de determinados bienes –o de otros deberes formales– una vez orde-

36 El Auto de la Sección Primera de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 4 de junio de 2020, al admitir un Recurso de Casación, fijó como tesis a resolver lo siguiente: «Determinar cuál es el plazo para ejecutar las resoluciones de los Tribunales Económicos-Administrativos cuando se estiman en parte las reclamaciones económico-administrativas, anulando unas sanciones y ordenando sustituirlas por otras, así como las consecuencias derivadas del incumplimiento de dicho plazo»; véase las atinadas consideraciones de Huesca Boadilla en «Anales de la Abogacía General del Estado», año 2020, en la que expuso: «En base a todo lo expuesto, se solicita la estimación del recurso con consiguiente anulación de la sentencia estimatoria de la Sala de lo Contencioso-Administrativo – Sección Segunda– de la Audiencia Nacional, de fecha 1 de octubre de 2019, dictada en el recurso 259/2016 Interpuesto por XXX, S. A. contra resolución del Tribunales Económico Administrativo de 13 de enero de 2016, por ser contraria a derecho y que, interpretando correctamente los preceptos identificados

nada la retroacción de las actuaciones a tal efecto, dictar una liquidación provisional —a cuenta de la que finalmente resulte—, ni antes ni después de realizar la valoración motivada o de cumplir lo ordenado en la retroacción.

2) Sólo puede girarse liquidación provisional cuando concorra alguna de las circunstancias que la hacen posible en el art. 101 Ley General Tributaria, siempre que tal liquidación provisional se adopte en el seno de un procedimiento de inspección propiamente dicho, sin que puedan considerarse como tales las actuaciones limitadas a ejecutar una resolución económico-administrativa.

3) La Administración tributaria incurre en exceso ilícito, determinante de la nulidad de sus actos, cuando adopta por su cuenta medidas distintas o ajenas a las directamente encaminadas a dar cumplimiento a lo ordenado en sede económico-administrativa, en este caso motivar sus propios actos, sin que la liquidación provisional guarde relación alguna, ni con la retroacción, ni con la actividad que debe realizarse al efecto.»³⁷

24.- Cuestión distinta es si el Órgano Económico-Administrativo anula por motivos de fondo la reclamación ya que entonces la «cosa juzgada» impide se practique una nueva liquidación, pues como indicó la Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de junio de 2018:

en el auto de admisión determine que El plazo para ejecutar las resoluciones de los Tribunales Económico Administrativos cuando se estiman en parte las reclamaciones económico-administrativas, anulando unas sanciones ordenando sustituirlas por otras es el de un mes del artículo 66.2 del RRVA. El Incumplimiento del plazo del mes no constituye más que una irregularidad formal no Invalidante sin efectos prescriptivos, al poderse dictar el nuevo acto mientras la potestad sancionadora no haya prescrito, ni determinante de la caducidad del procedimiento, de acuerdo con el artículo 63.3 de la Ley 30/1992 —hoy 48.3 de la Ley 39/2015— aplicables supletoriamente en materia tributaria, no determinando tampoco en ningún caso la anulabilidad del acto por no imponerlo la naturaleza del término o plazo. En los casos de anulación conjunta y parcial por los Tribunales Económico Administrativos de una liquidación y de una sanción asociada a la misma, se considere, en su ejecución, aplicable a ambas, el plazo de seis meses del artículo 150.5, hoy 150.7 de la Ley General Tributaria /2003, contado desde la recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar la resolución acumulada de las reclamaciones contra ambas, que es el mismo. En concordancia con la pretensión anterior, en los casos en los que la sanción se imponga al margen del procedimiento inspector y se anule parcialmente la misma, cuando haya que ejecutar la resolución del Tribunales Económico Administrativo, se aplique el plazo máximo de seis meses de duración del procedimiento sancionador del artículo 211,2 Ley General Tributaria /2003 contado, de nuevo, desde la fecha en que la resolución oportuna tenga entrada en el registro del órgano competente para su ejecución (artículo 66.2 RRVA).La estimación: del recurso ha de llevar a esa Sala a la desestimación del recurso del obligado contra la resolución del Tribunales Económico Administrativo y a la confirmación, por tanto, de la sanción recurrida.»

37 Además, la Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de julio de 2021, expuso: «Es jurisprudencia de esta Sala que los órganos económico-administrativos no pueden a su albur decretar la retroacción de las actuaciones inspectoras, haciendo abstracción del vicio que determina la anulación de la liquidación tributaria [Sentencias de 7 de abril de 2011 (casación 872/06, FJ 3º), 26 de marzo de 2012 (casación 5827/09, FJ 3º) y 25 de octubre de 2012 (casación 2116/09, FJ 3º)]. En la segunda de las sentencias citadas hemos razonados que el legislador (véase el artículo 83 de la Ley General Tributaria de 2003; en el mismo sentido, el artículo 90 de la Ley homónima de 1963) ha querido distinguir entre las competencias en materia de liquidación («gestión», en la terminología de la Ley de 1963, «aplicación de los tributos», en la de 2003) y de revisión, atribuyéndolas a instancias administrativas diferentes. Se trata de un principio nuclear de nuestro sistema tributario que debe presidir cualquier interpretación que se haga de las normas reguladoras de la materia. De modo que hay que eludir todo entendimiento que atribuya a los tribunales económico-administrativos competencias en materia de liquidación, más allá de las que sean consecuencia obligada de su tarea de revisar el acto tributario reclamado.»

«Por tanto, existe una Sentencia judicial firme, con efecto de cosa juzgada material, que por consecuencia de su fallo estimatorio reconoce en favor de MCH Sucursal en España un derecho subjetivo traducido en un crédito fiscal, en 2008, por la expresada cuantía, que podía ser fiscalmente compensado con bases positivas de ejercicios sucesivos. Tal Sentencia es inamovible y, por ese solo hecho, el presente recurso de casación debe ser estimado, ya que el único problema jurídico suscitado en la liquidación provisional practicada por la Administración en lo referente al ejercicio 2009 consistió en rechazar la procedencia de la compensación de una base negativa, la de 2008, comprensiva de un derecho subjetivo que ya ha sido reconocido judicialmente, por considerar, en contradicción con la Sentencia firme posteriormente dictada, que tal base negativa era improcedente al serlo la deducción fiscal aplicada.

En definitiva, el problema procesal que origina este asunto es que la fuente determinante, necesaria y exclusiva de la decisión del Recurso de Casación descansa en el ineluctable valor de cosa juzgada material que ostenta nuestra sentencia firme de cuya aplicación se trata, la cual despliega sus efectos procesales, como ahora analizaremos, tanto en lo que afecta al ejercicio 2008 –el propia y directamente concernido en ella– como en lo que respecta al ejercicio 2009 –debido al efecto positivo o prejudicial de la cosa juzgada material.

Esta primacía del efecto de cosa juzgada, fundada en la necesidad de que prevalezca el derecho subjetivo reconocido judicialmente en una sentencia firme, hace innecesario responder a las cuestiones planteadas en el auto de admisión, precisamente porque quedan así desprovistas de su vinculación con el asunto debatido, en el sentido de que, pese a que mantendrían su interés casacional en un plano puramente teórico, habrían perdido su eficacia para que, a través de la interpretación que ofreciéramos a tales cuestiones, pudiéramos resolver el recurso de casación (artículo 93.1 LJCA).»

LO MÁS DESTACADO DE LA REVISTA INTERACTIVA DE ACTUALIDAD (RIA)

Gabinete de Estudios de AEDAF

Deducción por adquisición en vivienda habitual en los supuestos de sentencia judicial de divorcio sin existir disolución de la sociedad de gananciales

RIA 1, DE 10 DE ENERO DE 2022

El TEAC unifica criterio en relación con la situación de contribuyentes a quienes una sentencia de divorcio les obliga a abonar la totalidad del préstamo hipotecario que tenían en común con su excónyuge para la adquisición de la vivienda familiar y cuya deducción practicaron antes del 2013 pero no ostentan el 100% de la titularidad sobre la misma al no haberse procedido a la disolución de la sociedad de gananciales.

Situación y efectos de la sentencia del Tribunal de Luxemburgo sobre la normativa relacionada con el modelo 720

RIA 4, DE 31 DE ENERO DE 2022

Documento elaborado por Esaú Alarcón García, miembro del Consejo Institucional de la AEDAF, en el que de una forma práctica, analiza los efectos de la sentencia de 27 de enero de 2022 del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, que condena a España al considerar contrario al derecho de la Unión Europea el engranaje legal configurado por la Ley 7/2012 para obligar a la presentación de la obligación informativa de bienes y derechos en el extranjero.

Los requisitos de acceso al procedimiento especial de protección de los derechos fundamentales

RIA 5, DE 7 DE FEBRERO DE 2022

En esta nota, elaborada por el Gabinete de Estudios, se comenta la sentencia del Tribunal Supremo de 22 de diciembre de 2021, en la que se dictamina que no es preciso agotar la vía administrativa para acudir al proceso especial de protección de los derechos fundamentales, siendo suficiente que en el escrito de interposición que lo inicie se fundamente la existencia de los derechos quebrantados susceptibles de tutela por este cauce y relacionar dicho quebranto con una actuación, omisión, inactividad o vía de hecho imputable a la Administración. Además se recuerdan en esta nota los requisitos que deben darse para el acceso a este procedimiento especial.

ISD: Prescripción del derecho de la Administración para comprobar la consolidación del dominio

RIA 6, DE 14 DE FEBRERO DE 2022

En esta nota, elaborada por el Gabinete de Estudios, se comenta la resolución del TEAR de Madrid, de 30 de septiembre de 2021, en la que se determina cuándo prescribe el derecho a liquidar de la administración en los casos de consolidación del dominio. El Tribunal considera que, en los supuestos de consolidación del dominio, por fallecimiento del usufructuario, existe una sola adquisición, que es aquella en la que se produce la constitución del mismo, por tanto, si la Administración tiene prescrito el derecho a liquidar la adquisición de la nuda propiedad, también lo tendrá respecto de la consolidación del dominio.

El Tribunal Supremo confirma que, en determinados supuestos, los contribuyentes podrán solicitar la devolución de ingresos indebidos instando la revocación de los actos administrativos firmes

RIA 7, 21 DE FEBRERO DE 2022

En esta nota, los asociados Salvador Llopis Nadal y Rubén Díez Esclapez, comentan la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de febrero de 2022 (recurso de casación 126/2019), que les ha sido recientemente notificada, en la que el alto tribunal fija un criterio interpretativo respecto a los artículos 221.3 y 219 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que permite instar, en determinados supuestos, la devolución de ingresos indebidos que se derivan de actos tributarios firmes.

Esquemas del *iter* procesal de las reclamaciones de «plusvalía municipal»

RIA 8, DE 28 DE FEBRERO DE 2022

El Gabinete de Estudios ha elaborado estos esquemas en los 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 núm. 182/2021 de 26 de octubre incluyendo la vía de la responsabilidad patrimonial del estado legislador.

**Modificación de la regla de utilización efectiva del IGIC. Ley 2/2022.
Retroactividad, regularizaciones y consecuencias.**

RIA 11, DE 21 DE MARZO

Oriol Vidal, miembro del Grupo de Expertos en Impuestos Indirectos, comenta en esta nota, los efectos y consecuencias de la descoordinación en la modificación introducida por la Ley de PGE 2021 en el artículo 70 LIVA que regula la regla de utilización efectiva de determinados servicios, respecto a su sincronización con la norma reguladora del IGIC. Con la modificación de esta regla en el IVA, sin hacerlo simultáneamente en el IGIC, se generó una situación de desimposición (indirecta), que ha venido ahora a resolverse mediante la Disposición final tercera de la recién aprobada Ley 2/2022, de medidas financieras, de apoyo social y económico y de cumplimiento de ejecución de sentencias.

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 area.

Novedades editoriales

DIVIDENDOS DE FUENTE EXTRANJERA: LA EXENCIÓN MÁS UTILIZADA POR NUESTRAS EMPRESAS PARA CORREGIR LA DOBLE IMPOSICIÓN

Álvaro de la Cueva González-Cotera. La exención de los dividendos de fuente extranjera en el impuesto sobre sociedades, Aranzadi, Navarra, 2022.

Esta obra, primera monografía del socio de Garrigues, Álvaro de la Cueva, lleva a cabo un análisis inteligente y riguroso de la exención aplicable a los dividendos de fuente extranjera que está contenida, sustancialmente, en el artículo 21 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS). En opinión del autor, la importancia que reviste la regulación de la exención no había merecido la atención que debería por parte de la doctrina española, lo que justificaba la realización de una investigación en profundidad una vez que han transcurrido ya seis periodos impositivos desde su entrada en vigor. Además, ya existe en estos momentos un cuerpo de doctrina administrativa y problemas prácticos detectados, y se ha producido también una importante reforma de este artículo en la Ley 11/2020, de 31 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 2021 (LPGE 2021).

Por ello, el autor trata de dar a su obra un enfoque holístico, tanto desde la perspectiva histórica y evolutiva de la exención como desde su perspectiva más práctica y cercana a las necesidades de la empresa española que obtiene este tipo de rentas procedentes de las entidades residentes en el extranjero en las que participa.

Como resultado, el libro se divide en cuatro capítulos. El Capítulo I, quizá el más teórico de todos, tiene como objeto exponer los antecedentes, fundamentos y funcionamiento del método de exención para la eliminación de la doble imposición económica de los dividendos, tanto desde la perspectiva internacional en la que

nació el método como en las diversas redacciones en que se fue incorporando al ordenamiento tributario español hasta 1996, año de nacimiento del método de exención moderno, hoy incluido en el actual artículo 21 de la LIS.

Especialmente relevante, por lo completo de su análisis y las muchas ideas que suscita al lector, resulta el Capítulo II, en el que el autor se encarga de analizar el propio concepto de «dividendo o participaciones en beneficios», para concluir que la actual redacción del artículo 21.2 de la LIS presenta una serie de carencias importantes que justificarían, ya solo en este ámbito, una reforma integral del precepto.

Por su parte, el Capítulo III se ocupa del análisis concreto de los requisitos exigidos por la ley. Estos requisitos se proyectan tanto sobre la entidad partícipe –que es la que aplica el método de exención– como sobre la entidad participada. En particular, se analizan los requisitos de participación mínima, tributación comparable y no residencia de la entidad participada en una jurisdicción no cooperativa, así como el conjunto de reglas específicas aplicables a las entidades *holding*. A lo largo de este capítulo se recogen diversas propuestas de mejora técnica de todas estas reglas, tanto desde la perspectiva de la seguridad jurídica como de la compatibilidad con el Derecho de la Unión Europea.

Por otro lado, en el Capítulo IV se expone el funcionamiento técnico concreto de la exención, así como las diversas relaciones existentes entre el método de exención previsto en el artículo 21 de la LIS y otras normas tributarias, esto es, los propios convenios de doble imposición y otras normas del Impuesto sobre Sociedades. Entre estas otras normas destacan los métodos de eliminación de la doble imposición internacional de los artículos 31 y 32 de la LIS, la transparencia fiscal internacional, el régimen de entidades en atribución de rentas, los pagos fraccionados y los regímenes especiales, todo ello analizado teniendo en cuenta las modificaciones introducidas por las recientes LPGE 2021 y la Ley 11/2021 de lucha contra el fraude fiscal.

La obra termina con un apartado final en el que se abordan de forma sistemática las principales conclusiones del trabajo. En ellas, entre otras cuestiones, se recoge una serie de propuestas que pretenden tener en cuenta tanto la regulación actual de la norma como los principales aspectos de la reforma que requeriría la regulación de esta cuestión, como el concepto de dividendos o participaciones en beneficios, los requisitos de participación significativa en caso de participación indirecta a través de sociedades *holding* o el de tributación comparable, las asimetrías híbri-

das, la relación de la aplicación del método de exención con los convenios de doble imposición y la transparencia fiscal internacional, así como, evidentemente, las incompatibilidades con el Derecho de la Unión Europea en las que han resultado las últimas reformas.

En definitiva, se trata de una obra fundamental para conocer a fondo una exención tan utilizada por las empresas españolas y tan maltratada por el legislador, que, además, está escrita desde una perspectiva muy práctica y con una prosa muy fácil de seguir. Por todo ello, no podemos sino recomendar su lectura y felicitar al autor por esta profunda investigación.

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

aedaf ASOCIACIÓN
ESPAÑOLA
DE ASESORES
FISCALES

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 - 9º
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 - 3ºB
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 Víboras 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 - 5ºA
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-1º
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 7º 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.

Previo 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.

