

Nº 138

Revista Técnica Tributaria

2022

JULIO

SEPTIEMBRE

MECANISMOS DE
FINANCIACIÓN ALTERNATIVA
PARA IMPULSAR LA
EFICIENCIA ENERGÉTICA
Y LA REHABILITACIÓN DE
EDIFICIOS EN ESPAÑA: LA
CONTRIBUCIÓN PACE COMO
NUEVA CATEGORÍA DE
PRESTACIÓN PATRIMONIAL
PÚBLICA NO TRIBUTARIA

LA CONTROVERTIDA
NATURALEZA JURÍDICA DE
LOS PAGOS RECIBIDOS POR
LOS COLEGIOS OFICIALES DE
GESTORES ADMINISTRATIVOS
Y SU SUJECCIÓN AL IMPUESTO
SOBRE EL VALOR AÑADIDO (EL
CASO DE CASTILLA Y LEÓN).

ALGUNAS NOTAS SOBRE
LA FISCALIDAD DEL
ESTABLECIMIENTO
PERMANENTE.

SOCIAL ENTERPRISE AND
DUTY TO CONTRIBUTE

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

Los créditos por compensaciones de emisiones de CO₂ a la hora de «descarbonizarse»: el complejo debate mundial sobre el régimen tributario aplicable a los carbon offset credits

María Amparo Grau Ruiz 7

Estudios

Mecanismos de financiación alternativa para impulsar la eficiencia energética y la rehabilitación de edificios en España: La contribución PACE como nueva categoría de prestación patrimonial pública no tributaria

José Francisco Sedeño López 17

La controvertida naturaleza jurídica de los pagos recibidos por los Colegios Oficiales de Gestores Administrativos y su sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido (el caso de Castilla y León)

María Teresa Mata Sierra, Marta González Aparicio 51

Algunas notas sobre la fiscalidad del establecimiento permanente

Miguel Gutiérrez Bengoechea 91

Social Enterprise and Duty to Contribute

Alessandro Giovannini 121

Análisis crítico de cuestiones problemáticas en la jurisprudencia

Cuestiones sobre la pervivencia de la obligación formal de declarar bienes y derechos situados en el extranjero tras el fallo del TJUE

Rosa Litago Lledó 141

Comentario de doctrina administrativa

Tribunal Económico-Administrativo Central.
Comentario a la Resolución 7287/2021, de 26 de abril de 2022

Gabinete de Estudios de AEDAF 177

Tribunal Económico-Administrativo Central.
Comentario a la Resolución 4282/2019, de 18 de mayo de 2022

Gabinete de Estudios de AEDAF 183

Tribunal Económico-Administrativo Central.
Comentario a la Resolución 191/2021, de 18 de mayo de 2022

Gabinete de Estudios de AEDAF 187

Tribunal Económico-Administrativo Central.
Comentario a la Resolución 661/2022, de 21 de junio de 2022

Gabinete de Estudios de AEDAF 193

Comentario de Jurisprudencia del TJUE

Comentario a la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Sala Sexta) de 5 de mayo de 2022

Francisco Alfredo García Prats . 199

Comentario a la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Sala Décima) de 16 de junio de 2022

Francisco Alfredo García Prats . 205

Comentario a la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Sala Primera) de 5 de mayo de 2022

Francisco Alfredo García Prats . 213

Comentario a la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Sala Cuarta) de 16 de junio de 2022

Francisco Alfredo García Prats . 221

Transferencia

Seguridad jurídica: la perspectiva de los gastos fiscales

María Teresa Soler Roch 227

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

Gabinete de Estudios de AEDAF 239

Novedades editoriales

..... 244

Editorial



LOS CRÉDITOS POR COMPENSACIONES DE EMISIONES DE CO₂ A LA HORA DE «DESCARBONIZARSE»: EL COMPLEJO DEBATE MUNDIAL SOBRE EL RÉGIMEN TRIBUTARIO APLICABLE A LOS CARBON OFFSET CREDITS

María Amparo Grau Ruiz

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario

Universidad Complutense de Madrid (España)

Directora de la Revista Técnica Tributaria

1. El panorama actual de los créditos por compensaciones de emisiones de CO₂

Hoy en día, la reducción de emisiones para alcanzar el objetivo de 1,5 grados de calentamiento global, puede requerir, en muchos casos, la eliminación de gases de efecto invernadero (en adelante, GEI) en forma de «emisiones negativas» que neutralicen las efectivamente generadas. En este contexto, cobran especial impor-

tancia determinadas actividades que reducen las emisiones de GEI o aumentan el secuestro de carbono, en la medida en que pueden producir créditos por la compensación de emisiones de carbono, susceptibles de ser transmitidos¹.

Últimamente en los mercados ha aumentado de manera muy significativa el interés por estas compensaciones de carbono y los créditos que de ellas derivan. Desde luego, su uso responsable puede acelerar la acción

1 La compensación de carbono supone una reducción de emisiones de GEI, o un aumento del almacenamiento de carbono, que luego se puede utilizar para compensar las emisiones producidas en otro lugar. Por ejemplo, en una milla cuadrada (equivalente a 2'59 kms cuadrados), los manglares pueden almacenar carbono suficiente como para compensar las emisiones anuales de 90.000 coches. Kiley Price, *To protect mangroves, the secret is in the soil: 3 stories you may have missed*. Conservation.org, 10 de enero de 2022. Disponible en el siguiente enlace: <https://www.conservation.org/blog/to-protect-mangroves-the-secret-is-in-the-soil-3-stories-you-may-have-missed> [último acceso: 10 de septiembre de 2022].

climática en línea con el Objetivo de Desarrollo Sostenible número 13². Bien pueden configurarse a corto plazo como un elemento provisional de respuesta colectiva al cambio climático, gracias a la coordinación entre los agentes voluntarios y los gobiernos. Sin embargo, en el futuro una acción política más amplia podría dejar poco margen para que alguna entidad compense sus emisiones utilizando las reducciones de GEI de otros. Ahora se está permitiendo el uso de créditos de carbono generados a partir de actividades de mitigación llevadas a cabo fuera de la cadena de suministro de un país, jurisdicción o empresa para el/la que se miden y contabilizan las emisiones, ya sea en el marco de una obligación de cumplimiento o compromiso voluntario.

De hecho, son muchas las entidades que, en la actualidad, no pueden eliminar por completo sus emisiones de CO₂, porque en sus procesos intervienen inevitablemente ciertas fuentes emisoras; o no pueden hacerlo rápidamente, porque las tecnologías disponibles para evitarlas o reducirlas pueden resultarles excesivamente caras. En tales supuestos, es razonable que puedan utilizar los créditos de carbono para compensarlas. Así las cosas, la demanda de créditos de carbono podría multiplicarse por 15 o por más de aquí a 2030 y por un factor de

hasta 100 de aquí a 2050. Se ha estimado recientemente que el mercado de créditos de carbono podría tener un valor de más de 50.000 millones de dólares en 2030³.

En definitiva, una combinación adecuada de la reducción de las propias emisiones y la compensación de parte de ellas mediante el uso de créditos de carbono puede servir para alcanzar los objetivos climáticos. Por ello, las empresas pueden utilizar estos créditos de carbono –que transmiten un beneficio climático neto de una entidad a otra– para complementar sus esfuerzos internos. Los créditos de carbono son una forma de canalizar la financiación privada hacia proyectos de acción climática cuya escala puede variar. A veces, los programas existentes agrupan muchos pequeños proyectos similares o esfuerzos coordinados en distintas jurisdicciones.

Los referidos programas de compensación de carbono⁴ se han implantado por organismos reguladores internacionales o gubernamentales, e incluso organizaciones no gubernamentales (ONG) independientes. Históricamente, los organismos gubernamentales certificaban los créditos de compensación con fines normativos (programas de cumplimiento), mientras que las ONGs atendían principalmente a los compradores voluntarios (programas voluntarios). Reciente-

2 Las empresas y organizaciones necesitarán emplear cualquier herramienta a su disposición para conseguir los objetivos de reducción de emisiones. Broekhoff, D., Gillenwater, M., Colbert-Sangree, T., and Cage, P. 2019. «Securing Climate Benefit: A Guide to Using Carbon Offsets.» Stockholm Environment Institute & Greenhouse Gas Management Institute, p. 13. Disponible en el siguiente enlace: https://www.offsetguide.org/wp-content/uploads/2020/03/Carbon-Offset-Guide_3122020.pdf [último acceso 10 de septiembre de 2022].

3 Blaufelder, C.; Levy, C.; Mannion, P.; Pinner, D., *A blueprint for scaling voluntary carbon markets to meet the climate challenge*, Informe de McKinsey de 29 enero de 2021. Disponible en el siguiente enlace: <https://www.mckinsey.com/business-functions/sustainability/our-insights/a-blueprint-for-scaling-voluntary-carbon-markets-to-meet-the-climate-challenge> [último acceso 10 de septiembre de 2022].

4 Michaelowa, A. *et al.*, «Evolution of International Carbon Markets: Lessons for the Paris Agreement», *Wiley Interdisciplinary Reviews. Climate Change*, Vol. 10, No. 6, John Wiley & Sons, Inc, 2019. <https://doi.org/10.1002/wcc.613>.

mente, ambos tipos de programas han comenzado a servir a los dos tipos de mercados. Cada programa de compensación de carbono emite su propia marca de créditos.

Normalmente el programa de compensación de carbono verifica los proyectos y emite certificados de los créditos en función de la cantidad de reducciones de GEI equivalentes a las toneladas de CO₂⁵. Tales certificados suelen depositarse en la cuenta del promotor del proyecto en un sistema de registro administrado por el programa. Puede mantenerlos, transferirlos a otras cuentas o retirarlos de la circulación –cuando los usa–. También el comprador de un crédito de compensación puede venderlo o retirarlo para reclamar la reducción subyacente, e incluirla en el cómputo de los avances hacia sus propios objetivos de reducción de GEI⁶.

Es obvio que la descarbonización de la economía fomenta extraordinariamente la demanda de créditos de carbono voluntarios. En 2020, los compradores retiraron créditos de carbono por unos 95 millones de toneladas de CO₂ equivalente. No obstante, en este mercado hay «poca liquidez, escasa financiación, servicios inadecuados de gestión de ries-

gos y disponibilidad limitada de datos»⁷. Falta uniformidad, no existe un precio de mercado diario y muchas operaciones se realizan de forma extraoficial, dado que la mayoría de las transacciones se realizan fuera de la bolsa. El precio de un crédito de compensación puede oscilar entre menos de 1 dólar y mucho más de 35 dólares.

La relevancia de estas cuestiones para los países en desarrollo es evidente, ya que la mayor parte del potencial de proyectos de reducción de emisiones se concentra en el Sur. Básicamente, estos pueden tratar de evitar la pérdida de naturaleza (como la deforestación), fomentar el secuestro de emisiones en la naturaleza (como la reforestación), evitar o reducir las emisiones (por ejemplo, en los vertederos) y lograr la eliminación basada en la tecnología. Ahora bien, tras el Acuerdo de París, todos los países (no sólo los desarrollados como en el Protocolo de Kioto) se han comprometido a reducir sus emisiones. El artículo 6 de este Acuerdo reconoce explícitamente la posibilidad de cooperación internacional mediante la transferencia de reducciones de emisiones⁸. Sin embargo, si un país parte del Acuerdo permite que una reducción de emisiones sea reclamada por otra parte (otro

5 Un crédito (por compensación) de carbono es un instrumento transferible, certificado por los gobiernos o por organismos de certificación independientes, que representa una reducción de las emisiones o la eliminación de una tonelada métrica de CO₂, o una cantidad equivalente de otros GEI, medida con respecto a una línea de base de contraste.

6 Los esfuerzos políticos internacionales en curso podrían dificultar a las organizaciones el establecimiento de reclamaciones de compensación voluntarias válidas. Esto podría tener influencia en la forma en que la mayoría de los compradores abordan hoy el uso de los créditos de compensación. En lugar de compensar las emisiones de GEI, por ejemplo, los créditos podrían utilizarse para indicar la contribución benéfica de una organización a esfuerzos externos de mitigación del cambio climático. Un indicio de este cambio de mentalidad es el uso cada vez más frecuente del término «crédito de carbono» (*carbon credit*) en lugar de «crédito de compensación» (*offset credit*) para referirse a la mercancía que se compra. Broekhoff, D. et al., *op.cit.*, p. 13.

7 Blaufelder, C. et al., *op. cit.*, p. 4.

8 El artículo 6.2, relativo a las acciones bilaterales, contiene directrices que afectan a los resultados de mitigación transferidos internacionalmente (como los créditos de carbono comercializados

país o alguna otra entidad), ya no debería poder contar la reducción para su propio objetivo de GEI en su «contribución» prometida (mientras que el país que recibe la transferencia puede aplicar la reducción a su propio balance de GEI⁹).

2. Revisión del tratamiento fiscal de los créditos por compensaciones de carbono en algunos países

Los sistemas fiscales, con carácter general, no pueden seguir ignorando el ciclo de vida de los créditos de carbono¹⁰ y sus efectos en los impuestos sobre la renta o sobre el carbono, así como sus posibles implicaciones

transfronterizas¹¹. Para tenerlos en cuenta pueden apoyarse, con relativa seguridad, en los programas de compensación de carbono existentes, puesto que son varias las organizaciones de normalización que ofrecen garantías de calidad en las compensaciones de carbono¹². La naturaleza de los créditos de carbono es heterogénea y hay mucha inconsistencia entre estos créditos. Los principales programas de compensación de carbono están modificando las metodologías de cuantificación para evitar la sobreestimación de las reducciones de GEI, así como reconsiderando la elegibilidad de ciertos tipos de proyectos.

En América Latina, México, Colombia y Chile están desarrollando siste-

internacionalmente) que deben ser notificados y anotados en los Registros. El artículo 6.4 establece un mecanismo multilateral con un Consejo de Supervisión para aprobar proyectos ajustados a las circunstancias. Reviste interés la llamada «parte de los ingresos» o *share of proceeds* (un impuesto internacional sobre las actividades y/o los créditos de emisión generados por los mecanismos del mercado internacional para la mitigación del cambio climático) de los mercados de carbono vinculados a este mecanismo multilateral y las transferencias al Fondo Mundial de Adaptación. El artículo 6.8 aborda la cooperación internacional no comercial entre gobiernos.

9 La «doble contabilidad» entre países está prohibida y debe evitarse mediante métodos contables robustos. En principio, los mismos métodos podrían aplicarse a las solicitudes de respaldo de los créditos de compensación de carbono adquiridos por compradores voluntarios privados. Esta «doble contabilidad» se denomina en las negociaciones internacionales «ajustes correspondientes». Todavía se están negociando las normas detalladas para su aplicación.

10 «Section 12K of the Income Tax Act is an incentive available for any person holding a CDM [Clean Development Mechanism] project registration while that person implements the project. Essentially, amounts received or accrued upon disposal of these CERs [Certified Emission Reductions] are exempt from normal tax and capital gains tax purposes». Steenkamp, L.A., «To incentivise or penalise: an analysis of the proposed carbon tax in South Africa», en Weishaar, Stefan, *et al.* (eds.) *The Green Market Transition: Carbon Taxes, Energy Subsidies and Smart Instrument Mixes.*, Edward Elgar Publishing, 2017, p. 51. «Under the carbon tax policy framework, firms will be able to reduce their carbon tax liability by using offset credits up to a maximum of 5 or 10 per cent of their GHG emissions, depending on the time of emissions». Machingambi, M. «Is the use of carbon offsets in the South African carbon tax a smart mix?», en Weishaar, Stefan, *et al.* (eds.) *The Green Market Transition: Carbon Taxes, Energy Subsidies and Smart Instrument Mixes.*, Edward Elgar Publishing, 2017, p. 69.

11 «[T]he Canadian federal carbon tax and its various provincial surrogates would do well to consider the benefits of the South African offset allowance». Gilder, Andrew, and Geoffrey Stiles. «Comparative Approaches to Carbon Taxation in Canada and South Africa.» *Carbon & Climate Law Review* 13.4 (2019): 270-279.

12 La calidad tiene dos componentes principales. En primer lugar, un crédito de compensación de calidad debe representar al menos una tonelada métrica de reducciones o eliminaciones de emisiones de CO₂ adicionales, permanentes y no reclamadas. En segundo lugar, un crédito de compensación de calidad debe proceder de actividades que no contribuyan significativamente a daños sociales o medioambientales.

mas de compensación de emisiones que son contemplados (y hasta promovidos) en la regulación específica de algunos de impuestos.

En México, el Impuesto Especial sobre Servicios y Producción –en la modalidad IEPS de carbono¹³– fija los precios de los GEI para los distintos tipos de combustible. Éste es el único impuesto que se puede pagar mediante la entrega de créditos de carbono procedentes de las Reducciones Certificadas de Emisiones (RCEs). Históricamente se dieron varios pasos para lograrlo. En noviembre de 2013, se estableció la bolsa de carbono voluntaria, MÉXICO₂, para comercializar los créditos de carbono como medio potencial para cumplir con el impuesto al carbono. La Ley General de Cambio Climático de este país establece el Registro Nacional de Emisiones (RENE). A partir de 2015, el RENE obliga a las empresas o instalaciones que emiten más de 25.000 toneladas de CO₂ equivalente por año a notificar sus emisiones de GEI del año anterior, estando prevista su ampliación para incluir el registro voluntario de proyectos de compensación con sede en México y, posteriormente, la certificación de dichos proyectos por parte de SEMARNAT¹⁴. En diciembre de 2017 se publicaron las reglas sobre las RCEs que permiten su uso en el impuesto al carbono. Desde 2018, el Gobierno mejicano acepta créditos de compensación del Mecanismo de Desarrollo Limpio (MDL) de la Convención Marco de las Naciones Unidas sobre el Cambio Climático (CMNUCC) para cubrir el 20% del pago del tributo, si se cumplen ciertas con-

diciones: deben ser desarrollados en este país y no haber sido emitidos antes de 2014, deben ser vendidos en el Mercado Europeo de Emisiones y deben atender a los objetivos post-Kioto. En la práctica, los precios del carbono pueden influir en la aceptación de la herramienta de compensación del carbono. Debido a los bajos precios (0,30 dólares por tonelada), hasta 2019, las autoridades fiscales mejicanas no habían recibido pagos de impuestos haciendo uso de las compensaciones.

En Colombia, de acuerdo con el Decreto 926 de junio de 2017, las entidades reguladas pueden ser certificadas como neutrales en carbono y, en consecuencia, estar exentas de tributación. Deben presentar una solicitud de exención antes de la fecha límite de cumplimiento fiscal, acompañada de un «certificado de cancelación voluntaria» y una «declaración de verificación» de las compensaciones elegibles iguales a sus emisiones. El certificado de cancelación voluntaria será emitido por programas de certificación o estándares de carbono y deberá incluir un informe de reducción de emisiones de acuerdo con el Registro Nacional de Emisiones. Estas emisiones o remociones deben ser canceladas en el programa de certificación de fuentes de GEI antes de su expedición en el Registro Nacional de Emisiones (Decreto 926 y Resolución 1447 de 2018). El Decreto 926 especifica que las reducciones de emisiones de GEI válidas a estos efectos deben provenir de iniciativas de mitigación implementadas en el terri-

13 Lucatello, S., *Towards an Emissions Trading System in Mexico: Rationale, Design and Connections with the Global Climate Agenda. Outlook on the first ETS in Latin-America and Exploration of the Way Forward*, Springer, Cham, 2022. <https://doi.org/10.1007/978-3-030-82759-5>

14 Pizarro, R., «Sistemas de instrumentos de fijación de precios del carbono en América Latina y jurisdicciones de las Américas relevantes», *Documentos de Proyectos (LC/TS.2021/41)*, Santiago, Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), 2021, p. 70.

torio nacional utilizando programas de certificación o estándares de carbono que cuenten con registros públicos, así como haber implementado metodologías del MDL de la CMNUCC, o expedidas por el Gobierno Nacional a través de la Entidad Nacional de Normalización, entre otros¹⁵. El hecho de que las entidades puedan sortear el 100% de su obligación tributaria a través de compensaciones voluntarias de carbono ha incentivado el desarrollo de proyectos registrados, verificados y certificados¹⁶. En el primer semestre de 2017 se compensaron 2 millones de toneladas de emisiones de CO₂, lo que representa el 5% de los ingresos fiscales previstos. El mercado voluntario de carbono quedará respaldado por la taxonomía verde que define qué inversiones en Colombia están alineadas con sus objetivos del Acuerdo de París¹⁷.

En Chile la reforma fiscal de 2020 establece que los contribuyentes sujetos al impuesto sobre el carbono podrán compensar total o parcialmente sus emisiones gravadas, a efectos de determinar la cuantía del impuesto a pagar, mediante la ejecución de proyectos de reducción de emisiones del mismo contaminante. Esta reforma abre la puerta a un sistema híbrido de instrumento de precios del carbono con compensaciones¹⁸.

Si volvemos la mirada al continente africano, en Sudáfrica, cuando se pro-

mulgó la Ley del Impuesto sobre el Carbono en junio de 2019, se permitió a las empresas utilizar compensaciones de carbono para reducir su responsabilidad fiscal por el carbono hasta un 5% o 10% de sus emisiones reales. Se toman en consideración proyectos desarrollados en Sudáfrica utilizando cualquiera de estos tres programas o estándares: MDL, estándares de carbono verificado y estándares de oro. El Servicio de Recaudación de Impuestos de Sudáfrica exige a los contribuyentes que presenten un certificado de retirada de unidades de carbono a efectos del impuesto sobre el carbono. Pueden retirar las compensaciones de carbono que figuran en el Sistema de Administración de Compensaciones de Carbono y que vayan a utilizarse en un ejercicio fiscal concreto. Sólo caducan las compensaciones de carbono procedentes de proyectos emitidas antes de la introducción del impuesto sobre el carbono el 31 de diciembre de 2022.

3. La necesidad de una tributación adaptada a los verdaderos compromisos de responsabilidad social de las empresas y de los Estados

Desde el punto de vista empresarial, las compensaciones de carbono pueden formar parte de una estrategia global de responsabilidad social cor-

15 Pizarro, R., «Sistemas...», *op. cit.*, pp. 64-65.

16 Sabogal Mogollón, J., *Carbon Tax in Colombia*, May 19, 2020, https://collaboration.worldbank.org/content/usergenerated/asi/cloud/attachments/sites/collaboration-for-development/en/groups/amazon-sustainable-landscapes-program-cop/files/jcr:content/content/primary/library/knowledge_events-19DP/carbon_tax_colombia-75V9/Carbon%20Tax%20Colombia%20ASL%20Envio%2019-May-20.pdf.

17 Brooks, C., *Colombia courts green investors with «new voluntary carbon market.»* IHS Markit, 9 de marzo de 2022, <https://cleanenergynews.ihsmarkit.com/research-analysis/colombia-to-court-worlds-green-investors-with-new-voluntary-ca.html>.

18 Pizarro, R., «Sistemas...» *op. cit.*, p.19.

porativa, combinando los esfuerzos para hacer frente al cambio climático con las contribuciones a otros bienes públicos. El número de empresas con compromisos «neto cero» está aumentando —se duplicó entre 2019 y 2020—. Pero estas declaraciones de compensación solo deberían ser defendibles si cumplen una serie de condiciones rigurosas. Además, el uso de la compensación debe ser legítimo y no desincentivar el esfuerzo de mitigación¹⁹. Por ese motivo, algunos reclaman transparencia, que las empresas revelen sus emisiones de GEI y los planes para eliminarlas o comprar y retirar créditos de carbono —en el caso de las emisiones residuales que no podrán eliminar—²⁰. En principio, los créditos de compensación de carbono deberían cubrir las emisiones de GEI restantes de las fuentes que la organización posee o controla y, si es posible, de su cadena de suministro y del uso de determinados productos.

A medida que las empresas comunican los impactos de sus actividades medioambientales, sociales y de gobernanza (los denominados criterios «ESG»), las compensaciones voluntarias de carbono ganan peso. A pesar de ello, el tratamiento fiscal de estas compensaciones voluntarias, por lo general, no está bien definido y

varía en función de las circunstancias. En Estados Unidos pueden ser deducibles en virtud de la Sección 162 del Título 26 del Internal Revenue Code (en adelante, IRC) si se puede demostrar que el coste de la compensación es un gasto corriente y necesario del contribuyente. Sin embargo, si la compensación proporciona un beneficio a largo plazo, según la Sección 263 del IRC puede ser capitalizable. Algunas empresas los obtienen financiando proyectos realizados entidades sin ánimo de lucro, que pueden tratarse como una contribución benéfica. No obstante, se puede argumentar que, dada su naturaleza, estos pagos serían gastos ordinarios y necesarios deducibles bajo la Sección 162 del IRC en el nuevo contexto que demanda una gestión para el desarrollo sostenible²¹.

Junto a la persecución de la declarada finalidad ambiental y las expectativas de recaudación ante el vertiginoso desarrollo de los mercados, hay justificaciones adicionales para la actuación en el ámbito fiscal: transmitir una señal adecuada para movilizar el capital a través de un mercado amplio, transparente, verificable y ambientalmente sólido²²; la mejora del control para evitar el fraude climático y financiero (incluso el blanqueo

19 Broekhoff, D. *et al.*, *op. cit.*, p. 35. Disponible en el siguiente enlace: https://www.offsetguide.org/wp-content/uploads/2020/03/Carbon-Offset-Guide_3122020.pdf [último acceso 10 de septiembre de 2022].

20 Se alude al contenido del citado Informe McKinsey. White, C., «Voluntary carbon offsets: The evolution of a business expense», *The Tax Adviser*, Vol. 53, No. 1, 1 de enero de 2022, pp. 18-24.

21 *Ibidem*. Argumenta su postura a partir del caso en el Tribunal Supremo *Welch v. Helvering*, 290 U.S. 111 (1933) y en el Tribunal Tributario *Jenkins*, TC Memo, 1983-667. Disponible en el siguiente enlace: <https://www.thetaxadviser.com/issues/2022/jan/voluntary-carbon-offsets-business-expense.html> [último acceso: 10 de septiembre de 2022].

22 Conforme se dice en el citado Informe McKinsey de 2021: «Unas señales de demanda más claras ayudarían a dar a los proveedores más confianza en sus planes de proyectos y animarían a los inversores y prestamistas a proporcionarles financiación» (p. 5).

de capitales)²³, o promover «co-beneficios»²⁴.

De momento, el Comité de Tributación de la Organización de las Naciones Unidas ha aprobado una línea específica de trabajo del Subcomité de Tributación Ambiental sobre la interacción entre los impuestos sobre el carbono y los programas de compensación de las emisiones de carbono²⁵, para que preste especial atención en los próximos cuatro años a los países que establezcan un impuesto sobre el carbono y que permitan cumplir parte de la obligación tributaria con créditos por compensaciones de emisiones de gases de efecto invernadero gravadas. Otras cuestiones que

podrían debatirse en el futuro son la aplicación de los artículos de los Modelos de Convenio para evitar la doble imposición internacional y la oportuna calificación de las rentas derivadas de estas compensaciones de carbono, o la valoración de un posible crédito transferido a través de acuerdos entre empresas vinculadas. Ojalá pueda relativamente pronto ofrecerse una mínima seguridad jurídica en lo que respecta a las reacciones de las autoridades tributarias de todo el mundo para afrontar sensatamente desde la perspectiva fiscal el previsible uso generalizado de esta herramienta de compensación de emisiones en la actual situación climática crítica a escala global.

23 Un nuevo análisis de los planes de protección forestal a gran escala en la Amazonia colombiana realizado por *Carbon Market Watch* afirma que pueden estar exagerando drásticamente su impacto en la prevención de la deforestación. El informe advierte que es probable que se hayan generado millones de créditos de carbono sin ningún beneficio para el clima. Los créditos de carbono falsos podrían poner en peligro la capacidad del país para cumplir su objetivo climático, recientemente mejorado, de reducir las emisiones a la mitad para 2030. Farand, C., «*Hot air*» carbon offset scheme undermines Colombia's climate goal, experts warn: Colombia stands to lose \$62m in carbon tax revenue and underperform its emissions targets due to flawed forest carbon credit projects, investigators claim. Climate Home News, 30 de junio de 2021, <https://www.climatechangenews.com/2021/06/30/hot-air-carbon-offset-scheme-undermines-colombias-climate-goal-experts-warn>.

24 Algunos proyectos pueden tener beneficios adicionales, como la innovación, la mejora del acceso a la energía, la protección de la biodiversidad y el hábitat, la creación de empleo, la educación o la mejora de la salud pública para el desarrollo económico de la comunidad. Algunos programas exigen activamente que los proyectos demuestren los co-beneficios sociales y medioambientales (y no sólo que eviten los daños), así como que supervisen e informen sobre estos beneficios. El principal problema es la correcta definición de los co-beneficios del crédito. Los tipos de proyectos que constituyen compensaciones de carbono de mayor calidad suelen ser los que tienen menos co-beneficios, y viceversa (Broekhoff *et al.*). Hay una serie de sistemas de certificación «adicionales» centrados en los impactos sociales y medioambientales de los proyectos de compensación de carbono. Los certificadores pueden ser organizaciones como la *Climate, Community & Biodiversity Alliance* (CCBA) o *SOCIALCARBON*.

25 El documento presentado por el Subcomité de tributación ambiental (E/C.18/2022/CRP.9) fue aprobado por el Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación. Informe sobre el 24º período de sesiones (período de sesiones virtual, 4 a 7 y 11 y 12 de abril de 2022). Consejo Económico y Social. Documentos Oficiales, 2022 Suplemento núm. 25A (E/2022/45/Add.1-E/C.18/2022/2). La información detallada puede consultarse en los siguientes enlaces: <https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2022-03/CRP.9%20Environmental%20Taxation.pdf> <https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2022-06/2208552S.pdf> [último acceso: 10 de septiembre de 2022].

Estudios

AUTORES

José Francisco Sedeño López

María Teresa Mata Sierra

Marta González Aparicio

Miguel Gutiérrez Bengoechea

Alessandro Giovannini



MECANISMOS DE FINANCIACIÓN ALTERNATIVA PARA IMPULSAR LA EFICIENCIA ENERGÉTICA Y LA REHABILITACIÓN DE EDIFICIOS EN ESPAÑA: LA CONTRIBUCIÓN PACE COMO NUEVA CATEGORÍA DE PRESTACIÓN PATRIMONIAL PÚBLICA NO TRIBUTARIA

José Francisco Sedeño López

Personal investigador postdoctoral en Derecho

Financiero y Tributario

Universidad de Málaga (España)

Title

Alternative financing mechanisms to promote energy efficiency and the rehabilitation of buildings in Spain: The PACE contribution as a new category of prestación patrimonial pública no tributaria

Resumen

Los ambiciosos objetivos asumidos en materia de sostenibilidad exigen que se acometa una oleada de renovación del parque inmobiliario. Sin embargo, los incentivos públicos desarrollados hasta el momento parecen insuficientes, por lo que han comenzado a explorarse mecanismos de financiación alternativa, entre los que destaca el *Property Assesed Clean Energy* (PACE).

El objetivo de este trabajo es analizar las principales características del programa PACE y examinar su posible introducción en nuestro ordenamiento jurídico, prestando especial atención a la naturaleza jurídica de la contribución exigida, su procedimiento de recaudación y las garantías legales en caso de impago.

Palabras clave

Eficiencia energética, rehabilitación, inmuebles, instrumentos financieros, PACE, prestación patrimonial pública no tributaria

Abstract

The ambitious objectives assumed in terms of sustainability require a wave of renovation of the real estate park. However, the public incentives developed to date seem insufficient, which is why alternative financing mechanisms have begun to be developed, among which Property Assessed Clean Energy (PACE) stands out.

The objective of this paper is to analyze the main characteristics of the PACE program and to examine its possible introduction into our legal system, paying special attention to the legal nature of the required contribution, its collection procedure and the legal guarantees in case of non-payment.

Keywords

Energy efficiency, rehabilitation, real-state, financial instruments, PACE, prestación patrimonial pública no tributaria.

Fecha de recepción: 14-03-2022/Fecha de aceptación: 20-04-2022 /Fecha de revisión: 24-04-2022

Cómo referenciar: Sedeño López, J.F. (2022). Mecanismos de financiación alternativa para impulsar la eficiencia energética y la rehabilitación de edificios en España: La contribución PACE como nueva categoría de prestación patrimonial pública no tributaria. *Revista Técnica Tributaria* (138), 17-50.

SUMARIO

1. A modo de introducción: la eficiencia energética y la rehabilitación de edificios en el contexto de la transición ecológica y de la economía circular
2. Los mecanismos de financiación alternativa para una «oleada de renovación»: especial referencia al sistema PACE
 - 2.1. ¿Por qué son necesarios los mecanismos de financiación alternativa?
 - 2.2. Principales mecanismos de financiación de eficiencia energética en edificios
 - 2.3. Caracterización de la «Contribución PACE»
 - 2.4. Viabilidad del sistema PACE en España
3. Presente y futuro de la Contribución PACE en España
 - 3.1. Régimen jurídico de la contribución PACE. En especial, su adecuación a las categorías actuales de prestación patrimonial pública
 - 3.2. Propuesta de reforma para introducir el sistema PACE en España
4. Conclusiones
5. Bibliografía

1. **A modo de introducción: la eficiencia energética y la rehabilitación de edificios en el contexto de la transición ecológica y de la economía circular**

El modelo productivo que ha llegado hasta nuestros días es lineal, basándose en la trilogía: producir, usar y tirar. Sin embargo, esta forma de hacer las cosas está alcanzando sus límites. La instantánea de las previsiones de futuro marca en la agenda de los poderes públicos la necesidad de indagar en nuevas políticas públicas de innovación social y desarrollo sostenible, en el ámbito de la denominada economía circular.

El concepto de economía circular, tal como se deduce de la lectura de la Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones titulada «Cerrar el Círculo: un Plan de acción de la UE para la economía circular» hace referencia a un modelo económico en el que el valor de los productos, los materiales y los recursos se mantenga en la economía durante el mayor tiempo posible, y en la que se reduzca al máximo la generación de residuos. Y su objetivo es lograr una transformación hacia una economía sostenible, hipocarbónica, eficiente en el uso de los recursos y competitiva, que genere nuevas ventajas competitivas y sostenibles para Europa¹.

Tanto el primer como el segundo Plan de acción de economía circular como el Pacto Verde Europeo coinciden en señalar la necesidad de alcanzar un uso eficiente de la energía y los recursos en la construcción y renovación de edificios, en tanto que representan el 40 por ciento de la energía consumida, a la vez que 50 millones de ciudadanos tienen dificultades para calentar sus hogares². Por este motivo, se ha marcado en la agenda pública con una urgencia insoslayable la necesidad de aumentar las tasas anuales de renovación del parque inmobiliario, avanzando hacia la consecución de un parque de edificios energéticamente eficiente, de manera que se reduzca su impacto ambiental, se aumente la durabilidad y eficiencia de los recursos empleados y se reduzca la pobreza energética de una parte importante de la población, sin perder de vista las nuevas oportunidades laborales que pueden generarse.

Esta situación no es muy diferente en nuestro país: la Estrategia Española de Economía Circular destaca que el sector de la construcción es uno de los que más urge circularizar, en tanto que su productividad apenas ha aumentado en los últimos 25 años, mientras que continúan agravándose los retos derivados del modelo de desarrollo urbano y los problemas de eficiencia energética. De la misma manera, la Estrategia a largo plazo para la Rehabilitación Energética en el sector de la Edificación en España (en adelante, ERESEE 2020) subraya que el sector de la edificación representa el 30 por ciento del consumo de energía en España y que para cumplir con los objetivos comunitarios es necesario aco-

1 COM (2015) 614 final.

2 COM (2015) 614 final; COM (2020) 98 final; COM/2019/640 final.

meter una reforma que afecta a más de 25,7 millones de viviendas. Se requiere, por tanto, una rehabilitación profunda e integral de nuestro parque edificado.

Por todo lo dicho, no nos sorprende que entre los 20 programas tractores de inversión del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia (PRTR) presentado por el gobierno de España para acceder a los fondos *Next Generation EU* se encuentre el Programa de Rehabilitación de Vivienda y Regeneración Urbana, dotado con casi 7.000 millones de euros, ni que en el documento España 2050 se subraye la necesidad de que las ciudades reduzcan el impacto ambiental de los edificios y espacios públicos. Por otro lado, resulta evidente la relación con los Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS): como destaca el Plan Nacional Integrado de Energía y Clima para el período 2021- 2030, la eficiencia energética de los inmuebles está directamente conectada con los ODS número 7 («Energía asequible y no contaminante») y el 13 («Acción por el clima»), sin perder de vista su relación indirecta con los ODS 17 («Alianzas para lograr los objetivos»), 9 («Industria, innovación e infraestructuras»), 11 («Ciudades y comunidades sostenibles»), 12 («Producción y consumos responsables»), 8 («Trabajo decente y crecimiento económico») y 10 («Reducción de las desigualdades»).

A nivel comunitario, la Comisión, en la Comunicación titulada «Oleada de renovación para Europa: ecologizar nuestros edificios, crear empleo y mejorar vidas», ha propuesto impulsar la renovación de los edificios para alcanzar la neutralidad climática y construir las bases de la recuperación en la época post-COVID³. Para alcanzar este objetivo, actualmente se está analizando, en el contexto del programa *Fit for 55*, la posibilidad de incluir las viviendas en el Régimen de Comercio de Derechos de Emisión de la Unión Europea, así como reformar la Directiva 2010/31/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de mayo de 2010 relativa a la eficiencia energética de los edificios, con el objetivo de revisar los objetivos de reducción del consumo de energía⁴.

En resumen, estamos seguros de que en los próximos años la renovación del parque edificado de nuestro país será uno de los asuntos prioritarios en la agenda política, en el ámbito de la transición ecológica, la economía circular y la movilización de recursos económicos tras el *Next Generation EU*. Por este motivo, consideramos fundamental examinar cual es el marco jurídico- financiero más adecuado para favorecer esta misión.

2. Los mecanismos de financiación alternativa para una «oleada de renovación»: especial referencia al sistema PACE

2.1. ¿Por qué son necesarios los mecanismos de financiación alternativa?

En la actualidad, existe consenso al afirmar que el derecho financiero y tributario no se limita a una función meramente instrumental, sino que por el con-

3 COM (2020) 662 final.

4 COM (2021) 550 final.

trario puede ser utilizado como una herramienta eficaz para alcanzar fines propios del Estado social en el que vivimos, adquiriendo así una función promocional y socialmente⁵. Desde esta perspectiva, y centrándonos en la temática que nos ocupa, la eficiencia energética de los inmuebles puede alcanzarse a través de dos mecanismos: el incentivo tributario y el gasto público.

Desde el punto de vista de la fiscalidad, la investigación de Villca Pozo y González Bustos revela que nuestro ordenamiento jurídico-tributario carece de beneficios fiscales relevantes para promover la eficiencia energética de la vivienda en el ámbito estatal y local: así, solo existen dos bonificaciones potestativas en el ámbito del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) y del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO), cuya implantación a nivel nacional ha sido muy limitada⁶. Esta conclusión coincide con la alcanzada por Lambea Rueda, Grau Ruiz y Pastor Albaladejo, quienes, tras analizar entre otras cuestiones las deducciones autonómicas relativas a la sostenibilidad de la vivienda, han concluido que el sector se encuentra aún en una fase muy incipiente, por lo que existen oportunidades para desarrollar medidas de impulso a la rehabilitación y eficiencia energética de inmuebles⁷.

Recientemente, se ha aprobado el Real Decreto-ley 19/2021, de 5 de octubre, de medidas urgentes para impulsar la actividad de rehabilitación edificatoria en el contexto del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia, en la que se incluyen deducciones en el impuesto sobre la renta de las personas físicas del 20, 40 y 60 por ciento para fomentar la realización de determinadas obras relativas a la reducción de demanda de calefacción y refrigeración, a la mejora del consumo de energía y a la rehabilitación energética respectivamente. No obstante, estas deducciones parecen insuficientes para lograr los ambiciosos objetivos en materia de eficiencia energética de los inmuebles que pretenden alcanzarse, por lo que entendemos que es necesario explorar medidas complementarias.

Así, se ha planteado la posibilidad de introducir tipos reducidos en el impuesto sobre el valor añadido para determinadas prestaciones de servicios relacionadas con las obras de rehabilitación –cuestión nada sencilla desde un punto de vista técnico (Grau Ruiz, 2017), como demuestra la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 4 de junio de 2015, Comisión Europea contra el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte, Caso C-161/14 (ECLI:EU:C:2015:361)–, la exención de las subvenciones percibidas para realizar obras de rehabilitación –en el sentido de la Ley Foral 29/2019, de 23 de diciembre, de modificación de diversos impuestos y otras medidas tributarias, por la que Navarra ha declarado exentas las subvenciones concedidas en favor de

5 Sánchez Huete, M.A. (2011). El derecho financiero promocional y la acción de la administración ante la responsabilidad social. *Nueva Fiscalidad* (5), 55–102; García Calvente, Y. y Ruiz Garijo, M. (2014). La necesidad de un derecho financiero Social como respuesta a la crisis económica. En Adame Martínez, F.D. (coord.) & Ramos Prieto, J. (coord.), *Estudios sobre el sistema tributario actual y la situación financiera del sector público. Homenaje al Profesor Dr. D. Javier Lasarte Álvarez* (pp. 2957–2989). Ministerio de Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales.

6 Villca Pozo, M., y González Bustos, J. P. (2019). Incentivos tributarios para promover la eficiencia energética en la vivienda. *Crónica tributaria* (173), 223-246.

7 Lambea Rueda, A., Grau Ruiz, M.A. y Pastor Albaladejo, G.P. (2020). La sostenibilidad de la vivienda: Razones para incentivar su desarrollo en España. *REVESCO: revista de estudios cooperativos* (133), 61-70.

obras de rehabilitación protegida—, la reforma de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (LRHL) para introducir mayores ventajas fiscales en el impuesto sobre bienes inmuebles o en el impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras —debiendo considerar en este caso, como recuerda Martos García, la pérdida recaudatoria asociada— o incluso realizar una reforma ambiental de la normativa catastral⁸.

Desde la perspectiva del gasto público, debe destacarse el Programa para la Rehabilitación Energética de Edificios (en adelante, PREE), dentro del marco del PRTR, aprobado mediante 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, así como el PREE 5000, centrado en municipios de reto demográfico y aprobado mediante el Real Decreto 691/2021, de 3 de agosto. A grandes rasgos, se trata de una ayuda base —ampliable de acuerdo con criterios sociales, de eficiencia energética o de actuación integrada— de hasta el 35 por ciento (alcanzando el 50 por ciento en el caso de los municipios de reto demográfico) para llevar a cabo mejoras de la envolvente térmica, de la eficiencia energética de las instalaciones térmicas o de la eficiencia energética de las instalaciones de iluminación. Este programa de subvenciones presenta elementos comunes con los anteriores programas PAREER, PAREER- CRECE y PAREER II, que se han venido desarrollando desde el año 2013, y supone una continuación del Programa de fomento de la mejora de la eficiencia energética y sostenibilidad en viviendas incluido en el Plan estatal de vivienda 2018-2021. De la misma forma, algunas comunidades autónomas y algunos municipios han desarrollado sus propios programas de financiación, con objetivos similares, pero distintas características⁹. Como complemento a estas políticas de gasto, el Gobierno se ha comprometido a través del PRTR a la mejora de la financiación de las actuaciones de rehabilitación y, en particular, a estimular las fórmulas de colaboración público-privada, sinergia que en nuestra opinión es esencial.

No obstante, no podemos perder de vista los importantes desafíos, principalmente sociales y económicos, a las que se deberá hacer frente en esta oleada de rehabilitación. En particular, Kirkpatrick y Bannear han señalado como principales barreras para la inversión en eficiencia energética en inmuebles los altos desembolsos iniciales requeridos, el uso deficiente de la arquitectura de decisiones de los individuos, la falta de liquidez de la inversión, la incertidumbre sobre el retorno de la inversión, la información asimétrica entre prestamistas y propietarios de viviendas o la falta de personas trabajadoras cualificadas para

8 Grau Ruiz, A. (2017). La oportunidad del estímulo fiscal a la eficiencia energética en la rehabilitación de inmuebles para lograr la sostenibilidad de la vivienda. *CIRIEC- España. Revista jurídica de economía social y cooperativa* (31). 15–42; Martos García, J.J. (2012). Reforma de la imposición local y protección del medio ambiente: Propuesta de utilización de los certificados de eficiencia energética. *Tributos locales* (103), 73-98; Del Blanco García, A. y González García, J. (2021). Introducción de elementos ambientales en la imposición local de bienes inmuebles. *Documentos- Instituto de Estudios Fiscales (Ejemplar dedicado a: La reforma ambiental de las Haciendas Locales)* (7), 15-25. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.rser.2012.03.046>

9 Para más información sobre estos programas, pueden consultarse las páginas 116 y ss. de la ERESEE 2020

acometer las obras¹⁰. En el mismo sentido, Lambea Rueda, Grau Ruiz y Pastor Albaladejo han identificado las principales barreras para el desarrollo del sector de la edificación en España, destacando la falta de recursos, de apoyo financiero, de demanda o de fiabilidad y eficacia de las soluciones¹¹.

Tampoco podemos obviar que estas medidas podrían tener un impacto negativo en los hogares de renta media y baja, principales afectados por la pobreza energética, quienes tendrán mayores dificultades para acceder a la financiación necesaria para acometer las reformas necesarias para alcanzar los nuevos y ambiciosos objetivos. Ni tampoco que en la actualidad existe en nuestro país un importante problema de acceso a la vivienda, por lo que es necesario reforzar la dimensión social de esta oleada de rehabilitación. De este modo, estamos de acuerdo con Patón García cuando afirma que¹²:

La necesidad de garantizar el nivel de vida adecuado compromete la intervención de los poderes públicos para lograr concretar materialmente el derecho a la vivienda digna y el apoyo a actuaciones de rehabilitación que han de incluir la noción de sostenibilidad. De tal modo que, desde nuestro punto de vista, el concepto actual de vivienda –y el más amplio de «inmueble»– es indisoluble del calificativo de –vivienda sostenible–, conjugando pues la perspectiva de función social, económica y ambiental.

Precisamente con el objetivo de garantizar que esta oleada de rehabilitación se realice de una manera justa, en el sentido de que no haya sectores de población que no puedan acceder a la financiación necesaria para acometer las obras de eficiencia energética requeridas, se ha comenzado a explorar el desarrollo de mecanismos complementarios a las ayudas públicas a las que nos hemos referido en este apartado.

2.2. Principales mecanismos de financiación de eficiencia energética en edificios

En términos generales, la financiación es uno de los aspectos esenciales para lograr el desarrollo sostenible e implementar la Agenda 2030¹³. En particular, los poderes públicos pueden fomentar el desarrollo de un mercado de rehabilitación de edificios energéticamente eficientes, reduciendo así las barreras exis-

10 Kirkpatrick, J. y Bennear, L. (2014). Promoting clean energy investment: An empirical analysis of property assessed clean energy. *Journal of Environmental Economics and Management* (68), pág. 359.

11 Lambea Rueda, A., Grau Ruiz, M.A. y Pastor Albaladejo, G.P. (2020). La sostenibilidad de la Vivienda..., *op. cit.*, pág. 11.

12 Patón García, G. (2018). Capítulo III. Sostenibilidad ambiental de la vivienda: ¿incentivos fiscales para la eficiencia energética de los inmuebles? En Patón García, G. (coord.): *Aspectos financieros y tributarios del patrimonio inmobiliario (81–116)*. Wolters Kluwers, págs.115-116.

13 Owens, J.; Lennard, M. y Andrés Aucejo, E. (2020). La financiación del Desarrollo Sostenible: Tributación y Objetivos de Desarrollo Sostenible. Policy making en Tributación, Cooperación tributaria internacional y Gobernanza Fiscal Mundial como principal fuente de financiación de la Agenda 2030 de las Naciones Unidas. Proyecto (Dirección: Jeffrey OWENS, Micheal LENNARD, Eva Andrés) [J]. *Revista de educación y derecho= Education and law review* (21) (Fiscalidad y objetivos de desarrollo sostenible (ODS)). DOI: <https://doi.org/10.1344/REYD2020.21.31339>

tentes e incentivando la participación activa del sector privado¹⁴. Estos instrumentos financieros, tanto públicos como privados, han sido clasificados por Bertoldi *et al* en tres categorías: tradicionales, en crecimiento e innovadores¹⁵.

Dentro de la categoría de instrumentos tradicionales, se incluyen las subvenciones, los préstamos y los incentivos fiscales. Estos han sido los mecanismos implementados hasta el momento en nuestro país, ya sea en forma de bonificaciones potestativas en los impuestos locales, de deducciones autonómicas y estatales o de programas de ayudas y subvenciones para la realización de determinadas obras. Esta ha sido también la tendencia seguida por los países de nuestro entorno: por ejemplo, Italia incluyó en su Decreto de desescalada incentivos a la eficiencia energética, con deducciones de hasta el 110 por ciento de los gastos incurridos en la realización de ciertas obras, pudiendo emplear el excedente de dos formas: a través del reembolso de cinco cuotas anuales de igual cuantía o mediante una transferencia de crédito en favor de la empresa contratista o de la entidad de crédito, incluyendo banco y aseguradoras, quienes a su vez podrán solicitar el reembolso de la cantidad a la administración tributaria italiana¹⁶. Sin embargo, consideramos que su principal inconveniente es que el estado asume la totalidad de la inversión, así como que no soluciona el problema del alto desembolso inicial.

Como apunta Grau Ruiz, el apoyo financiero público, ya sea a través de incentivo fiscal o del gasto público, es fundamental en una primera fase¹⁷. No obstante, el principal problema que presentan estos instrumentos públicos es su escasa disponibilidad, en tanto que se encuentran muy limitados por las restricciones presupuestarias. Así, podemos afirmar que la intervención pública es necesaria, pero insuficiente para lograr la cifra de actuaciones de rehabilitación que se requieren. Por tanto, es necesario movilizar la inversión privada, aumentando los esfuerzos para canalizar los fondos hacia inversiones sostenibles.

Los instrumentos financieros en crecimiento se caracterizan por haber sido probados en diferentes territorios, habiendo mostrado su eficacia, teniendo además potencial para una mayor expansión¹⁸. Entre ellos, destacan los contratos de rendimiento energético, definidos por el artículo 1.2, apartado f) del Real Decreto 56/2016, de 12 de febrero como¹⁹:

Todo acuerdo contractual entre el beneficiario y el proveedor de una medida de mejora de la eficiencia energética, verificada y supervisada durante la vigencia del contrato, en el que las inversiones (obras, suministros o servicios) en dicha medida se abonan como resultado de un nivel de mejora de la eficiencia

14 Baek, C. y Park, S. (2012). Policy measures to overcome barriers to energy renovation of existing buildings. *Renewable and Sustainable Energy Reviews* (16), 3939-3947.

15 Bertoldi, P. *et al.* (2020). How to finance energy renovation of residential buildings: Review of current and emerging financing instruments in the EU. *WIREs Energy and Environment* (10), DOI: <https://doi.org/10.1002/wene.384>

16 Arts. 119 y ss. del Decreto-Legge 19 maggio 2020, n. 34.

17 Grau Ruiz, A. (2017). La oportunidad del estímulo fiscal a la eficiencia energética..., *op. cit.*, pág. 25.

18 Bertoldi, P. *et al.* (2020). How to finance energy renovation..., *op. cit.*

19 Por el que se transpone la Directiva 2012/27/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 25 de octubre de 2012, relativa a la eficiencia energética, en lo referente a auditorías energéticas, acreditación de proveedores de servicios y auditores energéticos y promoción de la eficiencia del suministro de energía

energética acordado contractualmente o de otro criterio de rendimiento energético acordado, como, por ejemplo, el ahorro financiero o la garantía de ahorros contractuales.

En pocas palabras, se trata de que un contratista financie las obras de eficiencia energética del contratante, generando un ahorro económico que beneficia a ambas partes²⁰. Este tipo de contratos son suscritos por las denominadas Empresas de Servicios Energéticos (ESE), cuyo desarrollo y consolidación se ha producido en los últimos años gracias, en gran medida, a la colaboración público-privada. Las ESE asumen un riesgo muy importante, en la medida en que el pago de los servicios energéticos que prestan (fundamentalmente, el suministro de energía) quedan condicionados al cumplimiento de unos estándares de eficiencia energética y, por consiguiente, a la consecución de un ahorro económico cuantificable. Sin embargo, entre los principales inconvenientes debemos volver a señalar las barreras de financiación, en tanto que las nuevas instalaciones suponen un importante desembolso, cuya amortización se dilata en el tiempo y es incierta²¹.

Para superar las barreras de los mecanismos tradicionales y en desarrollo, y especialmente las relativas a la financiación, han comenzado a explorarse mecanismos de financiación innovadores. Su característica fundamental es que elimina o reduce el desembolso de capital inicial y mejoran las condiciones de vencimiento y riesgo para los inversores, aunque se encuentran aún en una fase muy incipiente de desarrollo. Entre estos nuevos instrumentos, destacamos dos sistemas: *on-bill repayments* y *on-tax financing systems*²².

El mecanismo *on-bill finance* vincula el desembolso inicial a la factura por el servicio²³. De esta manera, el cliente tiene un incentivo para invertir en eficiencia energética, a través de un préstamo concedido por el prestador del servicio, cuya amortización se realiza a lo largo de los años mediante el abono periódico del servicio de suministro. A diferencia de los contratos por rendimiento energético, el pago se realiza incluso si no se produce el ahorro esperado²⁴. Este mecanismo presenta a su vez dos modalidades, en función de si el préstamo queda vinculado a quien suscribe el contrato, incluso en caso de transmisión de la propiedad (*on-bill loans*) o si esté queda afecto a la propiedad (*on-bill tariffs*)²⁵. Precisamente, esta segunda modalidad de préstamo se desarrolló en el Reino Unido entre 2013 y 2015, aunque no alcanzó los objetivos esperados. En cualquier caso, este tipo de programas, cuidadosamente diseñados, tienen un

20 Román Márquez, A. (2017). Eficiencia y ahorro energético en edificios e instalaciones públicas: los contratos de rendimiento energético. *Revista Andaluza de Administración Pública* (97), 101-140.

21 Sandoval Fernández, P. (2011). La eficiencia energética en edificios: la implantación de las empresas de servicios energéticos en España. *Revista Aranzadi de derecho ambiental*. (20), 243-266.

22 Grau Ruiz, A. (2017). La oportunidad del estímulo fiscal a la eficiencia energética..., *op. cit.*, págs. 8-9 y Deloitte (2016). Energy Efficiency in Europe. The levers to deliver the potential. Deloitte Conseil. Disponible en: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Energy-and-Resources/energy-efficiency-in-europe.pdf>

23 Bertoldi, P. *et al.* (2020). How to finance energy renovation..., *op. cit.*

24 Grau Ruiz, A. (2017). La oportunidad del estímulo fiscal a la eficiencia energética..., *op. cit.*, pág. 9.

25 Bertoldi, P. *et al.* (2020). How to finance energy renovation..., *op. cit.*

gran potencial al corregir el problema de acceso a la financiación y alinear los objetivos de las partes afectadas²⁶.

Por su parte, los denominados *on-tax financing* tienen la misma finalidad que los préstamos *on-bill repayments* –suavizar los costes de inversión iniciales–, aunque presentan una importante diferencia: se devuelven a través de un recargo sobre los impuestos que gravan la propiedad, en un plazo que suele rondar los 20 años²⁷. El ejemplo más paradigmático de este tipo de sistemas son el denominado *Property- Assesed Clean Energy* o Programa de Activación de Capital Ecológico (en adelante, PACE).

Los préstamos PACE representan un supuesto de colaboración público- privada cuya implantación en nuestro país podría acelerar la oleada de rehabilitación de edificios que se pretende conseguir en los próximos años, si bien en Europa se encuentra aún en fase de desarrollo, lo que contrasta con el éxito que han alcanzado en países como Estados Unidos²⁸. Por su potencial para lograr el cumplimiento de los objetivos en materia de eficiencia energética perseguidos, así como por el hecho de que se vehiculen a través de tributos, consideramos necesario detenernos en el análisis de este instrumento y valorar su posible introducción en el ordenamiento jurídico- financiero español.

2.3. Caracterización de la «Contribución PACE»

Los préstamos PACE son un sistema de financiación privada y voluntaria para acometer reformas de eficiencia energética en los inmuebles, que cubre la totalidad del coste del proyecto y cuya amortización se produce en un tiempo de alrededor de 20 años, en unos plazos pactados entre las partes, quedando el inmueble afecto al pago de la deuda²⁹. Sin embargo, su principal característica es que el cobro del capital y de los intereses corre a cargo del sector público mediante el mismo sistema de recaudación empleado para el cobro de los tributos sobre la propiedad (por ejemplo, el IBI)³⁰. Además, el incumplimiento en el pago de las cuotas del préstamo (a las que denominaremos «Contribuciones PACE») tiene las mismas consecuencias que el incumplimiento de pago de la deuda tributaria³¹.

En síntesis, las principales características del sistema PACE se pueden resumir en las siguientes:

- Es un sistema de financiación privado de obras de rehabilitación de inmuebles, al que los propietarios pueden acceder de forma voluntaria.

²⁶ Deloitte (2016). *Energy Efficiency in Europe...*, *op. cit.*, pág. 48.

²⁷ *Ibidem*, pág. 47.

²⁸ Kirkpatrick, J. y Benneer, L. (2014). *Promoting clean energy investment...*, *op. cit.*

²⁹ Greenward (2020). De la emergencia climática a la emergencia legislativa. Cinco propuestas financieras de impacto. *Greenward papers* (2), pág. 9 y Cobos Gómez, J.M. (2021). Reforma de los impuestos municipales para el fomento del autoconsumo. *Documentos- Instituto de Estudios Fiscales* (7), 42-51. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.rser.2012.03.046>

³⁰ Salvador Culi, J. (2019). La gestión del catastro y la gestión del IBI. La necesidad de un cambio. La propuesta «EuroPACE». *Tributos locales* (141), 39-48.

³¹ Grau Ruiz, A. (2017). La oportunidad del estímulo fiscal a la eficiencia energética..., *op. cit.*

- El inmueble en el que se realizan las obras de rehabilitación se utiliza como garantía real. Así, el inmueble queda afecto al pago de la deuda, incluso si se produce su transmisión, de manera que el nuevo propietario queda obligado al abono del saldo de la deuda remanente³².
- Las entidades locales se encargan del cobro de las cuotas del préstamo y los intereses, a través de la creación de una prestación patrimonial pública, denominada contribución PACE, para cuyo cobro gozan de las mismas garantías legales que para la recaudación tributaria. Los gastos de gestión son mínimos, pero en cualquier caso corren a cargo del sector privado.

El establecimiento de un sistema PACE requiere la colaboración de los propietarios de los inmuebles, de los inversores y de las entidades locales. En concreto, es necesario que se suscriba un convenio de colaboración entre los financiadores y la Administración, de manera que se fijen los requisitos que deben cumplir los propietarios para acceder al programa, los proyectos elegibles y los términos de financiación (plazo, tasa de interés, condiciones de pago...) ³³.

El programa PACE presenta importantes ventajas para todas las partes interesadas³⁴. Los propietarios pueden acceder a financiación a largo plazo para acometer obras de rehabilitación energética que generan un ahorro económico, a la vez que ven aumentado el valor de sus inmuebles. Los inversores se benefician de que el cobro se realiza por parte de la Administración empleando las prerrogativas propias del procedimiento de recaudación, actuando el inmueble como garantía real, lo que disminuye el riesgo de la operación y garantiza la devolución del capital y de los intereses con un coste mínimo. Para la entidad local supone contribuir a los objetivos de descarbonización sin comprometer su estabilidad presupuestaria, movilizándolo el capital privado hacia la rehabilitación energética de inmuebles, a la vez que se dinamiza el mercado laboral local, al tratarse de una actividad con una gran demanda de mano de obra³⁵. Además, consideramos que este tipo de préstamos puede contribuir a luchar contra la pobreza energética, ya que permite a ciertos sectores acceder a unos recursos económicos que serían inaccesibles en condiciones normales. Como principal inconveniente se puede señalar el impacto que puede tener sobre la concesión de hipotecas el carácter privilegiado de la contribución PACE, en tanto que los acreedores hipotecarios ven reducidas sus posibilidades de cobro en caso de impago: sin embargo, se trata de una mera hipótesis, sin que hasta el momento existan datos suficientes para contrastar su veracidad³⁶.

El origen del sistema PACE se remonta al año 2008 en el estado de California, aunque desde entonces se ha extendido a otros territorios del país³⁷. En total,

32 Salvador Culí, J. (2019). La gestión del catastro y la gestión del IBI..., *op. cit.*, pág. 45.

33 Greenward (2020). De la emergencia climática a la emergencia legislativa..., *op. cit.*

34 Greenward (2020). De la emergencia climática a la emergencia legislativa..., *op. cit.*

35 Salvador Culí, J. (2019). La gestión del catastro y la gestión del IBI..., *op. cit.*, pág. 45.

36 Martin Fadrhonic, E. et al. (2016). Residential Property Assessed Clean Energy in California. Feasibility of Studying Impact on Mortgage Performance and Energy Savings. *Electricity and Markets & Policy Group: Technical Brief*. Disponible en: <https://emp.lbl.gov/publications/residential-property-assessed-clean#:~:text=Property%20assessed%20clean%20energy%20financing,can%20accommodate%20long%20payback%20projects>

37 Kirkpatrick, J. y Benneer, L. (2014). Promoting clean energy investment..., *op. cit.*

si nos centramos únicamente en el sector residencial, se han movilizado entre 2009 y 2020 un total de 7,3 billones de dólares, para realizar actuaciones en 306.000 inmuebles y crear en torno a 128.000 puestos de trabajo³⁸. Sin embargo, a pesar de sus potenciales beneficios, el sistema PACE todavía no está disponible en la Unión Europea, aunque actualmente se han puesto en marcha algunos proyectos piloto en España. A la espera de que se produzcan las reformas legales necesarias, la deuda no tiene la consideración de ingreso de derecho público, por lo que su cobro se realiza por un tercero (generalmente, una entidad de crédito), sin que goce para ello de las prerrogativas arriba mencionadas³⁹. Este hecho desnaturaliza al programa PACE, por lo que consideramos necesario explorar la posibilidad de introducir una nueva prestación patrimonial pública que permita que su exacción se realice por la Administración.

2.4. Viabilidad del sistema PACE en España

¿Estamos en disposición de introducir el sistema PACE en España? A esta pregunta han tratado de dar respuesta Styczynska y Zubel, para lo que han analizado la capacidad de diferentes Estados miembros de la Unión Europea para implantar este sistema de préstamos⁴⁰. En concreto, han clasificado a los países analizados en muy adecuados, moderadamente adecuados, menos adecuados y excluidos, en función de los resultados obtenidos tras el análisis de diferentes variables agrupadas en torno a las siguientes categorías:

1. Idoneidad del marco legal (existencia de impuestos sobre la propiedad, de tasas locales, de procedimientos de recaudación de los impuestos locales...).
2. Capacidad de las entidades locales para desarrollar un sistema *on-tax financing* y su experiencia y compromiso con los objetivos relativos a la eficiencia energética y lucha contra el cambio climático.
3. Capacidad para exigir los impuestos locales y gestión de impagos.
4. Percepción política, institucional y social y aceptación del sistema PACE.

Este análisis muestra que España se encuentra entre los países cuyo sistema fiscal y legal es muy adecuado para introducir el sistema PACE. En particular, la investigación señala como principales puntos fuertes que el procedimiento de recaudación es muy efectivo, que existen proyectos piloto en desarrollo y que un gran número de municipios está comprometido con el fomento de la eficiencia energética y la lucha contra el cambio climático. Por el contrario, los principales inconvenientes radican en torno a las diferencias impositivas en el IBI

38 Estos datos se han extraído de <https://www.pacenation.org/pace-market-data/> (Última consulta: 16 de febrero de 2022).

39 Para más información sobre estos proyectos piloto, puede consultarse la ERESEE 2020, págs. 132 y ss.

40 Styczynska, I. y Zubel, K. (2019). EU28 legal and fiscal readiness for the adoption of an on-tax financing mechanism- EuroPACE. *Case reports* (498). Disponible en: https://www.case-research.eu/files/?id_plik=6197

y la imposibilidad de considerar la contribución PACE como un crédito privilegiado para el cobro en el caso de impago⁴¹.

Junto a las condiciones legales e institucionales, conviene plantearse si la respuesta de la ciudadanía ante la introducción de un programa de estas características sería positiva. En este sentido, existen indicios que nos hacen pensar que la respuesta a esta cuestión ha de ser afirmativa. Aunque se ha apuntado que solamente un 56 por ciento de los españoles estaría dispuesto a pagar más impuestos para financiar políticas para luchar contra el cambio climático, otros trabajos han demostrado que hasta un 68,4 por ciento estaría dispuesto a asumir el coste de las obras de rehabilitación para la eficiencia energética de inmuebles, a través de un recargo en el IBI⁴². Además, considerando que las contribuciones PACE tendrían carácter voluntario, pensamos que no debería contar con el rechazo social, pues cada individuo sería libre para decidir si solicita o no la financiación. En cuanto a los inversores, no solo ven aumentadas las garantías de cobro, sino que además se disminuyen los costes de información, en tanto que la ejecución de los programas PACE suele venir acompañada de importantes campañas de *marketing* desarrolladas por las entidades locales⁴³.

En definitiva, el contexto legal, institucional y social nos hace pensar que la introducción del sistema PACE en España podría ser un éxito, por lo que consideramos necesario reflexionar sobre si la normativa actual lo permitiría o, en caso contrario, es necesario plantear propuestas de reforma.

3. Presente y futuro de la Contribución PACE en España

3.1. Régimen jurídico de la contribución PACE. En especial, su adecuación a las categorías actuales de prestación patrimonial pública

Dados los potenciales beneficios de la introducción del sistema PACE en España, conviene detenerse en analizar si es o no compatible con nuestro actual derecho financiero y tributario. Así, podemos adelantar que su adaptación a nuestro ordenamiento jurídico no es sencilla, planteándose interrogantes, entre otras cuestiones, en torno a su adecuación a las categorías de prestación patrimonial pública actuales, el sometimiento a los principios constitucionales materiales y legales, así como al procedimiento de recaudación, especialmente en caso de impago.

41 Styczynska, I. y Zubel, K. (2019). EU28 legal and fiscal readiness..., *op. cit.*, pág. 135.

42 Lázaro Touza, L., González Enrique, C. y Escribano Francés, G. (2019). Los españoles ante el cambio climático. Apoyo ciudadano a los elementos, instrumentos y procesos de una Ley de Cambio Climático y Transición Energética. *Real Instituto Elcano*. Disponible en: <https://www.realinstitutoelcano.org/wp-content/uploads/2019/09/informe-espanoles-ante-cambio-climatico-sept-2019.pdf>, pág. 56 y Lambea Rueda, A., Grau Ruiz, M.A. y Pastor Albaladejo, G.P. (2020). La sostenibilidad de la Vivienda..., *op. cit.*, pág. 14.

43 Kirkpatrick, J. y Bennear, L. (2014). Promoting clean energy investment..., *op. cit.*, pág. 361.

3.1.1. Naturaleza jurídica de la contribución PACE

Una de las cuestiones más importantes a la hora de analizar el posible régimen jurídico de la contribución PACE en nuestro ordenamiento consiste en determinar su encaje en alguna de las categorías de prestación patrimonial pública existentes. El principal problema reside en el hecho de que, al tratarse de una figura que tiene su origen en el derecho comparado, su equiparación a nuestras categorías no es, ni mucho menos, tarea sencilla.

A la hora de llevar a cabo esta labor, y dada la escasa atención que le ha prestado la doctrina española al sistema PACE hasta el momento, puede resultar de utilidad analizar cómo se han tratado de incorporar a nuestro ordenamiento jurídico otras iniciativas de derecho comparado. En concreto, por los motivos que a continuación expondremos, consideramos necesario detenerse en el acervo de conocimiento generado en torno a las Áreas Comerciales Urbanas (en adelante, ACU).

Las ACU o BDI (del inglés, *Business Improvement Districts*) son definidas por Navarro García como: «organizaciones (...) cuyo objetivo es prestar servicios adicionales dirigidos a potenciar el comercio y la actividad económica y la regeneración del área que se pretenda impulsar»⁴⁴. Lo más interesante de las ACU es que la organización, constituida por los comerciantes del área y debidamente autorizada por la administración, se financia a través de unas «contribuciones» satisfechas por sus propios integrantes y recaudadas por el ayuntamiento, quien después se encarga de ingresarlas en las ACU para que cumplan con las finalidades para las que se constituyó⁴⁵. Aunque el objetivo de este trabajo no es profundizar en el análisis de las ACU, entendemos que cuenta con algunas características similares al sistema PACE. Por un lado, se trata de una figura basada en la colaboración público-privada; pero sobre todo, se financia a través de una «contribución» recaudada por la administración pública quien, posteriormente, transfiere lo ingresado al sector privado. Por consiguiente, observamos un esquema de colaboración público-privada similar al del sistema PACE.

A diferencia de éste, las ACU han tenido más recorrido en nuestro país. Así, la Comisión de expertos para la reforma del modelo de financiación local analizó esta iniciativa, considerando que el establecimiento de un recargo sobre la cuota del IBI era la alternativa más adecuada para esta «contribución». También se consideró la posibilidad de vehicularla a través de una contribución especial, aunque esta posibilidad entrañaba una mayor problemática, en tanto no parece la categoría tributaria más adecuada para financiar el funcionamiento ordinario de las ACU⁴⁶. No obstante, no se trata de una cuestión exenta de debate, ya que otros autores como Esteve Pardo y Quintana Ferrer han sostenido que estas contribuciones también contaban con rasgos que las aproximaban a las enton-

44 Navarro García, A. (2017). Experiencias de financiación de las áreas comerciales en España. *Nueva fiscalidad* (I), pág. 128.

45 Navarro García, A. (2019). La adaptación del modelo *Business Improvement District* en España. *Tributos locales* (139), pág. 53.

46 Comisión de expertos (2017). Informe de la comisión de expertos para la revisión del modelo de financiación, pág. 77.

ces denominadas exacciones parafiscales⁴⁷. Es más, incluso habiéndose desarrollado iniciativas similares a las ACU en diferentes países (Estados Unidos, Alemania, Reino Unido), la regulación en cada caso ha sido diferente⁴⁸.

En definitiva, dadas las similitudes entre ambas figuras, las investigaciones sobre la introducción de las ACU en nuestro ordenamiento pueden servir de orientación para determinar cuál es la categoría de prestación patrimonial pública más adecuada para dar encaje a la contribución PACE. De esta forma, podemos adelantar que tanto el recargo en el IBI como la prestación patrimonial pública no tributaria (que sustituyen a las ya desaparecidas exacciones parafiscales) también parecen ser las categorías más adecuadas para vehicular las contribuciones PACE.

a) Tasa

De todas las categorías tributarias, la tasa es sin duda alguna la que menos recorrido tiene en la introducción de la contribución PACE. Atendiendo a la definición del artículo 2.2, a) de la Ley General Tributaria (LGT) y al artículo 20.1 LRHL, resulta evidente que la exacción de las contribuciones PACE no deriva de la utilización privativa ni del aprovechamiento especial del dominio público local. Más dudas podría plantear el hecho de que se trate de la prestación de un servicio local, aunque para ello sería necesario que no fuera de recepción o solicitud voluntaria o que no se preste por el servicio privado. No obstante, las contribuciones PACE no cumplen con ninguno de estos presupuestos, ya que por un lado la participación en el sistema PACE es totalmente voluntaria para el propietario y, por otro, la financiación de obras de rehabilitación no está reservada al sector público, de forma que el propietario puede acudir al sector privado para obtener los fondos necesarios para acometer las reformas. De igual forma, y aunque no se trate de una lista cerrada, tampoco se puede identificar con ninguno de los servicios del artículo 20.4 LRHL por cuya prestación se puede exigir una tasa. Por consiguiente, la contribución PACE no podría adoptar la forma de tasa.

b) Contribución especial

Atendiendo a la definición de contribución especial que ofrece el artículo 2 LGT, podríamos plantearnos si es la categoría tributaria más adecuada para las contribuciones PACE. En efecto, la ejecución de un proyecto de rehabilitación dentro del programa PACE supone la obtención por parte del propietario de un beneficio o de un aumento del valor de su inmueble como consecuencia de la

47 Esteve Pardo, M.L. (2015) Financiación de actuaciones público-privadas de promoción del comercio urbano mediante tributos: La experiencia alemana. *Quincena fiscal* (22), 21-47 y Quintana Ferrer, E. (2017). Aportaciones económicas obligatorias para financiar áreas comerciales urbanas: naturaleza y régimen jurídico. *Tributos locales* (133), pág. 24.

48 Esteve Pardo, M.L. (2019) Los *Business Improvement Districts* (BID): un instrumento efectivo para la reactivación de la actividad económica urbana. Modificaciones legislativas necesarias para poder implantarlos en el ámbito local. *Anuario de Derecho Municipal* (13), pág. 226.

realización de unas obras, lo que, *a priori*, se asemeja a los términos en los que el artículo 2.2, b) LGT define el hecho imponible de las contribuciones especiales.

Sin embargo, para que se produzca la exacción de la contribución especial es necesario que la naturaleza de la obra sea pública, ya que como recuerda Chico de la Cámara, la jurisprudencia del Tribunal Supremo ha subrayado que la finalidad de este tributo no es otra que «compensar parcialmente según el grado de preponderancia del interés público y el privado, el coste financiero de las obras públicas»⁴⁹. Además, en el ámbito municipal en el que se desarrolla el sistema PACE, es necesario que la obra sea local, lo que de acuerdo con el artículo 29 LRHL exigirá que la obra sea realizada por la entidad local, en el ámbito de sus competencias o por delegación, tanto con sus propios medios como a través de otras entidades públicas (o los concesionarios de estos) con aportaciones económicas de la entidad local⁵⁰.

Las contribuciones PACE no financian obras públicas y locales, en la medida en que las entidades públicas no realizan con sus propios medios las obras ni financian la realización de estas por parte de una entidad privada, sino que la obra es realizada por una entidad privada financiada con fondos privados procedentes de los inversores, actuando la administración local como mero intermediario en la recaudación.

Tal y como señalaba la Comisión de expertos la para la revisión del modelo de financiación local al hilo de la financiación de las ACU, el empleo de contribuciones especiales para financiar el sistema PACE implicaría la realización de una reforma de gran calado que modificara, al menos, el hecho imponible, el devengo y el sistema de cálculo, lo que desnaturalizaría el propósito de este tributo⁵¹. Por este motivo, tampoco nos parece que la contribución especial sea la categoría de prestación patrimonial pública más adecuada para la exacción de las contribuciones PACE.

c) Impuesto: recargo sobre la cuota del IBI

La imposibilidad de incluir las contribuciones PACE en las categorías tributarias de tasa o contribución especial podría conducirnos a pensar que su naturaleza jurídica responde a la naturaleza de impuesto. De acuerdo con el artículo 2.2, c) LGT, el hecho imponible del tributo lo constituyen negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la existencia de una capacidad económica del contribuyente: en este sentido, puede plantearse que la realización de una obra de rehabilitación financiada por el sistema PACE puede suponer un indicio de riqueza gravable del propietario del inmueble. No obstante, la figura del impuesto se caracteriza porque se exige «sin contraprestación», lo que colisiona

49 Chico de la Cámara, P. (2003). Las contribuciones especiales a la luz de los principios constitucionales. *Quincena fiscal* (21-22), pág. 105.

50 Martín Cano, R. (2006). Contribuciones especiales: un tributo local. *Nueva fiscalidad* (8), 111-172.

51 Comisión de expertos (2017). Informe de la comisión de expertos para la revisión del modelo de financiación, pág. 77.

con la finalidad última de las contribuciones PACE, que no es otra que obtener una compensación en forma de obra.

A pesar esto, Salvador Culí ha formulado una propuesta de reforma para la creación de un recargo potestativo sobre la cuota del IBI, equivalente al importe que en concepto de capital e intereses corresponda satisfacer anualmente al propietario del inmueble rehabilitado en el marco del programa PACE⁵². En particular, la imposición de este recargo se caracterizaría por:

- Proceder de un acuerdo entre el propietario del inmueble y el inversor, con la mediación de la entidad local.
- No se exige con carácter general, sino que únicamente quedarán obligados a su pago los propietarios que se hayan acogido al programa PACE.
- Su cuantificación se realiza de manera individualizada, ya que cada obra de rehabilitación tiene unas características propias (importe financiado, plazo de devolución, interés...).
- Su contabilización no se incluye en el presupuesto público, de manera que no supone un aumento de la deuda pública, sin perjuicio de que la administración utilice los mecanismos recaudatorios, tanto en período voluntario como ejecutivo, que tiene a su disposición.

Si bien es cierto que el objetivo principal de los tributos es contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, no podemos perder de vista que el artículo 27.3 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria (LGP) permite que la recaudación se afecte a un fin determinado, por lo que el hecho de que la recaudación obtenida por las contribuciones PACE se transfiera a los inversores no plantearía problemas. De igual modo, incluso podría atenderse a la existencia de una finalidad extrafiscal, derivada de los beneficios de la rehabilitación del inmueble, que de alguna manera justificara la afectación de la recaudación para la satisfacción de un fin relacionado con la protección del medioambiente, asociándose así de forma indirecta a la satisfacción de un interés general. Como argumento adicional a favor se puede señalar, además de que sea la única propuesta doctrinal desarrollada al momento sobre las contribuciones PACE, que el recargo en la cuota del IBI fue la fórmula propuesta por la Comisión de expertos y la doctrina para las contribuciones de las ACU, figura con la que ya hemos señalado que existen ciertas similitudes.

Sin embargo, ¿tiene cabida en nuestro ordenamiento la exacción voluntaria de un impuesto? ¿Es posible sustraer la recaudación obtenida de la contabilidad pública? En nuestra opinión, la respuesta a estas preguntas debe ser negativa, lo que invalida el empleo del impuesto como vehículo para las contribuciones PACE. Estas características se corresponden con la categoría alemana de *Sonderabgabe*, que al igual que el impuesto se exige sin contraprestación, pero que a diferencia de este no se exige a la totalidad de la ciudadanía y que por tanto

52 Salvador Culí, J. (2019). La gestión del catastro y la gestión del IBI..., *op. cit.*, pág. 46.

se asemeja a las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias españolas⁵³.

Por tanto, aunque la realización de verdaderos juegos malabares jurídicos permitiría encajar las contribuciones PACE en la categoría de impuesto y afectar su recaudación a sufragar la realización de obras de rehabilitación de inmuebles, consideramos necesario, para evitar la desvirtualización del impuesto como categoría tributaria, explorar otras alternativas, siendo la de su consideración como prestación patrimonial pública no tributaria la que parece más acertada.

d) Prestación patrimonial pública no tributaria

Habiendo constatado la inadecuación de las categorías tributarias para exigir las contribuciones PACE, conviene analizar si sería posible que su recaudación se realizara a través de la exacción de prestaciones patrimoniales públicas no tributarias. De acuerdo con la Disposición final undécima de la Ley 9/2017, de Contratos del Sector Público (LCSP), las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias son aquellas que, siendo exigidas con carácter coactivo, no tienen la consideración de tasa, ni de contribución especial ni de impuesto y responden a fines de interés general. Por consiguiente, desde un punto de vista legal, tres son las características de este tipo de prestaciones: son coactivas, responden a un interés general y no se incluyen en ninguna de las categorías del artículo 2.1 LGT.

Sin embargo, estamos de acuerdo con Menéndez Moreno cuando afirma que esta definición es insuficiente, ya que ni la nota de coactividad ni la finalidad de interés general son suficientes para delimitar el contenido de las prestaciones patrimoniales públicas de naturaleza no tributaria⁵⁴. Así, en el mismo sentido, Quintana Ferrer recuerda que⁵⁵:

La coactividad no ha de entenderse referida al comportamiento del obligado que origina el deber de satisfacer las prestaciones patrimoniales, comportamiento que puede ser voluntario u obligatorio (se puede, por ejemplo, solicitar o no un determinado servicio de la Administración); sino a la forma de exigir la exacción pública que origina ese comportamiento, a la forma de exigir, en definitiva, el cumplimiento del tributo o de la prestación patrimonial pública no tributaria, que se lleva a cabo, obviamente, siempre con carácter coactivo.

De la misma manera, resulta evidente que la finalidad de interés general también va a desprenderse de la noción de tributo, puesto que el artículo 31.1 de la Constitución española (en adelante, CE) vincula su exacción nada más y nada

53 Esteve Pardo, M.L. (2018). La financiación de las Áreas de Promoción Urbana: ¿podemos «importar» la categoría tributaria alemana de Sonderabgabe? *Documentos- Instituto de Estudios Fiscales (Ejemplar dedicado a: VI Encuentro de Derecho Financiero y Tributario: Tendencias y retos del Derecho Financiero y Tributario)* (11), pág. 145.

54 Menéndez Moreno, A. (2018). Las prestaciones patrimoniales de carácter público: un análisis de la noción de las mismas en la Ley 9/2017, de Contratos del Sector Público. *Quincena fiscal* (1-2), pág. 15.

55 Quintana Ferrer, E. (2017). Aportaciones económicas obligatorias..., *op. cit.*, pág. 26.

menos que al deber de todos a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Por consiguiente, un análisis de la Disposición final undécima LCSP no nos permite delimitar con claridad los contornos jurídicos de las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias.

Al hilo de este debate, Esteve Pardo ha señalado que las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias⁵⁶:

(Son) prestaciones impuestas coactivamente, que las deben satisfacer un grupo determinado de sujetos en función de su especial responsabilidad en la financiación de unos determinados gastos y que su naturaleza jurídica sin ser claramente tributaria tiene algunos rasgos que las acercan a los tributos.

Si extrapolamos estas características a las contribuciones PACE en los términos en que las hemos definido, podemos concluir que se adaptan a esta categoría de prestación patrimonial pública. En primer lugar, las contribuciones PACE se exigen con carácter coactivo: esto es, aunque la participación en el programa PACE sea voluntaria, su exacción se realiza de forma coactiva por parte de la entidad local. Por otro lado, la contribución PACE solo es satisfecha por aquellos sujetos que forman parte del programa y que han decidido solicitar la financiación para acometer las obras de rehabilitación, siendo este aspecto común a todos los obligados a su pago, por lo que se trata de una contribución que solo se puede exigir a un grupo homogéneo de sujetos, caracterizados por su pertenencia al programa PACE. En tercer lugar, su naturaleza presenta algunas similitudes con las figuras tributarias –tal y como hemos analizado en los apartados anteriores–, pero sin ser claramente ni una tasa, ni una contribución especial ni un impuesto. En este sentido, las contribuciones PACE se caracterizan porque su recaudación, al igual que la de los tributos, corre a cargo de la administración, quien cuenta para ello con unas potestades exorbitantes de las que carecen las entidades privadas y que evidentemente supone un aspecto favorable para los inversores que financian el programa PACE.

En este sentido, el sistema PACE es un mecanismo de colaboración público-privada, cuya existencia se origina por la imposibilidad de que la administración financie la totalidad de obras de rehabilitación necesarias. Es decir, aunque resulta evidente que el objetivo de los inversores que van a financiar el programa PACE es el beneficio, están contribuyendo a la consecución de intereses públicos, lo que justifica la intervención de la administración en el procedimiento de recaudación. Se trata, como ha apuntado Menéndez Moreno, de una confrontación entre el interés privado y el interés general que se resuelve proporcionando un mecanismo de colaboración con la administración, que ofrece a los particulares unas ventajas que no les proporcionan los mecanismos procesales convencionales para el cobro de las deudas privadas⁵⁷. Es decir, el objetivo de las prestaciones patrimoniales públicas de carácter no tributario es lograr un equilibrio entre el beneficio público y el particular, sin conceder a las entidades privadas el poder exacerbado del que dispone la administración. En nuestra opinión, esta idea es la que subyace en las contribuciones PACE, cuya principal

56 Esteve Pardo, M.L. (2018). La financiación de las Áreas de Promoción Urbana..., *op. cit.*, pág. 148.

57 Menéndez Moreno, A. (2019). ¡Menos mal que las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario son constitucionales! *Quincena fiscal* (21), 9-18.

ventaja para el inversor es que la administración se encarga de la recaudación, lo que fomenta la disponibilidad de una financiación probablemente muy superior a la que se conseguiría si se careciera de las potestades de cobro de las entidades locales.

Podríamos igualmente plantearnos si la Disposición final primera LCSP vincula la naturaleza no tributaria de determinadas prestaciones patrimoniales públicas a que la titularidad del servicio sea privada o pública. En este sentido, la nueva regulación dispone que se considerarán como tales las exigidas por la prestación de un servicio que sea «gestionado de forma directa mediante personificación privada o mediante gestión indirecta», lo que remite no tanto a la titularidad del servicio, sino a la forma de gestión del mismo, y ello como subraya Ortiz Espejo supone que la prestación patrimonial pública no tributaria podrá suponer un ingreso para entidades de carácter público (si el servicio se presta por entidades públicas empresariales o sociedades de capital íntegramente público) o privado (en otros casos)⁵⁸. Por el contrario, de acuerdo con la jurisprudencia, sí es un elemento definitorio de este tipo de prestaciones que deba ser satisfecha a un ente público⁵⁹. En ninguno de estos extremos parece que la consideración de la contribución PACE como prestación patrimonial pública no tributaria sea contraria a la regulación vigente: va a suponer un ingreso para los inversores privados, aunque sea satisfecha a la entidad local.

Por consiguiente, la indefinición que rodea al concepto de prestación patrimonial pública no tributaria juega, en este caso, en favor del sistema PACE, pues es precisamente esta falta de claridad sobre sus rasgos característicos lo que permite dar acomodo en esta categoría a las contribuciones PACE. Como se ha comprobado, este tipo de contribuciones cumplen con la nota de coactividad y de satisfacción de interés general, además de que no tienen cabida en ninguna de las categorías tributarias, tal y como se limita a exigir la LCSP. Además, de acuerdo con la doctrina, las contribuciones PACE cumplen con la aparente finalidad que el legislador atribuye a las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias, que no es otra que lograr el equilibrio entre el interés público y privado en los términos descritos en las líneas anteriores.

Por todo lo dicho, consideramos que las contribuciones PACE podrían ser consideradas una categoría *sui generis* de prestación patrimonial pública no tributaria.

3.1.2. Contribución PACE y principios constitucionales

A partir de la premisa de que la categoría a la que mejor se adaptarían las contribuciones PACE sería la de prestación patrimonial pública no tributaria, debemos plantearnos su vinculación con los principios formales y materiales consagrados en el artículo 31 CE.

⁵⁸ Ortiz Espejo, D. (2020). Algunas reflexiones sobre la nueva categoría «prestaciones patrimoniales públicas no tributarias» introducida por la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público. *Tributos locales* (146), pág. 120.

⁵⁹ González Ortiz, D. (2020). La atribución legal de naturaleza jurídica a las contraprestaciones satisfechas coactivamente a empresas públicas y privadas. *Quincena fiscal* (21), pág. 76

En primer lugar, existe consenso en la doctrina al considerar que la reserva de ley del artículo 31.3 CE es plenamente aplicable a las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias, como han sostenido entre otros Ortiz Calle, González Ortiz o Litagó Lledó, si bien esta última autora ha matizado que no se trata de una reserva de ley tributaria, ya que no es de aplicación el artículo 133 CE⁶⁰. Esto supone que la ordenanza que regule las contribuciones PACE no tendría por qué ser de naturaleza fiscal, sino ordenanza sin más, con los matices en su aprobación que señala la Ley de Bases del Régimen Local (LBRL)⁶¹.

No obstante, nos surge la duda de si la aprobación de la LCSP es suficiente para dar por satisfecho el cumplimiento de la exigencia de reserva de ley. En este sentido, y centrándonos en el ámbito local que es el que ahora nos interesa, el artículo 20.6 LRHL dispone, en relación con las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias, que «sin perjuicio de lo establecido en el artículo 103 de la Ley de Contratos del Sector público, las contraprestaciones económicas a que se refiere este apartado se regularán mediante ordenanza», lo que a nuestro entender parece dar por satisfecho el requisito de la reserva de ley. Dicho de otro modo, la LCSP viene a deslegalizar la regulación de este tipo de prestaciones patrimoniales públicas, al menos en el ámbito local⁶².

No obstante, no nos parece acertado que la regulación de las contribuciones PACE se deje en manos de la voluntad de cada entidad local; por el contrario, nos parece que por novedad y complejidad de este sistema sería deseable una mayor homogeneidad, al menos en lo que respecta a las características generales del sistema, sin perjuicio de que se permitiera a las entidades locales regular mediante ordenanza aspectos como el plazo de devolución o el importe financiable, entre otros. Por consiguiente, y aunque no sea requisito *sine qua non* para su establecimiento, abogamos por la aprobación de una norma estatal que introduzca el sistema PACE en nuestro ordenamiento jurídico y establezca sus líneas maestras.

En segundo lugar, debemos plantearnos si las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias, y en su caso las contribuciones PACE, están sometidas a los principios constitucionales del artículo 31.1 CE, y en especial al de capacidad económica. Aunque algunos autores se mostraron inicialmente favorables a la extensión de los principios de justicia material a todas las prestaciones patrimoniales de carácter público, más allá del tributo, la realidad es que el Tribunal Constitucional en su Sentencia núm. 63/2019, de 9 de mayo (ECLI:ES:TC:2019:63), se ha encargado de confirmar que las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias se sitúan al margen del artículo 31.1 CE, lo que les permite

60 Ortiz Calle, E. (2018). Las fronteras del derecho tributario. A propósito de las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario. *Quincena fiscal* (19), 47-74; González Ortiz, D. (2020). La atribución legal de naturaleza jurídica..., *op. cit.* y Litagó Lledó, R. (2018). El nuevo concepto legal de prestación patrimonial de carácter público. *Documentos- Instituto de Estudios Fiscales* (11), 163-174.

61 Iglesias Caridad, M. (2019). Las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias. *Nueva fiscalidad* (4), pág. 197.

62 Menéndez Moreno, A. (2018). Las prestaciones patrimoniales de carácter público..., *op. cit.*

escapar, como ha subrayado Martín Rodríguez, de la aplicación del principio de capacidad económica⁶³.

¿Significa ello que no existen límites a la hora de cuantificar las contribuciones PACE? Aunque es evidente que en su cuantificación existe mayor flexibilidad que en el de los tributos, la realidad es que este tipo de contribuciones quedaría sometida al resto de la Constitución, y en particular el respeto al derecho a la propiedad privada, sin perder de vista los límites derivados del derecho comunitario o el resto de nuestro ordenamiento jurídico⁶⁴. Si bien es cierto que el principio de capacidad económica, o más concretamente el de equivalencia de costes es una cuestión fundamental en otros supuestos, especialmente cuando la ciudadanía no es libre de elegir la forma de prestación el servicio público (piénsese por ejemplo, el suministro de agua), no nos parece una cuestión tan controvertida en el caso del sistema PACE, en la medida en que los propietarios son libres para decidir si forman o no parte del mismo. Es más, una aplicación estricta de estos principios podría suponer un desincentivo a la captación de inversores, en tanto que su beneficio quedaría limitado por los costes del servicio prestado.

De nuevo observamos como el escueto régimen jurídico de las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias facilita la inclusión de las contribuciones PACE en esta categoría. No obstante, consideramos más adecuado que el sistema PACE se introduzca a través de una norma con rango legal que establezca los aspectos esenciales, sin perjuicio de que las entidades locales puedan regular otros aspectos a través de sus ordenanzas locales.

3.1.3. Procedimiento de recaudación de la contribución PACE

Seguramente la característica más importante de las contribuciones PACE es que su cobro se realiza por la propia Administración, quien cuenta para ello con unas potestades exorbitantes de las que carecen los inversores privados que financian las obras de rehabilitación, lo que supone para ellos una importante ventaja en términos de seguridad y garantía. Además, se prevé el empleo del inmueble sobre el que se realizan las obras de rehabilitación como garantía real, de manera que queda afecto al pago de la contribución PACE incluso si se produce su transmisión. Por este motivo, debemos plantearnos si la regulación actual reconoce autotutela ejecutiva a las entidades locales en el ámbito de las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias, o dicho de otro modo, si pueden acudir a la vía de apremio para su cobranza en caso de impago, así como si es posible establecer la afectación del bien inmueble al pago de la contribución PACE.

63 Lozano Serrano, C. (2002). Calificación como tributos a prestaciones patrimoniales públicas de los ingresos por prestación de servicios. *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero* (116); Martín Jiménez, A. (2000). Notas sobre el concepto constitucional de tributo en la jurisprudencia reciente. *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero* (106) y Martín Rodríguez, J.M. (2019). Análisis de la STC 63/2019, de 9 de mayo de 2019. ¿Es inconstitucional la nueva regulación de las tarifas como prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias? *Nueva fiscalidad* (2), pág. 303

64 Ortiz Calle, E. (2018). Las fronteras del derecho tributario..., *op. cit.*

Con respecto al procedimiento de recaudación, de acuerdo con el artículo 2.2 LRHL, las entidades locales gozarán de las prerrogativas legalmente establecidas para la hacienda del Estado en la cobranza de los tributos y de las cantidades que, como ingresos de derecho público, incluyendo específicamente las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias, deban percibir. En este sentido, el artículo 10 LGP dispone que estas prerrogativas no son otras que las establecidas en la LGT y en el Reglamento General de Recaudación (RGR), entre las que se encuentra evidentemente el empleo de la vía de apremio. Así, de acuerdo con Menéndez Moreno⁶⁵:

Cabe concluir que la pretensión del legislador ha sido el que determinadas formas de gestión de esas ignotas «prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias» (...), puedan ser llevadas a cabo con las atribuciones exorbitantes propias de las prestaciones patrimoniales de carácter público cuando se gestionan directamente por las Administraciones Públicas.

No obstante, tanto Ortiz Calle como González Ortiz se han mostrado contrarios a esta interpretación⁶⁶. En su opinión, la aplicación del artículo 10 LGP se limita a la recaudación de las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias que puedan ser consideradas «derechos de naturaleza pública de la Hacienda Pública estatal» en los términos del artículo 5 de la misma ley, lo que excluiría a las contraprestaciones exigidas por entidades privadas, es decir, aquellos supuestos en los que el servicio se preste de manera directa mediante personación privada de la Administración o mediante gestión indirecta.

Al hilo de este debate, debemos tener en cuenta que las contribuciones PACE no serían exigidas por una entidad privada, sino por la propia entidad local, sin que existieran por tanto inconvenientes para su consideración como «derecho de naturaleza pública».

Como ya hemos manifestado, no es el objetivo de este trabajo determinar la configuración legal de las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias, sino determinar cuál sería el régimen jurídico de las denominadas contribuciones PACE. Por consiguiente, y al margen de los debates doctrinales, consideramos que no existirían barreras legales que impidieran emplear la vía de apremio en la recaudación de las contribuciones PACE.

Mayores inconvenientes plantea el considerar que el inmueble sobre el que se realizan las obras actúe como garantía real o quede afecto al pago de la contribución PACE. En este sentido, la LGT regula tanto la hipoteca legal tácita en favor de la Hacienda Pública (artículo 78 LGT) como la afección de bienes (artículo 79 LGT), radicando la principal diferencia entre ambas garantías en que la primera prevalece incluso ante el tercero hipotecario. Sin embargo, como subraya Burlada Echeveste, el ámbito objetivo de estas dos garantías se limita exclusivamente a los «tributos» (artículo 78 LGT) y a la «deuda tributaria» (artículo 79 LGT), sin que quepa en ningún caso considerar que puede ser exten-

65 Menéndez Moreno, A. (2018). Las prestaciones patrimoniales de carácter público..., *op. cit.*

66 Ortiz Calle, E. (2018). Las fronteras del derecho tributario..., *op. cit.* y González Ortiz, D. (2020). La atribución legal de naturaleza jurídica..., *op. cit.*

dido a prestaciones cuya naturaleza no sea tributaria, ni por tanto a las contribuciones PACE⁶⁷.

Por consiguiente, la regulación actual no permite considerar que el inmueble sobre el que se realiza la obra de rehabilitación pueda actuar como garantía real en caso de impago de la contribución PACE. En nuestra opinión, lo más coherente sería regular un nuevo supuesto de hipoteca legal tácita, similar al previsto en el IBI (artículo 64 LRHL), que otorgara a las entidades locales preferencia en el cobro de las contribuciones PACE devengadas y no satisfechas, relativas a un período de tiempo que debería determinarse legalmente, frente a cualquier otro acreedor, incluso aunque sus derechos estuvieran inscritos.

3.2. Propuesta de reforma para introducir el sistema PACE en España

A la luz de todo lo expuesto hasta el momento, estamos en disposición de formular las propuestas de reforma necesarias para introducir el sistema PACE en nuestro ordenamiento jurídico. A este respecto, nos resultan muy interesantes las enmiendas presentadas por los grupos parlamentarios Vox, Plural, y Ciudadanos para introducir el programa PACE durante la tramitación del Proyecto de Ley de cambio climático y transición energética, que aunque no llegaron a incluirse en el texto final, pueden ser el punto de partida de una propuesta de lege ferenda⁶⁸.

En estas enmiendas se abordaban tres cuestiones: las características del programa, la activación del programa y los criterios de elegibilidad. Sobre la primera cuestión, las tres propuestas definen el programa PACE en los mismos términos descritos en este trabajo: sólo debemos destacar que se limita la hipoteca legal tácita a las últimas tres anualidades (en el caso del IBI son dos). En segundo lugar, la activación del programa corre a cargo de los municipios (individualmente o agrupados en comarcas, regiones o provincias) o a las comunidades autónomas, a quienes les corresponde desarrollar los convenios en los que se fijan los elementos esenciales del programa, incluyendo los criterios de elegibilidad. Nos encontramos aquí con una diferencia frente a los modelos desarrollados en Estados Unidos, en los que han sido exclusivamente las entidades locales las que han implementado los programas PACE. Aunque no es un requisito esencial que la gestión sea local, nos parece que la experiencia de las entidades locales en la gestión y recaudación del IBI puede ser un punto a su favor frente al desarrollo del programa por parte de las comunidades autónomas.

En relación con los criterios de elegibilidad, observamos algunas discrepancias entre las enmiendas. Mientras que el grupo Ciudadanos proponía que fuera el Gobierno quien definiera reglamentariamente los criterios de elegibilidad y los requisitos de las certificaciones exigidas, las propuestas de los grupos Vox y Plural describían los criterios generales que debían incluir los proyectos, incluyendo los de reforma «que implican la instalación o modificación de una

67 Burlada Echeveste, J.L. (2020). Las garantías de la deuda tributaria. *Quincena fiscal* (15-16), 95-133.

68 BOCG del Congreso de los Diputados, núm. 19-2 de 29 de octubre de 2020 y en el BOCG del Senado, núm. 175, de 22 de abril de 2021.

mejora a la propiedad privada comercial, residencial, industrial o agrícola o multifamiliar, y (b) con la intención de disminuir el consumo o demanda de energía o agua, incluidos sistemas y activos de generación de fuentes renovables distribuidas y almacenadas, o mejorar la accesibilidad, siempre que en este último caso la inversión por dicho concepto se ajuste al porcentaje que se fije en el Convenio de desarrollo», así como los de nueva construcción que se refieran a «medidas de eficiencia energética, autoconsumo, energía distribuida y almacenada y conservación de agua y deberán mejorar la calificación energética del edificio en función del Código de Edificación aplicable. Satisfechos los indicados requisitos, el monto de la financiación PACE no podrá superar el 20 % del importe total del coste del proyecto», pero dejando en manos de las ordenanzas –la propuesta del grupo Parlamentario Vox se refiere específicamente a las «ordenanzas fiscales»– y los Convenios de desarrollo el desarrollo específico de los criterios de elegibilidad.

Sobre esta cuestión conviene hacer algunas apreciaciones. En primer lugar, que la definición de los requisitos técnicos que han de cumplir los proyectos financiables es una cuestión que escapa del ámbito de la Ley de Cambio Climático y mucho más de la normativa financiera, por lo que resulta lógico que sean definidos por una norma sectorial de aplicación a todo el territorio, sin que nos resulte posible que puedan ser determinados genéricamente en los términos propuestos por los grupos Vox y Plural, ni mucho menos por las ordenanzas locales. Al hilo de esta cuestión, Salvador Culí ha propuesto incluir entre los proyectos financiables los que supongan la supresión de barreras arquitectónicas o permitan incluir condiciones mínimas de habitabilidad en viviendas antiguas, lo que en nuestra opinión permitiría reforzar la función social de la vivienda, pero que por el contrario desnaturalizaría la finalidad de un programa diseñado originariamente para lograr un objetivo muy concreto: la eficiencia energética de inmuebles⁶⁹. De esta manera, el ámbito de actuación de los municipios debería limitarse a determinar mediante ordenanza –sin que sea necesario que sea de naturaleza fiscal– los criterios que han de reunir las propiedades, los propietarios o el convenio de financiación (los plazos de ejecución de las obras, los años de devolución de la financiación o el plazo para el giro de las cuotas PACE o su importe, entre otras cuestiones).

Junto a la inclusión de una referencia genérica al sistema PACE en el articulado de la Ley de Cambio Climático, los grupos parlamentarios Plural y Ciudadanos fueron más allá y propusieron modificaciones de la LRHL y la LGT.

Comenzando por los aspectos comunes, ambas propuestas coinciden en añadir un segundo punto al artículo 78 LGT, incluyendo un nuevo supuesto de hipoteca legal tácita, de forma que el inmueble objeto de obras de rehabilitación actuaría como garantía legal del pago de las contribuciones PACE devengadas y no satisfechas correspondientes al año natural y a los tres inmediatamente anteriores, prevaleciendo incluso frente a acreedores cuyos derechos se encuentren inscritos. Esta medida, a la que ya nos hemos referido, es una característica definitoria del sistema PACE, por lo que se trata de una reforma necesaria si se quiere apostar decididamente por este mecanismo de financiación. No obstante, no queda claro si en caso de impago el cobro de las contribuciones

69 Salvador Culí, J. (2019). La gestión del catastro y la gestión del IBI..., *op. cit.*, pág. 47.

PACE prevalecería sobre las cuotas de IBI, pues si bien es cierto que el artículo 77 LGT establece la prelación de la Hacienda Pública para el cobro de los créditos *tributarios* vencidos y no satisfechos, también dispone que esto será de aplicación «en cuanto concorra con *otros* acreedores». Aunque entendemos que la naturaleza tributaria de las cuotas del IBI supondría su prelación frente a las contribuciones PACE, sería recomendable aclarar este extremo.

Por otro lado, tampoco entendemos que en la propuesta del grupo Ciudadanos se hable de contribuciones PACE o de recargos del impuesto sobre bienes inmuebles dentro del sistema PACE, sin decantarse por una u otra categoría. Dado que en su propuesta de modificación de la LRHL se posiciona claramente por la naturaleza no tributaria de las contribuciones PACE entendemos que se trata de un error.

También coinciden ambos grupos parlamentarios en la modificación del segundo párrafo del artículo 20.6 LRHL, añadiendo entre los supuestos concretos de prestaciones patrimoniales públicas no tributarias las contribuciones PACE, lo que consideramos una reforma no esencial, pero aclaratoria.

En lo que sí se diferencian ambas enmiendas es en el contenido de la regulación de las cuotas PACE en la LRHL. Así, la propuesta del grupo Plural es mucho más genérica, limitándose a definir, en términos similares a los de la propuesta de articulado para la Ley de Cambio Climático, las contribuciones PACE, así como los obligados a su pago y su gestión. Su única novedad radica en que amplía el ámbito objetivo de la bonificación potestativa de hasta el 50 por ciento sobre la cuota del IBI prevista en el artículo 74.5 LRHL, al incluir aquellos inmuebles sobre los que se hayan realizado obras en el marco del programa PACE, en el mismo sentido que propuso Salvador Culí, si bien este autor proponía que el beneficio fiscal pudiera alcanzar hasta el 90 por ciento⁷⁰.

Por su parte, la propuesta del grupo Ciudadanos no solo define las contribuciones PACE, sino que también delimita los aspectos esenciales del hecho imponible y los elementos para su cuantificación, por lo que nos parece una regulación más acertada desde un punto de vista técnico. En primer lugar, establece que la contribución PACE tendrá la consideración de prestación patrimonial pública no tributaria, constituyendo su hecho imponible «la obtención por el sujeto pasivo de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes inmuebles como consecuencia de la realización de mejoras de eficiencia energética y/o uso de fuentes de energía renovable», definiendo como tales:

Aquellas que generan ahorros medibles en el consumo de energía, calculado o medido, que se estima necesario para satisfacer la demanda energética del edificio en unas condiciones normales de funcionamiento y ocupación, que incluirá, entre otras cosas, la energía consumida en calefacción, la refrigeración, la ventilación, la producción de agua caliente sanitaria y la iluminación.

Evidentemente, nada tenemos que objetar a su calificación como prestación patrimonial pública no tributaria, aunque la delimitación del hecho imponible nos parece demasiado vaga. En nuestra opinión, debería haberse limitado a referirse a la «realización de obras dentro del programa PACE en los términos

70 Salvador Culí, J. (2019). La gestión del catastro y la gestión del IBI..., *op. cit.*, pág. 47.

que reglamentariamente se definan», correspondiendo a una norma sectorial la definición de los criterios técnicos, tal y como apuntábamos anteriormente. Nótese además que el uso de los términos «obtención por el sujeto pasivo de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes inmuebles» recuerda al hecho imponible de las contribuciones especiales, pero con la diferencia de que este beneficio o aumento de valor no tiene origen en una obra de naturaleza pública.

Si atendemos al elemento subjetivo del hecho imponible, serán sujetos pasivos de las contribuciones PACE las personas físicas o jurídicas que ostenten la titularidad del bien en cada momento, aunque también podrán serlo las comunidades de propietarios, lo que nos parece totalmente acertado dado el alto número de estas entidades que existen en nuestro país⁷¹. Por otro lado, también se introduce la figura del «sujeto beneficiario», en referencia a las entidades financieras y demás sujetos autorizados para otorgar préstamos dentro del programa PACE, con los que la entidad local deberá suscribir el convenio de financiación PACE en el que se determinará, entre otras cuestiones, la forma de ingreso de las cantidades cobradas.

El hecho imponible viene constituido por el importe del préstamo obtenido dentro del programa PACE. De acuerdo con la enmienda, la cuota de la «contribución especial» será una cantidad fija, que se determinará de acuerdo con la correspondiente «ordenanza fiscal» y considerando el contrato de préstamo suscrito en el marco del sistema PACE. En este sentido, no nos parece adecuada la utilización del término «contribución especial» ya que puede llevar a errores sobre la naturaleza jurídica de esta prestación, por lo que es más acertado sustituirlo por «contribución PACE». De la misma forma, al tratarse de una prestación patrimonial pública no tributaria, es posible que su cuota se determine en una ordenanza, sin que sea necesario que sea fiscal.

El devengo de la «contribución especial» —continúa la propuesta empleando estos términos— se produce cuando se realicen las obras, determinándose mediante ordenanza fiscal los años de duración de la «contribución especial», el plazo para su exacción y el porcentaje o importe a recaudar sobre la base imponible. Finalmente, la propuesta dispone que la exacción de las contribuciones PACE requerirá de un «acuerdo de imposición» que revestirá la forma de ordenanza y que se adoptará de forma individual para cada inmueble que forme parte del sistema PACE.

Si atendemos al elemento temporal de la propuesta de contribución PACE, observamos una clara remisión al régimen jurídico de las contribuciones especiales: por un lado, porque el devengo solo se va a producir cuando se hayan realizado las obras, en el mismo sentido que dispone el artículo 33 LRHL para las contribuciones especiales, y por otro porque para su exacción se exige un «acuerdo de imposición», concepto también propio del régimen jurídico de las contribuciones especiales (artículo 34 LRHL).

Sobre el momento del devengo, entendemos que se trata de una elección de política fiscal, puesto que el legislador podría establecer que el devengo se pro-

71 La enmienda introducida por el grupo Ciudadanos también incluye una modificación de la Ley 4/1960, de 21 de julio, sobre Propiedad Horizontal para potenciar la responsabilidad colectiva de los copropietarios y facilitar la participación dentro del sistema PACE.

dujera en otro momento (por ejemplo, con el comienzo de las obras), ya que la normativa actual no establece nada en relación con el devengo de las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias. Por tanto, sin llegar al punto de vincular la devolución del préstamo a la obtención efectiva de un ahorro económico —como sucede con los contratos de rendimiento energético—, relacionar el nacimiento de la prestación patrimonial pública con la conclusión de las obras supone una garantía para el sujeto pasivo, que no va a quedar obligado al pago de la contribución PACE hasta que concluya la intervención en el inmueble. Por el contrario, puede suponer un freno para el sujeto beneficiario que va a ver retrasado la recuperación de su inversión si se incumplen los plazos de ejecución de la obra. Para evitar este tipo de situaciones, nos parece adecuado que las ordenanzas municipales habilitantes de los programas PACE regulen, además de los criterios de elegibilidad de la propiedad, propietario o prestamista, los requisitos que han de cumplir las empresas de ejecución de obras, asegurando que reúnen una solvencia económica y técnica mínima que garantice la correcta ejecución de la obra y, por tanto, el devengo de las contribuciones PACE.

Por el contrario, no compartimos la necesidad del acuerdo de imposición individual en forma de ordenanza para proceder a la exacción de las contribuciones PACE. En el ámbito de las contribuciones especiales, el aumento del valor de los bienes o un beneficio para el sujeto pasivo se produce como consecuencia de la realización de una obra pública, es decir, de una actividad administrativa en cuyo despliegue no interviene la voluntad de los particulares, sino que se impulsa por parte de la Administración competente, hasta el punto de que podrá decidir si exige o no la contribución especial, siendo precisamente este carácter potestativo lo que exige la adopción del acuerdo de imposición. Por el contrario, en el sistema PACE el aumento de valor de los bienes o un beneficio para el sujeto pasivo procede de la ejecución de una obra privada, por lo que en el nacimiento de la obligación de pago de las contribuciones PACE interviene exclusivamente la voluntad privada, siendo el propietario el que decide voluntariamente formar parte del programa. Por consiguiente, este acuerdo de imposición resulta innecesario.

En definitiva, aunque valoramos positivamente las propuestas para incluir el sistema PACE durante la tramitación de la Ley de Cambio Climático, consideramos que son susceptibles de mejora, en los términos que hemos expuesto en este apartado. Aunque finalmente no fueron incluidas en la ley definitiva, no debemos descartar su posible inclusión en proyectos de ley futuros, en tanto que las cuestiones relacionadas con los aspectos financieros de la transición ecológica van a seguir estando muy presentes en la agenda política.

4. Conclusiones

(1) Los inmuebles son responsables de un alto porcentaje del consumo de energía, por lo que es necesario que en los próximos años se acometa una oleada de renovación de nuestro parque inmobiliario para cumplir los objetivos comunitarios y nacionales en materia de reducción de emisiones asumidos en el con-

texto de la transición ecológica y de la economía circular. Los poderes públicos son conscientes de la necesidad de impulsar la rehabilitación y eficiencia energética de edificios, para lo que se han desarrollado incentivos en forma de beneficios fiscales y programas de subvenciones, ayudas y préstamos.

(2) Los instrumentos públicos son necesarios, pero no suficientes para acometer las obras requeridas, por lo que se requiere movilizar el capital privado. En este sentido, han surgido mecanismos de financiación alternativa, como los contratos de rendimiento energético, o los programas *on-bill financing* y *on-tax financing*, cuya característica principal es que solucionan los problemas asociados a los mecanismos de financiación tradicional, y especialmente los asociados al desembolso inicial requerido para la ejecución los proyectos.

(3) Entre estos mecanismos de financiación alternativa, destaca el PACE, cuya implantación en los Estados Unidos ha resultado ser un éxito. Se trata de un programa de colaboración jurídico- privada, que permite movilizar la financiación privada hacia las obras de rehabilitación y eficiencia energética, con unas condiciones ventajosas para todas las partes implicadas. Su principal característica es que la devolución del préstamo se realiza a través de la exacción de una contribución, denominada contribución PACE, cuya recaudación realiza la propia entidad local disponiendo de los medios exorbitantes de los que dispone para el cobro de las deudas tributarias. Además, el inmueble intervenido actúa como garantía real, por lo que queda afecto al pago de la contribución incluso si se produce la transmisión de la propiedad.

(4) Se ha podido constatar las dificultades para incorporar el sistema PACE a nuestro ordenamiento, derivadas fundamentalmente de la imposibilidad de encajar la contribución PACE en algunas de nuestras categorías tributarias. Así, se ha concluido que esta contribución se asemeja a las denominadas prestaciones patrimoniales públicas no tributarias, cuyos contornos jurídicos no están muy definidos. Precisamente este escueto régimen jurídico facilita su ajuste a las características de las contribuciones PACE, especialmente en lo relativo a los principios de justicia material, sin perjuicio de que sea necesaria una reforma legal que introduzca el programa PACE en nuestro ordenamiento.

(5) Finalmente, se han descrito las modificaciones normativas requeridas para introducir el sistema PACE y que consistirían en:

- La inclusión de un segundo párrafo en el artículo 78 LGT, por el que se añadiera un nuevo supuesto de hipoteca legal tácita, de manera que el inmueble sobre el que se realiza la intervención en el marco de un programa PACE actúe como garantía real en caso de impago.
- El desarrollo de una normativa sectorial de naturaleza reglamentaria en el que se desarrollen los requisitos técnicos que han de regular los proyectos financiados.
- La introducción de un nuevo artículo en la LRHL que, partiendo de la consideración de la contribución PACE como prestación patrimonial pública de naturaleza no tributaria, defina sus características principales y regule el hecho imponible, base imponible, sujeto pasivo y beneficiario, devengo y las normas mínimas para su exacción.

- El desarrollo mediante ordenanza municipal –no necesariamente fiscal– de los requisitos que han de reunir los propietarios, prestamistas y contratistas, así como los aspectos específicos para la exacción de la contribución PACE, es decir, el plazo para su devolución, el importe o el porcentaje concreto para determinar la cuota y los plazos para su exacción, para lo que se deberá tener en cuenta el convenio de financiación suscrito entre la entidades local y el sujeto beneficiario, así como el contrato de préstamo formalizado entre éste y el sujeto pasivo, para lo que sería recomendable el desarrollo de modelos propios en el ámbito de cada municipio.

5. Bibliografía

Baek, C. y Park, S. (2012). Policy measures to overcome barriers to energy renovation of existing buildings. *Renewable and Sustainable Energy Reviews* (16), 3939-3947.

Bertoldi, P. *et al.* (2020). How to finance energy renovation of residential buildings: Review of current and emerging financing instruments in the EU. *WIREs Energy and Environment* (10), DOI: <https://doi.org/10.1002/wene.384>

Burlada Echeveste, J.L. (2020). Las garantías de la deuda tributaria. *Quincena fiscal* (15-16), 95-133.

Chico de la Cámara, P. (2003). Las contribuciones especiales a la luz de los principios constitucionales. *Quincena fiscal* (21-22), 105-106.

Cobos Gómez, J.M. (2021). Reforma de los impuestos municipales para el fomento del autoconsumo. *Documentos- Instituto de Estudios Fiscales* (7), 42-51. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.rser.2012.03.046>

Comisión de expertos (2017). Informe de la comisión de expertos para la revisión del modelo de financiación.

Del Blanco García, A. y González García, J. (2021). Introducción de elementos ambientales en la imposición local de bienes inmuebles. *Documentos- Instituto de Estudios Fiscales (Ejemplar dedicado a: La reforma ambiental de las Haciendas Locales)* (7), 15-25. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.rser.2012.03.046>

Deloitte (2016). Energy Efficiency in Europe. The levers to deliver the potential. *Deloitte Conseil*. Disponible en: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Energy-and-Resources/energy-efficiency-in-europe.pdf>

Esteve Pardo, M.L. (2015). Financiación de actuaciones público- privadas de promoción del comercio urbano mediante tributos: La experiencia alemana. *Quincena fiscal* (22), 21-47.

– (2018). La financiación de las Áreas de Promoción Urbana: ¿podemos «importar» la categoría tributaria alemana de Sonderabgabe? *Documentos- Instituto de Estudios Fiscales (Ejemplar dedicado a: VI Encuentro de Derecho*

Financiero y Tributario: Tendencias y retos del Derecho Financiero y Tributario (11), 140-149.

– (2019). Los *Business Improvement Districts* (BID): un instrumento efectivo para la reactivación de la actividad económica urbana. Modificaciones legislativas necesarias para poder implantarlos en el ámbito local. *Anuario de Derecho Municipal* (13), 205-229.

Iglesias Caridad, M. (2019). Las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias. *Nueva fiscalidad* (4), 169-218.

Lambea Rueda, A., Grau Ruiz, M.A. y Pastor Albaladejo, G.P. (2020). La sostenibilidad de la vivienda: Razones para incentivar su desarrollo en España. *REVESCO: revista de estudios cooperativos* (133), 61-70.

Lázaro Touza, L., González Enrique, C. y Escribano Francés, G. (2019). Los españoles ante el cambio climático. Apoyo ciudadano a los elementos, instrumentos y procesos de una Ley de Cambio Climático y Transición Energética. *Real Instituto Elcano*. Disponible en: <https://www.realinstitutoelcano.org/wp-content/uploads/2019/09/informe-espanoles-ante-cambio-climatico-sept-2019.pdf>

García Calvente, Y. y Ruiz Garijo, M. (2014). La necesidad de un derecho financiero Social como respuesta a la crisis económica. En Adame Martínez, F.D. (coord.) y Ramos Prieto, J. (coord.), *Estudios sobre el sistema tributario actual y la situación financiera del sector público. Homenaje al Profesor Dr. D. Javier Lasarte Álvarez* (pp. 2957–2989). Ministerio de Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales.

González Ortiz, D. (2020). La atribución legal de naturaleza jurídica a las contraprestaciones satisfechas coactivamente a empresas públicas y privadas. *Quincena fiscal* (21), 63-91.

Grau Ruiz, A. (2017). La oportunidad del estímulo fiscal a la eficiencia energética en la rehabilitación de inmuebles para lograr la sostenibilidad de la vivienda. *CIRIEC- España. Revista jurídica de economía social y cooperativa* (31), 15–42.

Greenward (2020). De la emergencia climática a la emergencia legislativa. Cinco propuestas financieras de impacto. *Greenward papers* (2).

Kirkpatrick, J. y Benneer, L. (2014). Promoting clean energy investment: An empirical analysis of property assessed clean energy. *Journal of Environmental Economics and Management* (68), 357-375.

Litagó Lledó, R. (2018). El nuevo concepto legal de prestación patrimonial de carácter público. *Documentos- Instituto de Estudios Fiscales* (11), 163-174.

Lozano Serrano, C. (2002). Calificación como tributos a prestaciones patrimoniales públicas de los ingresos por prestación de servicios. *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero* (116).

Martín Cano, R. (2006). Contribuciones especiales: un tributo local. *Nueva fiscalidad* (8), 111-172.

Martin Fadrhonc, E. *et al.* (2016). Residential Property Assessed Clean Energy in California. Feasibility of Studying Impact on Mortgage Performance and Energy Savings. *Electricity and Markets & Policy Group: Technical Brief*. Disponible en: <https://emp.lbl.gov/publications/residential-property-assessed-clean#:~:text=Property%20assessed%20clean%20energy%20financing,can%20accommodate%20long%2Dpayback%20projects>.

Martín Jiménez, A. (2000). Notas sobre el concepto constitucional de tributo en la jurisprudencia reciente. *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero* (106).

Martín Rodríguez, J.M. (2019). Análisis de la STC 63/2019, de 9 de mayo de 2019. ¿Es inconstitucional la nueva regulación de las tarifas como prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias? *Nueva fiscalidad* (2), 291-306.

Martos García, J.J. (2012). Reforma de la imposición local y protección del medio ambiente: Propuesta de utilización de los certificados de eficiencia energética. *Tributos locales* (103), 73-98.

Menéndez Moreno, A. (2018). Las prestaciones patrimoniales de carácter público: un análisis de la noción de las mismas en la Ley 9/2017, de Contratos del Sector Público. *Quincena fiscal* (1-2), 13-22.

– (2019). ¡Menos mal que las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario son constitucionales! *Quincena fiscal* (21), 9-18.

Navarro García, A. (2017). Experiencias de financiación de las áreas comerciales en España. *Nueva fiscalidad* (1), 127-146.

– (2019). La adaptación del modelo *Business Improvement District* en España. *Tributos locales* (139), 51-60.

Ortiz Calle, E. (2018). Las fronteras del derecho tributario. A propósito de las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario. *Quincena fiscal* (19), 47-74.

Ortiz Espejo, D. (2020). Algunas reflexiones sobre la nueva categoría «prestaciones patrimoniales públicas no tributarias» introducida por la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público. *Tributos locales* (146), 103-121.

Owens, J.; Lennard, M. y Andrés Aucejo, E. (2020). La financiación del Desarrollo Sostenible: Tributación y Objetivos de Desarrollo Sostenible. Policy making en Tributación, Cooperación tributaria internacional y Gobernanza Fiscal Mundial como principal fuente de financiación de la Agenda 2030 de las Naciones Unidas. Proyecto (Dirección: Jeffrey OWENS, Micheal LENNARD, Eva Andrés) [I]. *Revista de educación y derecho= Education and law review* (21) (Fiscalidad y objetivos de desarrollo sostenible (ODS)). DOI: <https://doi.org/10.1344/REYD2020.21.31339>.

Quintana Ferrer, E. (2017). Aportaciones económicas obligatorias para financiar áreas comerciales urbanas: naturaleza y régimen jurídico. *Tributos locales* (133), 15-40.

Patón García, G. (2018). Capítulo III. Sostenibilidad ambiental de la vivienda: ¿incentivos fiscales para la eficiencia energética de los inmuebles? En Patón García, G. (coord.): *Aspectos financieros y tributarios del patrimonio inmobiliario* (81–116). Wolters Kluwers.

Román Márquez, A. (2017). Eficiencia y ahorro energético en edificios e instalaciones públicas: los contratos de rendimiento energético. *Revista Andaluza de Administración Pública* (97), 101-140.

Salvador Culí, J. (2019). La gestión del catastro y la gestión del IBI. La necesidad de un cambio. La propuesta «EuroPACE». *Tributos locales* (141), 39-48.

Sánchez Huete, M.A. (2011). El derecho financiero promocional y la acción de la administración ante la responsabilidad social. *Nueva Fiscalidad* (5), 55–102.

Sandoval Fernández, P. (2011). La eficiencia energética en edificios: la implantación de las empresas de servicios energéticos en España. *Revista Aranzadi de derecho ambiental*. (20), 243-266.

Styczynska, I. y Zubel, K. (2019). EU28 legal and fiscal readiness for the adoption of an on-tax financing mechanism- EuroPACE. *Case reports* (498). Disponible en: https://www.case-research.eu/files/?id_plik=6197

Villca Pozo, M., y González Bustos, J. P. (2019). Incentivos tributarios para promover la eficiencia energética en la vivienda. *Crónica tributaria* (173), 223-246.

LA CONTROVERTIDA NATURALEZA JURÍDICA DE LOS PAGOS RECIBIDOS POR LOS COLEGIOS OFICIALES DE GESTORES ADMINISTRATIVOS Y SU SUJECCIÓN AL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (EL CASO DE CASTILLA Y LEÓN)

María Teresa Mata Sierra¹

*Catedrática de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de León (España)*

Marta González Aparicio²

*Profesora Ayudante Doctora de Derecho Financiero
y Tributario
Universidad de León (España)*

Title

The controversial legal nature of the payments received by the official associations of administrative managers and their subjection to Value Added Tax (The case of Castilla y León)

Resumen

Los Colegios Profesionales, por sus particulares condiciones, han generado numerosas controversias jurídicas desde su creación. Una de estas dificultades ha sido la determinación de la naturaleza de los pagos que se realizan a estas entidades por sus colegiados, destinados a la cobertura de sus fines. Las consideraciones realizadas en torno a los Colegios Profesionales y la categorización de estos pagos despliega importantes efectos en el ámbito tributario, particularmente en relación a la sujeción en el Impuesto sobre el Valor Añadido y a la posible aplicación de alguna de las exenciones previstas en la normativa de este tributo.

Palabras clave

Colegios Profesionales, cuotas, tasas, IVA, no sujeción, exención

1 Esta autora ha desarrollado los apartados 1 a 5 del trabajo, correspondiendo a las páginas 54 a 69.

2 Esta autora ha desarrollado los apartados 6 a 8 del trabajo, correspondiendo a las páginas 70 a 89.

Abstract

Professional Associations, due to their particular conditions, have generated numerous legal controversies since their creation. One of these difficulties has been determining the nature of the payments made to these entities by their members, intended to cover their purposes. The considerations made regarding the Professional Associations and the categorization of these payments have important effects in the tax area, particularly in relation to the subjection to the Value Added Tax and the possible application of any of the exemptions provided for in the regulations of this tribute.

Keywords

Professional Associations, fees, rates, VAT, no subjection, exemption

Fecha de recepción: 18-03-2022 /Fecha de aceptación: 20-04-2022 /Fecha de revisión: 3-10-2022

Cómo referenciar: Mata Sierra, M.T. y González Aparicio, M. (2022). La controvertida naturaleza jurídica de los pagos recibidos por los colegios oficiales de gestores administrativos y su sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido (El caso de Castilla y León). *Revista Técnica Tributaria* (138), 51-89.

SUMARIO

1. Consideraciones iniciales
2. Contexto legal relevante
 - 2.1. Normativa estatal
 - 2.2. Normativa autonómica
3. De la naturaleza jurídica y fines de los colegios profesionales
 - 3.1. De la naturaleza jurídica y fines de los colegios profesionales
 - 3.2. De la naturaleza jurídica y fines del Colegio de Gestores Administrativos de Castilla y León
4. De los ingresos de los Colegios
5. Las «otras percepciones» y el caso concreto de las percibidas por los servicios centralizados que se prestan a los colegiados
 - 5.1. De los fines del Colegio de Gestores Administrativos
 - 5.2. El papel de los servicios centralizados prestados a los colegiados por parte del Colegio
 - 5.3. La naturaleza de la contraprestación que se cobra por las prestaciones a través de los servicios centralizados
6. Régimen de las prestaciones a los Colegios Profesionales en el Impuesto sobre el Valor Añadido
 - 6.1. La controvertida sujeción al IVA de las cantidades percibidas por los Colegios Profesionales
 - 6.2. Aplicación de alguna de las exenciones previstas en el artículo 20 de la LIVA, en particular, la exención del apartado uno.12º
7. Conclusiones
8. Bibliografía

1. Consideraciones iniciales

La controvertida naturaleza de los pagos que realizan los colegiados al Colegio de Gestores Administrativos y su tratamiento en el Impuesto sobre el Valor Añadido ha resultado en los últimos años una cuestión discutida por estas entidades, dando lugar a numerosas discrepancias interpretativas con los órganos de la Administración tributaria. Particularmente, estas diferencias se refieren a los pagos efectuados en concepto la tramitación centralizada de algunos documentos que los Colegios efectúan para sus colegiados. Es por ello que, examinar esta cuestión resulta interesante y pertinente, tanto por sus implicaciones dogmáticas como, sobre todo, por sus efectos prácticos.

Para acotar el objeto de estudio, se atenderá a la conceptualización y naturaleza de los Colegios de Gestores Administrativos en el marco territorial de la Comunidad Autónoma de Castilla y León, ya que, aunque estas entidades poseen muchos caracteres comunes con carácter general, en cada autonomía presentan unas particularidades propias.

Para efectuar este examen tendremos en cuenta, en primer término, la normativa vigente que afecta a las estructuras colegiales, el Estatuto del correspondiente Colegio, la posibilidad que se reconoce a sus órganos de funcionamiento de establecer determinados tributos –en particular, exacciones para-fiscales y tasas– así como, de forma particular, los fines reconocidos al mismo que a la postre determinarán la tributación o no de lo que el Colegio cobra en concepto de las prestaciones efectuadas en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

2. Contexto legal relevante

2.1. Normativa estatal

En el ámbito estatal corresponde a la Ley 2/1974, de 13 de febrero, sobre Colegios Profesionales³, normativa preconstitucional todavía en vigor, definir la actuación de los Colegios Profesionales al amparo en su capacidad de satisfacción de determinadas exigencias sociales de interés general, para que puedan participar eficazmente en el perfeccionamiento de los fines de la comunidad. Esta norma, con carácter general y atendiendo a la variedad de las actividades profesionales, recoge los principios jurídicos básicos en esta materia y garantiza la autonomía de los Colegios, su personalidad jurídica y plena capacidad para el cumplimiento de los fines profesionales, así como las funciones de la Administración en orden a la regulación de las profesiones dentro del necesario respeto del ordenamiento jurídico general.

3 BOE núm. 40, de 15 de febrero de 1974.

En consecuencia, esta Ley se ocupa de definir los Colegios Profesionales como Corporaciones de derecho público, amparadas por la Ley y reconocidas por el Estado, que tienen personalidad jurídica propia y plena capacidad para el cumplimiento de sus fines entre los que se determinan como esenciales: la ordenación del ejercicio de las profesiones, la representación institucional exclusiva de las mismas cuando estén sujetas a colegiación obligatoria, la defensa de los intereses profesionales de los colegiados y la protección de los intereses de los consumidores y usuarios de los servicios de sus colegiados, todo ello sin perjuicio de la competencia de la Administración Pública por razón de la relación funcional.

El Estado y las Comunidades Autónomas, en el ámbito de sus respectivas competencias, se ocupan de garantizar el ejercicio de las profesiones colegiadas de conformidad con lo dispuesto en las leyes, en régimen de libre competencia y sujeto, en cuanto a la oferta de servicios y fijación de su remuneración, a la Ley sobre Defensa de la Competencia y a la Ley sobre Competencia Desleal. Los demás aspectos del ejercicio profesional continuarán rigiéndose por la legislación general y específica sobre la ordenación sustantiva propia de cada profesión aplicable⁴.

Quien ostente la titulación requerida y reúna las condiciones señaladas estatutariamente tendrá derecho a ser admitido en el Colegio Profesional que corresponda siendo la colegiación indispensable para el ejercicio de las profesiones reguladas. La cuota de inscripción o colegiación, conforme a dicha Ley, no podrá superar en ningún caso los costes asociados a la tramitación de la inscripción.

Entre las funciones⁵ que se atribuyen a los Colegios en su ámbito territorial nos interesa particularmente la recogida en el artículo 5 letra j) y que se enuncia como:

j) Organizar actividades y servicios comunes de interés para los colegiados, de carácter profesional, formativo, cultural, asistencial y de previsión y otros análogos, proveyendo al sostenimiento económico mediante los medios necesarios.

Asimismo, también resulta relevante a los efectos que nos preocupan el dictado del artículo 6 de dicha Ley que señala que los Colegios se rigen por sus propios Estatutos y por los Reglamentos de Régimen Interior.

4 Conforme a lo dispuesto en el artículo 1,3 de la Ley que se modifica por el art. 5.1 de la Ley 25/2009, de 22 de diciembre. BOE núm. 308, de 23 de diciembre de 2009.

5 Entre las funciones que se atribuyen a los Colegios Profesionales encontraríamos, por un lado, la de representación institucional de la profesión, que podrá gozar de exclusividad —representación exclusiva— cuando la colegiación sea obligatoria, pero no en los demás supuestos. En este sentido, los Consejos Generales y, en su caso, los Colegios de ámbito nacional informarán preceptivamente los proyectos de ley o de disposiciones de cualquier rango que se refieran a las condiciones generales de las funciones profesionales, entre las que figurarán el ámbito, los títulos oficiales requeridos, el régimen de incompatibilidades con otras profesiones y el de honorarios cuando se rijan por tarifas o aranceles (art. 2.2. de la Ley 2/1974); por otro lado, se les reconoce la función de la ordenación de su ejercicio y la defensa de los intereses profesionales. También les corresponde ordenar en el ámbito de su competencia la actividad profesional de los colegiados, velando por la ética y dignidad profesional y por el respeto debido a los derechos de los particulares y ejercer la facultad disciplinaria en el orden profesional y colegial; y procurar la armonía y colaboración entre los colegiados, impidiendo

Los Estatutos de los Colegios de ámbito nacional se aprobarán por el Gobierno, a través del Ministerio competente regulando, entre otras materias «el régimen económico y financiero y la fijación de cuotas y otras percepciones y forma de control de los gastos e inversiones para asegurar el cumplimiento de los fines colegiales» así como los «fines y funciones específicas del Colegio».

Cada Colegio elaborará, asimismo, sus Estatutos particulares⁶ para regular su funcionamiento que serán necesariamente aprobados por el Consejo General⁷, siempre que estén de acuerdo con la presente Ley y con el Estatuto General.

En su memoria anual, debe contemplarse, entre otra información, conforme a lo dispuesto en el artículo 11 b) de la misma Ley «el importe de las cuotas aplicables desglosadas por concepto y por el tipo de servicios prestados, así como las normas para su cálculo y aplicación».

Asimismo, y en el tema que nos concierne, el Decreto 424/1963, de 1 de marzo aprueba el Estatuto orgánico de la profesión de Gestor administrativo⁸ señala en su artículo 1 que los Gestores Administrativos son profesionales que (...) se dedican de modo habitual y con tal carácter de profesionalidad y percepción de

la competencia desleal entre los mismos (art 5 de la misma Ley, letras i y k). Por último, asumen la función de la protección de los intereses de los consumidores y usuarios de los servicios que prestan sus colegiados. Como ha señalado ÁLVAREZ ARROYO, ateniéndonos a los tipos de funciones que tienen encomendadas, en cuanto organización profesional de representación y defensa de los distintos colectivos, les confiere una naturaleza jurídica netamente privada; «sin embargo, no debe caber la menor duda de que las funciones de los Colegios Profesionales, en cuanto garantes del buen hacer de la profesión, y, en cuanto que llevan a cabo determinadas actividades que corresponderían al Estado, son funciones públicas». Vid. ÁLVAREZ ARROYO, F.: *Régimen Fiscal de los Colegios Profesionales*, 1ª ed., Edersa, Madrid, 2002, p.11.

Por lo demás, y aunque en principio se les pueden atribuir competencias de derecho público, en realidad estas son bastante reducidas, por ello, no pueden estipular contratos administrativos, ni realizar obras públicas; no están sometidos al control del Tribunal de Cuentas; el personal a su servicio no forma parte del funcionariado público; y los actos que dicten no tienen la consideración de acto administrativo, salvo si se han dictado expresamente para el logro de los mencionados fines. Ahora bien, puesto que estos actos están sujetos al Derecho Administrativo, serán recurribles ante la jurisdicción contencioso-administrativa, previo agotamiento de los recursos corporativos Art 2c) de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa 29/1998, de 13 de julio.

6 Cada profesión colegiada se rige por sus Estatutos y por los Reglamentos de Régimen Interior, motivo por el cual cada una de las profesiones elabora un Estatuto, que se aprueba mediante Real Decreto, en el que se especificarán los derechos y deberes de los colegiados, las normas básicas de organización de los Colegios, su régimen jurídico, económico y financiero, y las relaciones con la Administración pública.

7 La organización de los Colegios Profesionales se estructura en tres niveles:

- El primer nivel básico, con una extensión territorial tan reducida que alcanza a los Colegios constituidos para un solo distrito judicial. Hoy día, se permite que, tras la incorporación en el Colegio correspondiente por domicilio profesional, se pueda ejercer la profesión en cualquier parte del territorio del Estado, previa comunicación al Colegio correspondiente (Real Decreto-Ley 5/1996, de 7 de junio). Tienen una Asamblea General, integrada por todos los colegiados, una Junta de Gobierno, compuesta por los vocales que a tal efecto hayan elegido los afiliados, y varios cargos unipersonales, a cuya cabeza se sitúa el Decano.
- El segundo nivel es el de los Consejos Superiores de Colegios Profesionales, que se creen por el legislador autonómico.

El tercer nivel está constituido por los Consejos Generales, integrados por todos los Colegios de la misma profesión de ámbito inferior al nacional o, en su caso, de los Consejos Superiores de la misma. Tienen a todos los efectos la condición de Corporación de Derecho público, con personalidad jurídica propia y plena capacidad. El Presidente del Consejo General es elegido, generalmente, por todos los Decanos de España.

8 BOE núm. 58, de 8 de marzo de 1963.

honorarios a promover, solicitar y realizar toda clase de trámites que no requieran la aplicación de la técnica jurídica reservada a la abogacía, relativos a aquellos asuntos que en interés de personas naturales o jurídicas, y a solicitud de ellas, se sigan ante cualquier órgano de la Administración Pública, informando a sus clientes del estado y vicisitudes del procedimiento por el que se desarrollan».

Como tales se encuadran en Colegios de ámbito territorial que podrán, a su vez, agruparse en Consejos de Colegios de Comunidades Autónomas y todos ellos se agrupan en el Consejo General de Colegios de Gestores Administrativos. Estas Corporaciones de derecho público son el vehículo de relación con la Administración competente a los efectos previstos en la legislación en materia de Colegios Profesionales y redactarán sus Estatutos particulares y Reglamentos de Régimen Interior, para regular su funcionamiento, en el que quedarán recogidas las peculiaridades de los mismos que, como ya se señalaba en la Ley analizada con anterioridad serán aprobados por el Consejo General, siempre que estén de acuerdo con la Ley de Colegios Profesionales y con el Estatuto General de la Profesión.

La profesión de Gestor Administrativo será ejercida personalmente, sin interposición de persona alguna, pudiendo únicamente auxiliarse de empleados autorizados para la realización de gestiones de trámite de acuerdo con lo dispuesto en la sección siguiente y resulta requisito indispensable para ello la incorporación al Colegio en cuyo ámbito radique el domicilio profesional, único o principal (art. 20).

Entre las obligaciones del gestor se contempla expresamente la de «participar en el levantamiento de las cargas colegiales, del Consejo General de Colegios, del Consejo de Colegios de las Comunidades Autónomas y, en su caso, de las cuotas de la Mutualidad General» y entre sus derechos figura reconocido «recibir las prestaciones y ayudas en las condiciones que establezcan los respectivos Colegios»... «ser incluidos en aquellos servicios que puedan establecer los respectivos Colegios, los Consejos de Colegios de las Comunidades Autónomas o el Consejo General» y «colaborar con la Administración pública con la finalidad de agilizar la tramitación de los procedimientos; para ello, cuando las circunstancias de los mismos así lo aconsejen, se podrá acordar entre los órganos administrativos competentes y Colegios de Gestores Administrativos la adopción de las medidas procedentes para facilitar la presentación de documentos, sin perjuicio de las facultades administrativas de compulsa, que se podrán ejercitar siempre que se estime procedente, y con respeto a los derechos reconocidos al ciudadano».

En cuanto a la organización colegial, dispone el art. 33 de la misma norma que los Colegios Profesionales de Gestores Administrativos tienen la consideración de Colegios Oficiales con personalidad jurídica, capacidad para adquirir y poseer toda clase de bienes y ejercitar toda clase de acciones y derechos. Asimismo, entre sus funciones que relaciona el artículo 38 dentro de su demarcación colegial, estaría la recogida en la letra g) Organizar actividades y servicios comunes de interés para los colegiados de carácter profesional, formativo, cultural, asistencial, de previsión y otros análogos, proveyendo el sostenimiento económico mediante los medios necesarios», función que también se atribuye

al Consejo General de Colegios de Gestores Administrativos de España en el art. 52 c) al reconocerse entre sus funciones «Organizar actividades y servicios de interés para los colegiados de carácter profesional, formativo, cultural, asistencial y de previsión y otros análogos».

Resulta de interés a nuestros efectos el régimen económico de los Colegios Profesionales de Gestores Administrativos que, a tenor del artículo 57 «percibirán para su sostenimiento una cuota mensual y las derramas que se aprueban reglamentariamente, que satisfarán sus colegiados en la cuantía fijada por los propios Colegios.

La demora por más de tres meses en el pago de esta cuota o derramas devengará el interés legal del dinero».

2.2. Normativa autonómica

Por su parte, Castilla y León, en función de sus competencias en este marco⁹, aprueba la Ley 8/1997, de 8 de julio, de Colegios Profesionales de Castilla y León¹⁰ cuyos fines, conforme a lo dispuesto en su Exposición de motivos determinan el «interés público» que los preside la base de su consideración como Corporaciones de derecho público con personalidad jurídica propia y capacidad para el cumplimiento de sus fines, en los términos que dispongan sus Leyes de creación y las normas que los regulen. Entre dichos fines, los Colegios, conforme a lo dispuesto en la letra d) del artículo 5 «velar para que la actividad profesional se adecue a los intereses de los ciudadanos» entre los que consideramos que está agilizar al máximo posible su relación con las Administraciones.

En otras palabras, el Colegio se convierte en garante del buen hacer de la profesión garantizando con ello una finalidad de carácter público querida por las Administraciones.

Asimismo, entre sus funciones, y en lo que aquí nos interesa destacar, el artículo 12 de la misma Ley en su letra b) reconoce la de «colaborar con la Administración Pública en el logro de intereses comunes» y en particular, entre otras «la defensa de los intereses profesionales de los colegiados y la protección de los intereses de los consumidores y usuarios de los servicios de sus colegiados», procurando «el perfeccionamiento de la actividad profesional».

9 La ampliación de competencias a aquellas Comunidades Autónomas que accedieron a la autonomía por la vía del artículo 143 de la Constitución Española (en adelante, CE), producida a través de la Ley Orgánica 9/1992, de 23 de diciembre, que transfiere, entre otras, la competencia de desarrollo legislativo y ejecución en materia de Corporaciones de derecho público representativas de intereses económicos y profesionales, materializada para cada Comunidad y respecto a los Colegios Profesionales por el Real Decreto 2166/1993, de 10 de diciembre, de traspaso de funciones y servicios, se culmina con su asunción estatutaria a través de la Ley Orgánica 11/1994, de 24 de marzo, de reforma del Estatuto de Autonomía de Castilla y León lo que determina la necesidad de dotarse del este instrumento legislativo necesario para desarrollar tal competencia y ordenar las actividades profesionales, al amparo del artículo 27.1.7 del Estatuto de autonomía y de acuerdo con las previsiones del artículo 36 de la Constitución que reconoce la existencia de los Colegios Profesionales y la necesidad de regularlos por Ley, con respeto a la legislación básica del Estado y en el marco de la libertad de establecimiento y libre prestación de servicios previstas en el Tratado de la Unión Europea.

10 BOCL núm. 131, de 10 de julio de 1997, BOE núm. 179, de 28 de julio de 1997 BOE-A-1997-16893

Además, los Colegios Profesionales ostentan también la función de «aprobar sus presupuestos y regular y fijar las aportaciones de sus colegiados», añadiéndose que «la cuota de inscripción o colegiación no podrá superar en ningún caso los costes asociados a la tramitación de la inscripción»

Por su parte, los Colegios Profesionales, conforme al artículo 13 aprueban sus Estatutos que contienen, entre otras cuestiones, su régimen económico. Asimismo, dispondrán de sus propios presupuestos, de carácter anual y comprensivos de los ingresos y los gastos previstos.

A tenor de lo dispuesto en esta Ley, se aprueba el Estatuto del Ilustre Colegio Oficial de Gestores Administrativos de Castilla y León al que, en su artículo 1 se define como «una Corporación de Derecho Público, de carácter profesional con personalidad jurídica propia, dotado de plena capacidad para el cumplimiento de sus fines»¹¹.

Como funciones propias de la profesión de Gestor Administrativo el artículo 3 del Estatuto le atribuye «las dedicadas a estudiar, promover, solicitar y realizar todo tipo de trámites y actuaciones que no requieran la aplicación de la técnica jurídica reservada a la Abogacía, relativos a aquellos asuntos que, en interés de personas naturales y jurídicas, se sigan ante cualesquiera Órganos de las Administraciones Públicas, informando, aconsejando y asesorando a sus clientes a los efectos del más eficaz desarrollo del procedimiento administrativo en el que tenga lugar su actuación». Su actuación ante los Órganos de las Administraciones Públicas, en calidad de representantes de los ciudadanos, revestirá los caracteres de habitualidad, retribución y profesionalidad.

Entre los fines esenciales del Colegio que se reconocen en el art. 4 del Estatuto, destacamos especialmente los señalados en la letra d), consistentes en velar para que, en el ejercicio de la profesión se respeten los derechos de los particulares entre los que, a nuestro juicio, estará facilitar y agilizar en la medida de lo posible los trámites y procedimientos que éstos desarrollen con las Administraciones públicas para que no se produzcan dilaciones indeseables y se cumpla el plazo máximo de resolución establecido para cada procedimiento¹², ya que, en otro caso, se atentaría, entre otros principios, contra el de la seguridad jurídica que debe garantizarse a los administrados¹³ y el mandato constitucional de servir con objetividad los intereses generales¹⁴.

11 Aprobado por la Orden de 16 de mayo de 2001, de la Consejería de Presidencia y Administración territorial de la Junta de Castilla y León (BOCYL núm. 105, de 31 de mayo de 2001).

12 Sobre la necesidad de que los procedimientos se desarrollen en plazo sin dilaciones indebidas y, muchos menos, achacables a la Administración, en particular, la tributaria, puede verse nuestro trabajo: MATA SIERRA, M. T.: «El derecho del obligado tributario a un procedimiento sin dilaciones injustificadas imputables a la administración, pudiendo exigir el cumplimiento del plazo máximo de resolución establecido para el procedimiento», *Documentos, Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 11, 2021, págs. 124 y ss.

13 El derecho a un proceso público sin dilaciones indebidas se consagra en el artículo 24.2 de la CE, y se desarrolla, entre otras, en la Sentencia del Tribunal Constitucional 24/1981, de 14 de julio de 1981 (ECLI:ES:TC:1981:24), referida a un recurso de amparo por dilación indebida en la reclamación del expediente en proceso contencioso-administrativo.

14 Artículo 103 de la Constitución Española (en adelante, CE).

Entre los fines reconocidos del Colegio de Gestores, a tenor de lo dicho, estáría potenciar la comunicación fluida entre la Administración y los administrados lo que determinará, entre otras cosas, la profesionalidad del gestor.

Para ello, entre las funciones propias del Colegio Oficial de Gestores Administrativos de Castilla y León se establece en la letra c) del artículo 5 la de «velar para que la actividad de la profesión ofrezca a la sociedad las garantías suficientes de calidad y competencia». Asimismo, le corresponde, conforme a la letra l) «aprobar sus presupuestos y fijar las aportaciones de los colegiados».

Como recursos económicos colegiales, mencionados en el art. 9, que deberán figurar en el presupuesto y someterse a la aprobación de la Junta General de Colegiados se contemplan entre los ordinarios

- a) Los derechos de incorporación al Colegio y las cuotas que aporten los colegiados.
- b) La póliza de gestión, durante su vigencia, regulada según la normativa del Estatuto orgánico de la profesión de gestor administrativo y la reglamentación aprobada por este Colegio.
- c) Los derechos por expedición de carnés profesionales.
- d) Los derechos por expedición de certificaciones.
- e) Las tasas por servicios centralizados y demás que se presten a los colegiados
- f) Los ingresos derivados de la organización de conferencias y cursillos.
- g) Los rendimientos que produzcan los bienes de todas clases que integren el patrimonio del Colegio.

Por su parte se consideran de carácter extraordinario:

- a) Las derramas o cuotas extraordinarias que, para atender un servicio o una necesidad determinada del Colegio, acuerde la Junta General, o cualquier otro ingreso que proceda legalmente.
- b) Las subvenciones o los donativos al Colegio, efectuados por el Estado, entes autonómicos o provinciales, municipios o cualesquiera personas, corporaciones o entidades públicas o privadas.
- c) Cualesquiera bienes que, por herencia u otro título, fuesen percibidos por el Colegio.

A su vez, el artículo 20 señala textualmente que el «colegiado que se retrase más de tres meses en el pago de cuotas colegiales ordinarias o extraordinarias, derramas, póliza de gestión y de otras cargas colegiales aprobadas por la Junta General, causará baja en el Colegio mediante el acuerdo de la Junta de Gobierno». Antes de que se adopte la baja por alguna de estas causas se requerirá el pago al colegiado por carta certificada o telegrama, y concediéndole un plazo de quince días para formular alegaciones o satisfacer sin recargo las cantidades debidas.

Entre los derechos de los Colegiados está, en el artículo 30.8 el de «utilizar los servicios que establezca el Colegio o el Consejo General», pudiendo (art 30.9) «colaborar con la Administración Pública con la finalidad de agilizar la tramitación de los procedimientos y para ello, cuando las circunstancias de los mismos así lo aconsejen, se podrá acordar entre los órganos administrativos competentes y el Colegio de Gestores Administrativos la adopción de las medidas procedentes para facilitar la presentación y trámite de documentos, sin perjuicio de las facultades administrativas de compulsa, en los casos expresamente autorizados por la Administración, y con respeto a los derechos reconocidos al ciudadano».

Corresponde a las Juntas generales y de gobierno, conforme al artículo 38, «la creación, suspensión o cese de servicios profesionales centralizados a cargo del Colegio o de sus delegaciones, así como la aprobación de derramas y cuotas extraordinarias a cargo de los colegiados». Se le atribuye a la Junta de Gobierno en pleno (art. 52.7) proponer a la Junta General de colegiados la aprobación de la cuantía de las cuotas colegiales, los derechos de incorporación y demás que integren los recursos económicos del Colegio, recaudarlos y administrarlos y formular los presupuestos anuales.

Finalmente, el artículo 70 señala que la Junta General extraordinaria podrá acordar la creación de servicios profesionales centralizados por el Colegio que comprendan la totalidad del área colegial o una parte de la misma para cuyo mantenimiento «la Delegación Colegial podrá establecer derramas o tasas especiales, obligatorias para todos los usuarios del servicio, cuyas partidas deberán consignarse en los presupuestos de la Delegación. La misma se ocupará de la organización y de la administración de los servicios centralizados y de la contratación del personal necesario, del mobiliario y de todos los elementos que sean precisos para su adecuado desarrollo».

3. De la naturaleza jurídica y fines de los colegios profesionales

3.1. De la naturaleza jurídica y fines de los colegios profesionales

Analizada de forma resumida la normativa reguladora que antecede y para pronunciarnos acerca de la cuestión que nos ocupa, resulta relevante destacar, como lo hace la legislación analizada que los Colegios Profesionales son Corporaciones de derecho público amparada por la Ley y reconocidas por el Estado que tienen personalidad jurídica propia y plena capacidad de obrar para el cumplimiento de sus fines.

En tal sentido los Colegios son entes de base asociativa a los que se les atribuye la consideración de Administraciones públicas en cuanto que ejercen las funciones públicas que les asigna el legislador¹⁵ y gestionan los intereses públi-

15 Conforme señala ENTRENA CUESTA las Corporaciones de Derecho público pueden ser definidas como «entes de base asociativa a los que se atribuye la consideración de Administraciones públicas en cuanto ejercen las funciones públicas que el legislador les asigna». Vid. ENTRENA CUESTA, R., *Curso de Derecho administrativo*, 12.ª edición, Tecnos, Madrid, 2002, pp. 33 y 34 y pp. 247 a 265.

cos vinculados al ejercicio de cada profesión determinada, representando a los colegiados en la gestión de dichos intereses¹⁶. La peculiaridad de los Colegios Profesionales es que son Corporaciones de derecho público que ejercen funciones jurídico-privadas, aunque tengan delegadas algunas funciones públicas¹⁷, destacando la realización de funciones de interés social¹⁸.

Cierto es que nos situamos ante Corporaciones sectoriales de origen privado, como ha declarado el Tribunal Constitucional en reiteradas ocasiones¹⁹, es decir, que tienen una base asociativa que supone que si no hay miembros (ya sean personas físicas o jurídicas) no existiría la Corporación. En el caso de los Colegios Profesionales se crean por razones subjetivas o *intuitu personae* estando previstos en el artículo 36 de la CE²⁰ que no establece un único modelo de Colegio Profesional²¹, imponiendo únicamente una reserva de ley en relación con el establecimiento del régimen jurídico de los colegios profesionales y el ejercicio de las profesiones tituladas.

La complejidad en la definición de la naturaleza de los Colegios Profesionales ha conducido a la elaboración doctrinal de tres teorías en torno a su naturaleza²²: tesis tradicional²³, según la cual los Colegios profesionales son personas jurídico-públicas encuadradas en la Administración General del Estado; tesis privatista²⁴, según la cual los Colegios profesionales son entidades esencialmente privadas; y tesis mixta²⁵, según la cual los Colegios profesionales son entidades públicas pero fuera de la Administración pública.

16 Conforme a la Ley catalana, y en concreto el artículo 35 de la misma «Los colegios profesionales son corporaciones de derecho público, dotadas de personalidad jurídica propia y con plena capacidad de obrar para el cumplimiento de sus finalidades, que se configuran como instancias de gestión de los intereses públicos vinculados al ejercicio de una profesión determinada y como vehículo de participación de los colegiados en la administración de estos intereses, sin perjuicio de que puedan ejercer actividades y prestar servicios a los colegiados en régimen de derecho privado» (Ley 7/2006, de 31 de mayo, del ejercicio de profesiones tituladas y de los colegios profesionales)

17 Sentencia del Tribunal Constitucional 96/2003, de 22 de mayo (ECLI:ES:TC:2003:96).

18 Vid. LÓPEZ GONZÁLEZ, J.L.: «Lo público y lo privado en los colegios profesionales», *Boletín del Ministerio de Justicia*, núm. 55, 1986, pp. 2217-2218.

19 Entre otras, en su Sentencia 123/1987, de 29 de julio (ECLI:ES:TC:1987:123).

20 Señala este precepto que «la ley regulará las peculiaridades propias del régimen jurídico de los Colegios Profesionales y el ejercicio de las profesiones tituladas. La estructura interna y el funcionamiento de los Colegios deberán ser democráticos». Resaltamos la curiosidad de que, como vimos al tratar su normativa reguladora el desarrollo de este artículo se encuentra en una Ley preconstitucional, la Ley 2/1974, de 13 de febrero, someramente analizada sobre Colegios Profesionales, que ha sido objeto de modificaciones sucesivas tanto por la Ley 74/1978 como por la Ley 7/1997, el Real Decreto-Ley 6/1999, el Real Decreto-Ley 6/2000 o la Ley 25/2009, de 22 de diciembre, de modificación de diversas leyes para su adaptación a la Ley sobre el libre acceso a las actividades de servicios y su ejercicio.

21 Así lo reconoce el Tribunal Constitucional en su Sentencia 330/1994, de 15 de diciembre (ECLI:ES:TC:1994:330).

22 Vid. ÁLVAREZ ARROYO, F.: *Régimen Fiscal de los Colegios Profesionales*, ob. cit. p. 13.

23 Vid. BAENA DE ALCAZAR, M.: *La Administración en la Constitución*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1980 y MARTÍNEZ LÓPEZ-MUÑOZ, J. L.: «Naturaleza de las Corporaciones Públicas profesionales», *Revista Española de Derecho Administrativo*, núm. 39, 1983, pp. 603-608.

24 Vid. GARCÍA DE ENTERRÍA, E., FERNÁNDEZ, T. R.: *Curso de Derecho Administrativo*, 19ª ed., Civitas, Cizur Menor (Navarra), 2020.

25 ARIÑO ORTIZ, G., SOUVIRÓN MORENILLA, J. M.: *Constitución y Colegios Profesionales, una reflexión sobre las corporaciones representativas*, Unión Editorial, Madrid, 1984.

Entre los fines de los Colegios que se determinan como esenciales para la ordenación del ejercicio de las profesiones, se contemplan la representación institucional exclusiva de las mismas cuando estén sujetas a colegiación obligatoria, la defensa de los intereses profesionales de los colegiados y la protección de los intereses de los consumidores y usuarios de los servicios de sus colegiados que conforme se determina en la normativa estatal se rigen por sus por sus Estatutos y por los Reglamentos de Régimen Interior.

3.2. De la naturaleza jurídica y fines del Colegio de Gestores Administrativos de Castilla y León

Circunscribiéndonos ahora al objeto de nuestro estudio debemos avanzar que el Colegio de Gestores Administrativos de Castilla y León participa de la naturaleza jurídica descrita, pudiendo afirmar sin ambages su personalidad jurídica y plena capacidad para el cumplimiento de sus fines, puesto que así lo reconoce expresamente el primero de su Estatuto.

Entre los fines que asume, conforme a lo dispuesto en la letra d) del artículo 4 del Estatuto estaría el de «velar para que, en el ejercicio de la profesión, se respeten los derechos de los particulares» que en este caso, y por las funciones que se atribuyen a los Gestores Administrativos en el mismo Estatuto, antes referidas, debe materializarse en agilizar al máximo posible su relación con las Administraciones. Propiciar esta agilidad de gestión se traduce en que en la tramitación de expedientes o procedimientos se garantiza una finalidad de carácter público querida por las Administraciones y asumida como principio rector de su adecuado funcionamiento conforme a los principios de eficacia de la actuación administrativa reconocido constitucionalmente y que se beneficia de la correcta actuación de los Gestores Administrativos en el ejercicio de su profesión conforme a la cual, no lo olvidemos, se promueve, solicita y realiza todo tipo de trámites y actuaciones....en asuntos de los administrados que se sigan ante cualesquiera Órganos de las Administraciones Públicas, a los efectos del más eficaz desarrollo del procedimiento administrativo en el que tenga lugar su actuación.

Ello servirá para salvaguardar tanto el principio de seguridad jurídica, que debe garantizarse a los particulares, como el mandato constitucional de servir con objetividad los intereses generales²⁶

En este marco, los servicios centralizados establecidos por el Colegio que redundan en la agilización a través de programas informáticos de cualquiera de los trámites que el gestor lleva a cabo en representación de su cliente encajan perfectamente entre los fines que en el Estatuto se atribuyen a este Colegio en cuestión.

26 Artículo 103 de la CE.

4. De los ingresos de los Colegios

El régimen jurídico que enmarca los ingresos de los Colegios Profesionales está recogido en el art. 6.2.f) de la propia Ley de Colegios Profesionales por cuanto se considera entre las materias que obligatoriamente deben regular los Estatutos generales que deben elaborar los Consejos Generales está, como vimos, «el Régimen económico y financiero y fijación de cuotas y otras percepciones y forma de control de los gastos e inversiones para asegurar el cumplimiento de los fines colegiales».

Se trata de la base legal para la percepción de uno de los principales recursos de los Colegios, como son las cuotas colegiales, por lo que serán los Estatutos Generales (aprobados por Real Decreto) los que se encarguen de detallar los extremos necesarios para la concreta determinación de las cuotas colegiales.

Esto determina, como señala ÁLVAREZ ARROYO, la gran autonomía financiera de los Colegios, a los que ni siquiera encorseta su propia Ley básica, al someterles a una sola limitación como lo es el cumplimiento de los fines colegiales²⁷.

En todo caso, insistimos en que son cada uno de los Estatutos correspondientes los que fijan en cada caso tanto el régimen económico financiero, como las cuotas y otras percepciones que pudieran corresponderles conforme a los «fines y funciones específicas del Colegio» que se fijan en idéntica norma.

Lo anterior, en la práctica, depara en que, por la prestación de los servicios realizados para la consecución de los fines descritos en cada caso, cada Colegio Profesional, conforme a lo que disponga su Estatuto, podrá exigir a sus colegiados tipos de cuotas (cuotas colegiales ordinarias, cuotas de incorporación, percepciones, derechos por prestación de distintos servicios, tasas, etc.).

Además, y al lado de estos ingresos derivados de la actividad que constituye su finalidad específica, cada Colegio puede obtener otro tipo de recursos por otras vías, ya sea como consecuencia de la explotación de su patrimonio o ya sea por el desarrollo de otras actividades económicas, como mediante la percepción de subvenciones públicas o donaciones privadas lo cual no resulta inhabitual, dado que, con frecuencia, las Corporaciones colegiales desarrollan, al margen de la actividad que como Corporación de derecho público les encomiendan sus Estatutos, otro tipo de actividades de carácter económico (como puede ser servicio de fotocopias a sus colegiados, cursos de formación, o por ejemplo el arrendamiento de locales que pudieran formar parte del patrimonio del colegio....etc.)

Centrándonos ahora en los ingresos ordinarios, no está de más aclarar que las cuotas colegiales son prestaciones patrimoniales de carácter público, que se exigen con carácter coactivo y responden a fines de interés general que, en nuestra opinión, se corresponden con las casi extinguidas exacciones parafis-

27 Vid. ÁLVAREZ ARROYO, F.: *Régimen Fiscal de los Colegios Profesionales*, ob. cit. pp.- 23-35.

cales²⁸, de naturaleza tributaria desde el punto de vista amplio²⁹ —como lo son también los aranceles de Notarios o Registradores—. En este caso se pagan a una Administración corporativa y están afectadas a la consecución de los fines de esta última que se va a ocupar de su gestión. Algunos autores las definen como una «tributación silenciosa» debido a que pese a que formalmente no se trata de ningún tributo, no obstante, materialmente si nos situamos ante una categoría tributaria ciertamente singular³⁰.

Debemos señalar que las cuotas tienen carácter coactivo u obligatorio en la medida en que se fijan por el Colegio, unilateralmente y, como ha señalado la STC 185/1995, esta nota determina la diferencia entre que el ingreso sea de Derecho público o privado ya que existiendo coactividad se tratará de un ingreso público. En definitiva, nos situamos ante una obligación que el Colegio impone al colegiado con motivo de su colegiación obligatoria. Precisamente el colegiado conoce de antemano que el Colegio le obligará a cumplir con este tipo de exacción. Estas cuotas, en la línea que predica el TC en su STC 182/1997, tiene una «*inequívoca finalidad de interés público*»³¹.

Este tipo de percepciones encajan, pues, en el concepto amplio de tributo que ha acuñado los últimos años la jurisprudencia constitucional, en la medida en que define el mismo como «una prestación patrimonial coactiva que se satisface, directa o indirectamente, a los Entes públicos con la finalidad de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos»³²

28 Originalmente, las exacciones parafiscales quedaban contempladas en la DA 1ª de la LGT que señalaba que «*las exacciones parafiscales participan de la naturaleza de los tributos rigiéndose por esta ley en defecto de norma específica*». Sin embargo, la actual LGT intenta reducir al máximo la figura de las exacciones parafiscales, estableciendo que solamente se considerarán Prestaciones patrimoniales de carácter público contempladas en el art. 31.3 CE. La intención del legislador ha sido dotar a estas últimas de una mayor seguridad jurídica al exigir, en cualquier caso, el cumplimiento al principio de reserva de ley que establece el art. 31.3 CE, intentando reducir el ámbito de las exacciones parafiscales con tal de que las PPCP solamente puedan establecerse por ley y en base a las normas tributarias. Sobre este particular, puede verse: LITAGO LLEDÓ, R.: «La desaparición legal de la parafiscalidad: análisis de la nueva Disposición adicional 1ª de la LGT conforme al artículo 31 de la Constitución», *Estudios Financieros, Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 430, 2019, pp. 75 y ss.

29 Para ver la amplitud que el Tribunal Constitucional ha dado al concepto de tributo puede verse la STC 102/2005 (ECLI:ES:TC:2005:102).

30 En la actualidad subsisten en nuestro ordenamiento jurídico figuras con esta naturaleza que, siendo materialmente tributos reciben otro tipo de regulación, entre las que destacan, además de las cuotas de afiliación a los Colegios Profesionales y a las Cámaras de Comercio, Industria y Navegación, las cotizaciones a la Seguridad Social o los aranceles de ciertas profesiones oficiales, como notarios y registradores. A fecha de hoy cuentan hoy con normas legales que las disciplinan y cuantifican, y en el segundo caso, hasta forman parte de los Presupuestos Generales del Estado, con su consiguiente régimen de aprobación, ejecución y control.

31 Como señalan CALVO ORTEGA y CALVO VÉRGEZ, las cuotas pagadas a los Colegios Profesionales son una de las principales manifestaciones de parafiscalidad en nuestro ordenamiento jurídico. Vid. CALVO ORTEGA, R., CALVO VÉRGEZ, J.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Civitas, Thomson Reuters, 20ª ed., Madrid, 2016, p. 126.

32 Pueden verse a este respecto las Sentencias del Tribunal Constitucional de 182/1997, de 28 de octubre (ECLI:ES:TC:1997:182), Fundamento Jurídico 15, 233/1999, de 16 de diciembre (ECLI:ES:TC:1999:233), Fundamento Jurídico 18, o 194/2000, de 19 de julio (ECLI:ES:TC:2000:194), Fundamento Jurídico 8. Entre otros autores FALCON Y TELLA ha criticado el hecho de que el máximo intérprete de la CE se arrogue la posibilidad de «*constitucionalizar*» categorías propias de la legalidad ordinaria, y de la sistematización doctrinal». (Vid. FALCÓN Y TELLA, R.: «El concepto de tributo «desde la perspectiva constitucional» y la supresión del párrafo segundo del art. 2.2.a) LGT.», *Quincena Fiscal*, núm. 11, 2011. Consultado en la Base de datos Aranzadi Instituciones, con fecha 1 de marzo de 2022).

En la medida en que el art. 117.3 consagra el monopolio jurisdiccional de los jueces y tribunales para juzgar y hacer ejecutar lo juzgado (es decir el principio de heterotutela), la Sentencia del Tribunal Constitucional 22/1984, de 17 de febrero³³ ha tenido que acudir a la mención de la «eficacia» contenida en el art. 103.1 para salvar la constitucionalidad del privilegio de autotutela ejecutiva de que goza la Administración, el cual sólo está previsto para los tributos y demás ingresos de Derecho público, pero no para los ingresos de Derecho privado. De esta forma, la vía de apremio no es aplicable siquiera en este tipo de exacciones parafiscales –tampoco en el caso del arancel de notarios y registradores– ni aun cuando, como dijimos, se pagan a una Administración corporativa.

La percepción de este tipo de cuotas por parte de los Colegios Profesionales está claramente exentas de tributar por el Impuesto sobre el Valor Añadido, al resultarles de aplicación la exención prevista en el artículo 20. Uno. 12º de la Ley del IVA en relación con «las prestaciones de servicios y las entregas de bienes accesorias a las mismas efectuadas directamente a sus miembros por organismos o entidades legalmente reconocidos que no tengan finalidad lucrativa, cuyos objetivos sean exclusivamente de naturaleza política, sindical, religiosa, patriótica, filantrópica o cívica, realizadas para la consecución de sus finalidades específicas, siempre que no perciban de los beneficiarios de tales operaciones contraprestación alguna distinta de las cotizaciones fijadas en sus estatutos». Como vemos, el legislador, en el ámbito de esta exención la Ley incluye expresamente a los Colegios Profesionales.

La duda que se suscita es qué ocurre con las «otras percepciones» que pueden corresponder a los Colegios Profesionales, a los efectos precisamente de poder o no extender a las mismas idéntica exención. A nuestro juicio, para resolver esta cuestión debemos acudir necesariamente a las previsiones estatutarias en cada caso concreto, analizándolas desde el punto de vista de cómo se configuran las mismas y cómo encajan con los fines específicos colegiales.

5. Las «otras percepciones» y el caso concreto de las percibidas por los servicios centralizados que se prestan a los colegiados

Como ya hemos dicho, además de estas cuotas de afiliación, los Colegios Profesionales, como señala su propia Ley reguladora, pueden exigir otras percepciones conforme a lo que se regule en su norma estatutaria, percepciones que, dependiendo de su naturaleza y sus fines pueden motivar el establecimiento de un precio, tarifa o hasta la imposición de una tasa.

Vamos a analizar el caso que nos ocupa concretamente, el de las percepciones que recibe el Colegio de Gestores Administrativos de Castilla y León por la prestación de los servicios centralizados a sus colegiados analizaremos si la prestación de dichos servicios encaja con las finalidades del propio Colegio y, siendo así, si el cobro por este tipo de percepciones debe tributar o no en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

33 ECLI:ES:TC:1984:22.

5.1. De los fines del Colegio de Gestores Administrativos

Como señalamos con anterioridad, y como el resto de los Colegios Profesionales del ámbito autonómico, el de Gestores Administrativos de Castilla y León se caracteriza por unos fines de interés público³⁴. Se trata, como ya dijimos, de una Corporación de derecho público con personalidad jurídica propia y capacidad para el cumplimiento de los fines que reconoce su normativa reguladora entre los que nos interesa de forma particular el reconocido en la letra d) del artículo 5 de la Ley de Colegios autonómica, ya citada y que, como señalamos consiste en «*velar para que la actividad profesional se adecue a los intereses de los ciudadanos*»

Precisamente, en el caso del Colegio de Gestores Administrativos de Castilla y León, debido al diseño que se realiza de la profesión de gestor, concretará esa finalidad en el art 4 de su norma reguladora señalando como fin del Colegio velar para que, en el ejercicio de la profesión se respeten los derechos de los particulares lo que en la práctica se traslada a que el Colegio de Gestores Administrativos faciliten y agilicen en la medida de lo posible los trámites y procedimientos que sus colegiados llevan a cabo en representación de los particulares con las Administraciones públicas consiguiendo con ello evitar dilaciones indeseables en el plazo máximo de resolución establecido para cada procedimiento que se lleve a cabo con ellas. Como ya expusimos, asumiendo el Colegio de Gestores Administrativos la concreción de este fin, garantiza que se cumplan los fines públicos en la medida en que contribuye al cumplimiento de los principios de seguridad jurídica que debe garantizarse a los administrados, así como el mandato constitucional de servir con objetividad los intereses generales.

En definitiva, entre los fines claros que debe perseguir el Colegio está el de garantizar que la actividad profesional se adecúe al interés de los ciudadanos que se concreta en la necesidad de agilizar al máximo posible la relación de los administrados, sus clientes, con las Administraciones en el marco de que el desarrollo del procedimiento administrativo en el que tenga lugar su actuación se realice de la forma más eficaz posible caracterizándose por su profesionalidad. Asimismo, entre los fines reconocidos del Colegio de Gestores estará el de potenciar la comunicación fluida entre la Administración y los administrados lo que determinará, entre otras cosas, la profesionalidad del gestor.

34 Ese interés público debe entenderse en sentido amplio, tal y como indica HERRERO DE MIÑÓN, cuando señala que «la literalidad de la Constitución guarda silencio sobre la finalidad de los Colegios, y ello permite plantear una alternativa entre la defensa de los intereses de sus miembros y la defensa de los intereses de la colectividad. Éstos no se oponen necesariamente a los intereses profesionales, puesto que serán tanto mejor servidos cuanto mayor sea la cualificación técnica, el nivel deontológico y las motivaciones económicas y no económicas, de los profesionales mismos. Pero es claro que esta opción implica también la defensa de los intereses colectivos frente al abuso de los propios profesionales». Vid. HERRERO DE MIÑÓN, M.: «Los Colegios Profesionales en la Constitución española», *Boletín de la Facultad de Derecho*, núm. 6, 1994, p. 93. En este sentido, también MUÑOZ ARNAU, J.A.: «Colegios y organizaciones profesionales», *Revista de Derecho Político*, núm. 36, 1992, pp. 225-234.

5.2. El papel de los servicios centralizados prestados a los colegiados por parte del Colegio

En el contexto expuesto, se asumen por la organización colegial que entre los derechos de los colegiados (art 30.8) está el de utilizar los servicios que establezca el Colegio o el Consejo General, entre los que se contemplan expresamente los servicios centralizados, regulados después en el artículo 70 de la misma norma reguladora que, obviamente, servirán para agilizar trámites y procedimientos que afectan a los clientes de los gestores colegiados, garantizando con ello el cumplimiento de la finalidad del Colegio antes expuesta.

Entre las prestaciones que pueden llevarse a cabo a través de los servicios centralizados que el Colegio oferta a todos sus colegiados y de los que se benefician en orden a la agilización de diferentes trámites con las Administraciones, estarían, por ejemplo, los certificados digitales que afectan a los clientes, los certificados del catastro, o los relativos a la plataforma de tráfico con la que el Colegio de Gestores Administrativos tiene la encomienda de gestión de tráfico (matrícula, placas, transferencias, bajas, etc.)

En concreto, se cobra a los colegiados por la gestión de la documentación dependiendo de lo que se solicite a través de estos servicios centralizados que normalmente incorporan plataformas informáticas que permiten la prestación de estos servicios.

5.3. La naturaleza de la contraprestación que se cobra por las prestaciones a través de los servicios centralizados

Por la prestación de este tipo de servicios centralizados, y tal y como reconoce el mismo Estatuto de forma indirecta al enunciar los ingresos del Colegio en el artículo 9, se cobrará a los colegiados la correspondiente tasa³⁵.

En este sentido, el precepto citado señala como ingresos del Colegio, literalmente: «e) Las tasas por servicios centralizados y demás que se presten a los colegiados» La misma naturaleza de tasa se fa a esta prestación también en el artículo 70 del mismo Estatuto en el que se reconoce expresamente que la Junta General extraordinaria podrá acordar la creación de servicios profesionales centralizados por el Colegio que comprendan la totalidad del área colegial o una parte de la misma para cuyo mantenimiento «la Delegación Colegial podrá establecer derramas o tasas especiales, obligatorias para todos los usuarios del servicio, cuyas partidas deberán consignarse en los presupuestos de la Delegación».

Estas tasas, como la cuantía de las cuotas colegiales, o los derechos de incorporación, deben proponerse por la Junta de Gobierno en pleno (art. 52.7) para su aprobación por parte de la Junta General de colegiados.

35 En este sentido, ALVAREZ ARROYO, F.: *Régimen Fiscal de los Colegios Profesionales*, p. 35. HERRERO DE MIÑÓN, por su parte, habla de «cuasi-tasas», *Vid.* HERRERO DE MIÑÓN, M.: «Los Colegios Profesionales en la Constitución española», *ob. cit.* p. 96.

Es relevante señalar la configuración estatutaria como una tasa, y no como otro tipo de figura –un precio público o privado–, que podría ser la alternativa.

En la medida en que la tasa se configura en el artículo 2.2 a) de la Ley General tributaria como aquel tributo «cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario, cuando los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios o no se presten o realicen por el sector privado» consideramos que la configuración que realiza el Estatuto es la correcta en cuanto que se trata de prestaciones que el propio Colegio facilita a sus colegiados como Corporación de derecho público, equiparable a una Administración pública³⁶, a solicitud de éstos y que no son susceptibles de prestarse por el sector privado.

La posibilidad de asumir esta prestación, no lo olvidemos, trae causa en esa necesidad de cumplir sus fines primordiales entre los que está la agilización de los procedimientos que los ciudadanos desarrollan con las Administraciones públicas que determinan la necesidad y profesionalidad del ejercicio de las funciones del gestor.

Precisamente, la mayoría de los Colegios de Gestores de toda España, y claramente el de Castilla y León, para cumplir este cometido que, en última instancia beneficia a toda la colectividad, se ha preocupado de firmar Convenios con la mayoría de las Administraciones públicas que redundan en que la actuación de estas últimas sea eficaz y se ajuste a cumplir con objetividad los intereses generales. Sería el caso, por poner un ejemplo de la encomienda de gestión que reciben de la Dirección General de Tráfico y a partir de la que el Colegio, a solicitud del gestor colegiado, entre otras cosas facilita al gestor la documentación definitiva de los diferentes trámites (como pueden ser el permiso de circulación en el caso de transferencias, permiso y ficha técnica en el caso de matrículas con NIVE...) contribuyendo claramente a dar una mayor celeridad, y con ello eficacia a estos procedimientos. Para ello el Colegio oficial de Gestores Administrativos asume el coste de los medios materiales –medios o plataformas electrónicas que correspondan– y humanos –personal que maneje las mismas– que corresponda, que, en definitiva, es el coste económico que traslada a la tasa correspondiente sin que quepa entender que existe ningún tipo de lucro para la Corporación colegial por el ejercicio de esta función, ni que la Institución esté operando como una empresa privada –no podría porque la prestación son consecuencia de las encomiendas, encargos o convenios que firma con otras

36 La Subdirección General de Impuestos Patrimoniales, Tasas y Precios Públicos, organismo perteneciente al Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas en su Consulta Vinculante 0780-14, de 20 de marzo, en respuesta a la cuestión de si los Colegios Profesionales están exentos del pago de tasas judiciales en los órdenes civil, contencioso-administrativo y social justifica la exención precisamente en que estas Corporaciones tienen una «*dimensión pública que les equipara a las Administraciones Públicas de carácter territorial*». Por lo tanto, el Ministerio de Hacienda considera que, a los efectos de la tasa por el ejercicio de la potestad jurisdiccional, los Colegios Profesionales «*en cuanto Administración corporativa, participan de la naturaleza de Administración Pública*». A este respecto, véase también la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, Sec. 7, Recurso 59/2013, de 2 de febrero de 2018 (ECLI: ES:AN:2018:430), a los efectos del pago judicial.

Administraciones— lo que redundaría en que su naturaleza haya de ser, como contempla su Estatuto, la de una tasa.

En todo caso, la cobertura legal de esta tasa que el Colegio puede exigir a sus Colegiados por las prestaciones efectuadas a través de los servicios centralizados encuentra apoyo en el artículo 27.2 de la Ley de Colegios autonómica que reconoce al Colegios de Gestores Administrativos disponer de medios materiales para ejercer su función que se trasladan a la necesidad de tener unos presupuestos anuales que contemplan los ingresos y gastos de los que disponen y entre los que el Estatuto contempla, al lado de otros ingresos como son las cuotas, este tipo de tasas que le sirven para sufragar los servicios centralizados que encuentran su soporte en plataformas informáticas cuya adquisición, mantenimiento y funcionamiento supone un coste importante para el Colegio.

6. Régimen de las prestaciones a los Colegios Profesionales en el Impuesto sobre el Valor Añadido

Determinada la naturaleza jurídica del Colegio Profesional de Gestores Administrativos, así como de los ingresos que recibe a tenor de lo indicado en su propia normativa reguladora, interesa particularmente ahora determinar el régimen jurídico de estas prestaciones en lo que respecta al Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA). El régimen jurídico de este impuesto se encuentra en dos textos fundamentales, la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido³⁷ (en adelante, LIVA) y el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido³⁸ (en adelante, RIVA).

Por tratarse de un impuesto armonizado en la Unión Europea, el Derecho Comunitario tiene primacía sobre la normativa interna, y la legislación interior de todos los Estado Miembros debe adecuarse a las normas comunitarias dictadas al efecto. Además, junto a los textos legales enunciados, existen otras normas internas con incidencia en este tributo³⁹.

Para examinar la aplicación de este impuesto a los Colegios Profesionales habrá que partir de la sujeción o no sujeción de las prestaciones que estos reciben de sus colegiados y, posteriormente, analizar la posible aplicación de alguno de los supuestos de exención que recoge la Ley.

37 BOE núm. 312, de 29 de diciembre de 1992.

38 BOE núm. 314, de 31 de diciembre de 1992.

39 Entre los que destaca el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación (BOE núm. 289, de 1 de diciembre de 2012).

6.1. La controvertida sujeción al IVA de las cantidades percibidas por los Colegios Profesionales

El punto de partida para concluir si las prestaciones realizadas por los Colegios de Gestores Administrativos a favor de los colegiados deben quedar sujetas al IVA es examinar si tales operaciones se adecúan al hecho imponible definido en la LIVA y si los Colegios Profesionales pueden ser sujetos pasivos de este tributo.

Según el artículo 4.Uno de la LIVA el hecho imponible del impuesto viene constituido por «las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen». Atendiendo a este hecho imponible y a los caracteres definitorios del mismo que de él se extraen, es preciso examinar si en los servicios prestados por los Colegios de Gestores Administrativos a sus colegiados se produce el hecho imponible del IVA. Así, estarán sujetas al impuesto:

- **Las entregas de bienes y prestaciones de servicios:** las operaciones realizadas por el Colegio de Gestores Administrativos y aquí examinadas, consistentes en la tramitación de certificaciones, deben calificarse como prestaciones de servicios, atendiendo a la delimitación negativa y amplia de este concepto que realiza el artículo 11 de la LIVA⁴⁰.
- **A título oneroso:** la nota de onerosidad –que hay que distinguir del ánimo de lucro– se aprecia en la contraprestación satisfecha por los servicios prestados, materializada en las cuantías que los colegiados deben satisfacer al Colegio.
- **Con carácter habitual u ocasional:** en el caso estudiado las prestaciones se realizan con habitualidad, al servir a los fines propios del Colegio de Gestores Administrativos.
- **En el desarrollo de su actividad empresarial o profesional:** el concepto de empresario o profesional, así como de actividad empresarial o profesional, se encuentran en los artículos 4 y 5 de la LIVA, que consideran como actividad empresarial o profesional, sujeta al IVA, la consistente en ordenar por cuenta propia factores de producción, materiales y humanos, o de uno de ellos, para intervenir en la producción o distribución de servicios. En el supuesto estudiado, el Colegio de Gestores Administrativos emplea su estructura organizativa para la prestación de un servicio a los colegiados a cambio de una contraprestación, por lo que se trataría de una actividad de servicios. No obstante, aun sin atrevernos a negar el carácter de actividad empresarial o profesional de las prestaciones ofre-

40 Vid. TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: «Comentario al art. 4 de la Ley 37/1992, sobre el IVA», en, *Manual de Derecho Tributario, Parte Especial*, Aranzadi, 2009. BIB 2009\5138. (Consultado en la base de datos Aranzadi Instituciones, con fecha 12/03/2022).

cidas por el Colegio de Gestores Administrativos, en relación con ellas es preciso realizar dos puntualizaciones:

- La primera, que no tendrán la consideración de empresarios quienes realicen exclusivamente operaciones a título gratuito, requisito que no se cumple en este caso, pues los colegiados satisfacen una contraprestación. No obstante, debe aclararse que las prestaciones se realicen con carácter oneroso no significa que exista ánimo de lucro. El ánimo de lucro debe entenderse como la intención de obtener una ganancia o un beneficio, en definitiva, un incremento en el patrimonio del perceptor. En la prestación de servicios realizada a los colegiados por los Colegios Profesionales en general⁴¹, y por el Colegios de Gestores Administrativos en particular, no se aprecia ese ánimo de lucro, pues la contraprestación que se percibe posee como única finalidad la satisfacción de las cargas necesarias para la prestación de tales servicios.
- La segunda, que desechado el ánimo de lucro en la actividad prestada por los Colegio de Gestores Administrativos a los colegiados, se concluye que la finalidad última de estos servicios, y a cuyo sufragio se destinan las cuantías satisfechas por los colegiados, es el cumplimiento de las funciones atribuidas al Colegio, entre las que destaca la recogida en la ya mencionada la letra d) del artículo 5 de la Ley de Colegios Profesionales autonómica, que consiste en «velar para que la actividad profesional se adecue a los intereses de los ciudadanos». Para ello, como se ha expuesto en los apartados previos, es imprescindible que la actividad mediadora se realice de forma ágil y diligente, pues tal diligencia redundará en el funcionamiento eficiente de los procedimientos administrativos y de las Administraciones públicas ante los que se sustentan. Este principio de eficiencia, al que ya se ha aludido, es uno de los que debe guiar el funcionamiento de la Administración, poseyendo respaldo constitucional.

A tenor de lo expuesto, se concluye que en los servicios prestados por los Colegios de Gestores Administrativos se produce efectivamente el hecho imponible del IVA. Alcanzada tal conclusión procede analizar la posible aplicación de alguno de los supuestos de no sujeción al impuesto, establecidos en el artículo 7 de la LIVA; nos detendremos en particular en el apartado 8º de este precepto, que establece que no estarán sujetas las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas directamente por las Administraciones Públicas, así como las entidades de carácter público, sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria. El artículo precisa más, y en su apartado B) se indica que se considerarán Administraciones Públicas:

«a) La Administración General del Estado, las Administraciones de las Comunidades Autónomas y las Entidades que integran la Administración Local.

⁴¹ Los Colegios Profesionales se encuadran dentro de las organizaciones sin ánimo de lucro, tal y como indica SOLDEVILLA GARCÍA, P.: *El Control de gestión en organizaciones sin ánimo de lucro: el caso particular de los colegios de economistas de España*, Tesis doctoral dirigida por Oriol Amat Salas. Universidad Pompeu Fabra, 2002, pp. 67-69.

b) Las Entidades Gestoras y los Servicios Comunes de la Seguridad Social.

c) Los Organismos Autónomos, las Universidades Públicas y las Agencias Estatales.

d) Cualesquiera entidad de derecho público con personalidad jurídica propia, dependiente de las anteriores que, con independencia funcional o con una especial autonomía reconocida por la Ley tengan atribuidas funciones de regulación o control de carácter externo sobre un determinado sector o actividad.

No tendrán la consideración de Administraciones Públicas las entidades públicas empresariales estatales y los organismos asimilados dependientes de las Comunidades Autónomas y Entidades locales.»

Como se ha indicado en los apartados del presente estudio dedicados al estudio de la naturaleza jurídica de los Colegios Profesionales, éstos son «Corporaciones de derecho público, amparadas por la Ley y reconocidas por el Estado que tienen personalidad jurídica propia y plena capacidad para el cumplimiento de sus fines entre los que se determinan como esenciales la ordenación del ejercicio de las profesiones» (artículo 1 de la Ley 2/1974, de 13 de febrero, sobre Colegios Profesionales). De la naturaleza jurídica que tal definición otorga a estos Colegios se concluye la posibilidad de su calificación como Administración Pública a efectos del IVA, acogiéndonos a la previsión del apartado B)d), del artículo 7.8º. Este precepto indica que se considerarán Administraciones Públicas:

- **Cualesquiera entidad de derecho público:** este requisito se cumple, ya que los colegios profesionales son Corporaciones de Derecho Público.
- **con personalidad jurídica propia:** característica que también se cumple a tenor de su definición recogida en el artículo 1 de la Ley 2/1974.
- **dependiente de las anteriores:** la dependencia de los Colegios Profesionales de alguna de las Administraciones Públicas señaladas en el artículo 7.8º de la LIVA se infiere de varios de los caracteres que se aprecian en estas instituciones, particularmente en la normativa autonómica por la que se regulan. Esta dependencia de la Administración autonómica se recoge expresamente en la Exposición de Motivos de la Ley 8/1997, de 8 julio, de Colegios Profesionales de Castilla y León, que indica lo siguiente:

«Los Colegios Profesionales, agrupaciones de personas reconocidas legalmente que se dedican al desarrollo de una misma actividad profesional, persiguen una serie de fines con trascendencia social entre los que destacan, con proyección externa, velar por la ética profesional de los colegiados y el respeto de los derechos de los ciudadanos que precisen sus servicios, y con proyección interna, ordenar el ejercicio de la profesión y defender los intereses legítimos de sus colegiados. Son precisamente estos fines y el «interés público» que los preside la base de su consideración como Corporaciones de derecho público que les atribuye la presente disposición legal, siempre bajo la tutela administrativa que se establece a través de técnicas de calificación y publicidad registral,

como garantía de la legalidad de sus Estatutos y de su funcionamiento democrático».

Además, la dependencia o «tutela» de la Administración se infiere con claridad de lo dispuesto en varios de los preceptos de la referida Ley 8/1997, como el artículo 3⁴², el artículo 6⁴³ o el artículo 8⁴⁴, por citar sólo algunos⁴⁵.

- **con independencia funcional o con una especial autonomía reconocida por la Ley:** como indica el reproducido artículo 1 de la Ley 2/1974, los Colegios Profesionales tienen plena capacidad para el cumplimiento de sus fines, carácter del que se infiere su independencia funcional, que se refrenda a lo largo de la normativa reguladora de estos Colegios, al atribuirles unas funciones específicas y dotarles de medios para su cumplimiento.
- **tengan atribuidas funciones de regulación o control de carácter externo sobre un determinado sector o actividad:** la función regulatoria y de control de las profesiones colegiadas es una de las principales que se atribuyen a estas instituciones, tal y como se indica en el artículo 1.3 de la Ley 2/1974: «son fines esenciales de estas Corporaciones la ordenación del ejercicio de las profesiones...»

42 Que regula las relaciones con la Administración, indicando lo siguiente:

«1) Los Colegios Profesionales y los Consejos de Colegios Profesionales se relacionarán con la Administración de la Comunidad de Castilla y León a través de la Consejería de Presidencia y Administración Territorial en las cuestiones relativas a aspectos corporativos e institucionales.

2) En lo referente a los contenidos de cada profesión, se relacionarán con la Consejería competente por razón de la actividad, que será determinada, en caso de duda, por la Consejería de Presidencia y Administración Territorial.

3) Los actos y disposiciones que competan a la Junta en esta materia, serán propuestos conjuntamente por la Consejería de Presidencia y Administración Territorial y la competente por razón de la actividad.

4) Los Consejos de Colegios Profesionales de Castilla y León, o en su defecto los Colegios Profesionales, serán oídos en la elaboración de disposiciones administrativas de carácter general que elabore la Administración Autonómica y que afecten a los derechos o intereses de los colegiados».

43 Que dispone que la creación de los Colegios Profesionales requiere ser aprobada por Ley de las Cortes de Castilla y León.

44 Este precepto señala que:

«Los Colegios Profesionales comunicarán a la Consejería de Presidencia y Administración Territorial:

- a) Los Estatutos y sus modificaciones, para su calificación de legalidad, inscripción y publicación.
- b) Los nombres de las personas que integran los órganos de gobierno y sus variaciones».

45 A mayor abundamiento, todos los Colegios Profesionales existentes en cada Comunidad Autónoma deberán inscribirse en el correspondiente Registro de Colegios Profesionales. En Castilla y León, concretamente, este Registro de Colegios Profesionales y Consejo de Colegios de Castilla y León se regula en los artículos 28, 29 y 30 de la referida Ley 8/1997 y depende de la Consejería de Economía y Hacienda, en particular de la Secretaría de Economía y Hacienda, tal y como se indica expresamente en la página web de la Junta de Castilla y León donde se puede efectuar la consulta de los colegios registrados. Accesible en el siguiente enlace:

<https://www.tramitacastillayleon.jcyl.es/web/jcyl/AdministracionElectronica/es/Plantilla100Detalle/1251181050732/Servicio/1278000694977/Tramite>.

En consecuencia, los Colegios Profesionales, con carácter general, y el Colegio de Gestores Administrativos, al que nos referimos con carácter particular, cumplen los requisitos establecidos en el referido apartado B)d), del artículo 7.8º de la LIVA para ser calificados como Administración Pública a efectos de este impuesto y, con ello, declararse su no sujeción⁴⁶.

Sin embargo, el aludido artículo 7.8º de la LIVA recoge un requisito adicional para poder admitir esa no sujeción, al que ya hemos hecho referencia: **que las operaciones se efectúen por las Administraciones públicas sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria** (impuestos, tasas o contribuciones especiales). Es precisamente el incumplimiento de esta condición el argumento aducido por numerosa jurisprudencia para rechazar la aplicación de este supuesto de no sujeción, entre la que citamos la Sentencia de la Audiencia Nacional de 29 de junio de 2007⁴⁷, que indica: «La recurrente argumenta su inclusión en el señalado supuesto al entender que realiza funciones administrativas, en virtud de un concierto encaminado a satisfacer unas necesidades públicas. Ahora bien, el precepto citado requiere, entre otros requisitos, para que la no sujeción opere, que la prestación se realice sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria, lo que no concurre en el supuesto enjuiciado, en el que los colegiados satisfacen al Colegio unas cuotas variables como contraprestación de la prestación de servicios que el Colegio realiza, que consistente —como antes se ha descrito— en facturar, liquidar y distribuir entre los colegiados el importe de las prestaciones farmacéuticas dispensados por estos en sus oficinas de farmacia a los asegurados y beneficiarios de los Organismos INSALUD, MUFACE, ISFAS y MUGEJU, sin que pueda aceptarse que dicha contraprestación sea de carácter tributario»⁴⁸.

En definitiva, el elemento esencial para poder acogerse a este supuesto de no sujeción es la naturaleza jurídica que se otorgue a la contraprestación satisfecha por los colegiados por los servicios prestados por el Colegio, de suerte que, si estas cuantías tienen naturaleza tributaria podría aplicarse la referida

46 En relación a la calificación de los Colegios Profesionales como Administraciones Públicas, reproducimos lo indicado por FANLO LORAS, que indica que «si no se admitiese su naturaleza pública, sería difícilmente justificable la jurisprudencia constitucional relativa a la delimitación de competencias entre Estado y Comunidades Autónomas en materia de Colegios Profesionales (...) La naturaleza pública de los Colegios facilita mejor, constituye la única explicación de las notas inherentes al concepto de Colegio Profesional, al "núcleo básico de la institución" (...) Su encuadramiento en el sistema de las Administraciones Públicas es para mí indiscutible. Lo que no quiere decir que sean Administración del Estado, ni de las Comunidades Autónomas (...) Hoy, la diversidad y pluralidad de Administraciones y las relaciones interadministrativas surgidas entre ellas no plantean problema dogmático alguno, aunque no siempre las categorías decantadas sean de general aceptación». *Vid.* FANLO LORAS, A.: «Encuadre histórico y constitucional: Naturaleza y fines. La autonomía colegial», en MARTÍN-RETORTILLO BAQUER, L. (coord.): *Los Colegios Profesionales a la luz de la Constitución*, Civitas, Madrid, 1996, pp. 67-124.

47 JT 2007\1145.

48 En el mismo sentido, las Sentencias de la Audiencia Nacional de 5 de mayo de 1997 (JT 1997\816), de 21 de junio de 2006 (JT 2006\1389) y de 11 de junio de 2006 (JT 2007\406).

no sujeción. Esa naturaleza aparece respaldada doctrinalmente⁴⁹, opinión a la que nos sumamos y, en el caso estudiado, la calificación de tales cuantías como tasas resulta una opción viable y con respaldo jurídico, tal y como se ha defendido en este trabajo. Esta calificación como tasas de las percepciones recibidas por los Colegios Profesionales a cambio de los servicios prestados a los asociados posibilitaría, por lo tanto, la no sujeción al IVA de tales cantidades.

6.2. Aplicación de alguna de las exenciones previstas en el artículo 20 de la LIVA, en particular, la exención del apartado uno.12º

De no resultar aplicable la no sujeción defendida en el apartado previo, por no calificarse las contraprestaciones percibidas por el Colegio de Gestores Administrativos como tasas, cabe examinar la posible aplicación a este caso de alguno de los supuestos de exenciones recogidas en el artículo 20 de la LIVA.

Este precepto, en su apartado Uno.12º. establece una exención particular para los Colegios Profesionales, disponiendo lo siguiente:

«Estarán exentas de este impuesto las siguientes operaciones:

12º. Las prestaciones de servicios y las entregas de bienes accesorias a las mismas efectuadas directamente a sus miembros por organismos o entidades legalmente reconocidos que no tengan finalidad lucrativa, cuyos objetivos sean de naturaleza política, sindical, religiosa, patriótica, filantrópica o cívica, realizadas para la consecución de sus finalidades específicas, siempre que no perciban de los beneficiarios de tales operaciones contraprestación alguna distinta de las cotizaciones fijadas en sus estatutos.

Se entenderán incluidos en el párrafo anterior los Colegios Profesionales, las Cámaras Oficiales, las Organizaciones patronales y las Federaciones que agrupen a los organismos o entidades a que se refiere este número.

La aplicación de esta exención quedará condicionada a que no sea susceptible de producir distorsiones de competencia».

Este precepto ha sido invocado frecuentemente por distintos Colegios Profesionales ante la Administración y los órganos judiciales, para solicitar la aplicación de la exención en el IVA sobre determinadas cuantías percibidas por los mismos. A continuación se expone un extracto de lo dispuesto por estos órganos

49 Respaldan la naturaleza tributaria de las cuotas colegiales, entre otros, ÁLVAREZ ARROYO que indica que «la naturaleza tributaria de las cuotas colegiales se refuerza con las siguientes consideraciones (...) en primer lugar, el TC no pone en duda que los Colegios Profesionales lleven a cabo funciones públicas, por ende, actividades administrativas: la Ley los configura como Corporaciones de Derecho Público; la colegiación es obligatoria, y el pago de las cuotas también es obligatorio. Si a esto le añadimos la obligatoriedad de acudir a la vía contencioso-administrativa, para reclamar a los colegiados morosos el pago de las cotas colegiales debidas, parece quedar aún más claro». Vid. ÁLVAREZ ARROYO, F.: *Régimen Fiscal de los Colegios Profesionales*, ob. cit. pp. 33-34. En este sentido, también MATEO RODRÍGUEZ, cuando señala que «estos ingresos tributarios los componen, básicamente, las cuotas pagadas por los miembros de la Corporación y por las tasas o "derechos" que estas entidades perciben en razón de una actividad administrativa por ellas desarrollada». Vid. MATEO RODRÍGUEZ, L.: *La tributación parafiscal*, Colegio Universitario de León, 1978, p. 275.

administrativos y jurisprudenciales en relación a la posible aplicación, para el caso, de esta exención:

A. Doctrina Administrativa

- Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos (en adelante, DGT), V1636-08, de 5 de agosto de 2008: «quedarán sujetas y no exentas del Impuesto:
 - Las operaciones que se realicen sin relación alguna con los objetivos del colectivo al que representa la entidad.
 - Las operaciones cuya exención implique una distorsión de la competencia».
- Consulta de la DGT, de 8 de enero de 1999: «no resulta aplicable a los servicios a que se refiere la letra b) del apartado 1 anterior que presta la Asociación a sus asociados la exención prevista en el artículo 20.uno.12º de la Ley 37/1992, ya que se trata de servicios que no se refieren al interés colectivo de los asociados como tal y cuya contraprestación sean las cotizaciones fijadas con carácter general en los Estatutos de la Asociación, sino que se trata de servicios que redundan de una manera directa e inmediata en el interés individual de cada uno de los asociados destinatarios de los mismos y cuya contraprestación ha sido establecida con carácter específico para los ellos y con independencia de las cotizaciones fijadas con carácter general en los Estatutos de la Asociación».
- Consulta Vinculante de la DGT, V2252-13, de 9 de julio de 2013 y Consultas de la DGT 1149-03, de 3 de septiembre de 2003 y 0004-14, de 31 de enero de 2014: «A los efectos de la aplicación de la exención prevista en el citado artículo 20.Uno.12º, por "cotizaciones fijadas en los estatutos" han de entenderse todas aquellas cantidades percibidas por los organismos o entidades a los que el citado precepto se refiere y que constituyan la contraprestación de las prestaciones de servicios y entregas de bienes accesorias a los mismos que efectúen en interés colectivo de sus miembros, es decir, a la que todos estos últimos tengan derecho por igual en tanto que integrantes de dichos colegios profesionales o entidades con el fin de conseguir el objetivo de éstas, con independencia del carácter ordinario o extraordinario que tales cantidades revistan.

Por el contrario, aquellas operaciones realizadas por la consultante para los asociados por las que les factura un precio independiente de la cuota anual fijada en los estatutos no pueden beneficiarse del supuesto de exención a que se refiere el artículo 20.Uno.12º de la Ley del Impuesto. En efecto, las cantidades pagadas por los miembros en contraprestación de las entregas de bienes o prestaciones de servicios que la asociación les preste y cuya finalidad sea la satisfacción del interés particular o individual del miembro receptor del servicio, no quedan incluidas en el concepto "cotizaciones fijadas en los estatutos", y ello con independencia de la forma y periodicidad en que la contraprestación se instrumente.

Del mismo modo, no resultará aplicable la mencionada exención a aquellas actividades realizadas por la entidad consultante para terceros. Lo anterior se entiende sin perjuicio de que pudiera resultar aplicable algún otro supuesto de exención de los contemplados en el apartado uno del artículo 20 de la Ley 37/1992 en función del tipo de actividad de que se trate.

De acuerdo con todo lo anterior, estarán sujetos y exentos del Impuesto todos los servicios y entregas de bienes accesorias a los mismos prestados por la consultante cuya contraprestación esté constituida por la cuotas asociativas pagadas por los socios, entre los que se incluyen, de los mencionados por la consultante en su escrito, las tertulias fiscales, desayunos de trabajo para abordar temas profesionales, acceso a bases de datos, boletines semanales de información, servicios de información y comentarios de prensa diarios, asesoramiento tributario, contable y laboral, derecho de acceso a la bolsa de trabajo y prácticas formativas y la concesión de cuentas de correo electrónico para asociados».

- Consulta de la DGT, de 12 de abril de 1999: «están exentos los servicios prestados por una entidad a través de una red de servicios telemáticos utilizada exclusivamente para tal fin, por la que los miembros no pagan contraprestación alguna distinta de las cotizaciones fijadas en los estatutos».
- Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (en adelante, TEAC), de 17 de diciembre de 1997⁵⁰: «no se cumplen los requisitos necesarios para el reconocimiento de la exención por el artículo 13.1.12.º del Reglamento del Impuesto, pues si bien el visado es una de las finalidades del Colegio, la prestación del servicio no se realiza directamente para sus miembros, sino para terceros; el derecho de visado es una cantidad distinta de las cuotas fijadas en los Estatutos, no siendo aplicable, por tanto, la exención».

2. Jurisprudencia

- Sentencia de la Audiencia Nacional, de 21 de junio de 2006⁵¹: «por ello ha de rechazarse la identificación que propugna el recurrente entre el interés colectivo de los colegiados y el interés común cuando se refiere a tales servicios al configurarse la prestación como contrapartida a un servicio concreto recibido sólo por alguno de los colegiados sin que, como hemos dicho en anteriores ocasiones, pueda beneficiarse el Colegio de la exención pretendida, al faltar el elemento de carencia de finalidad lucrativa en su actividad».
- Sentencia del Tribunal Supremo, de 17 de julio de 1997⁵²: «la prestación de servicios realizada para terceros mediante una contraprestación que

50 JT 1998\254.

51 JT 2006\1389.

52 RJ 1997\9233.

sea distinta de una cotización para el Colegio Oficial de que se trate, no puede en modo alguno estar comprendida en la exención de los artículos 8.12.º de la Ley del IVA y 13.1.12.º de su Reglamento, por faltar el primero de los requisitos a que anteriormente nos hemos referido –prestaciones de servicios efectuadas directamente por la entidad a sus miembros–, sin percibir contraprestación alguna distinta de las cotizaciones fijadas en los estatutos».

- Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de julio de 2009⁵³: «debe analizarse si, como pretende la Abogacía del Estado, la asociación pierde dicho carácter cívico por el hecho de que sus estatutos le permitan el desarrollo de actividades económicas. A estos efectos, debe resaltarse que dichas actividades no desdicen, en absoluto, el carácter no lucrativo de la entidad, ya que, según los Estatutos, pueden desarrollarse con la única finalidad de la mejor realización de sus fines o de allegar recursos con tal objetivo. Por tanto, nunca se pueden realizar tales actividades con la finalidad de obtener un lucro repartible entre los asociados».
- Sentencia del Tribunal Supremo, de 30 de noviembre de 2009⁵⁴: «tras reconocer que la Asociación Unión Jerezana de Autotaxi reunía los requisitos para ser considerada una entidad sin fin lucrativo a los efectos del artículo 20.Uno.12 de la Ley 37/1992, la Administración si estimaba que el reconocimiento del beneficio fiscal era susceptible de distorsionar la libre competencia así debió razonarlo y justificarlo, tanto desde la dimensión fáctica como desde la estrictamente jurídica, lo que no hizo, circunstancia que, por todo lo razonado, conduce directamente a la desestimación del recurso de casación».
- Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 14 de junio de 2007⁵⁵: «la finalidad del artículo 13, parte A, de la Sexta Directiva es eximir del IVA determinadas actividades de interés general. Sin embargo, esta exención no afecta a todas las actividades de interés general, sino únicamente a las que se enumeran y describen en dicho artículo de manera muy detallada (...) Según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, las exenciones contempladas en el artículo 13 de la Sexta Directiva constituyen conceptos autónomos de Derecho comunitario que tienen por objeto evitar que se produzcan divergencias de un Estado miembro a otro a la hora de aplicar el régimen del IVA (...) Los términos empleados para designar las mencionadas exenciones se han de interpretar restrictivamente, dado que constituyen excepciones al principio general de que el IVA se percibe por cada prestación de servicios efectuada a título oneroso por un sujeto pasivo (...)b Sin embargo, la interpretación de esos términos debe ajustarse a los objetivos perseguidos por dichas exenciones y respetar las exigencias del principio de neutralidad fiscal inherente al sistema común del IVA (...) Por tanto, esta exigencia de interpretación estricta no significa que los términos empleados para definir las exen-

53 RJ 2009\7093.

54 RJ 2010\185.

55 Caso *Werner Haderer contra Finanzamt Wilmersdorf*. Asunto C-445/05.

ciones contempladas en el citado artículo 13 hayan de interpretarse de tal manera que éstas queden privadas de efectos».

Del tenor literal del artículo, así como de lo indicado por la doctrina administrativa y por la jurisprudencia al respecto, extraemos que son tres los requisitos fundamentales que deben concurrir en las contraprestaciones percibidas por los Colegios de Gestores Administrativos para que resulte aplicable la exención:

– **Primero.** Que las operaciones estén relacionadas con los objetivos del colectivo al que representa la entidad: el cumplimiento de este requisito se observa con claridad atendiendo a lo indicado en la normativa reguladora de los Colegios de Gestores Administrativos, tanto estatal como autonómica, particularmente en los preceptos dedicados a las funciones de estos organismos, aspecto ya expuesto en apartados previos. Recordemos que las funciones atribuidas a estos Colegios Profesionales tienen como finalidad esencial que la actividad profesional se adecúe al interés de los ciudadanos, un interés social⁵⁶ que se concreta en la necesidad de agilizar al máximo posible la relación de los administrados, en definitiva, en lograr que el procedimiento administrativo sea eficaz y eficiente. Como se ha indicado en apartados precedentes, el principio de eficacia se recoge en el artículo 103 de la Constitución como uno de los que deben guiar las actuaciones de las Administraciones Públicas. Este principio es el reflejo del derecho de los ciudadanos a una buena administración, establecido expresamente en el artículo 41 de la Carta de Derechos fundamentales de la Unión Europea. La doctrina coincide en afirmar el carácter abierto de este derecho, abarcando tanto una vertiente interna, como una vertiente externa. Esta última se concreta en una exigencia a la Administración en la ocupación de «un papel activo en el tráfico jurídico en pro de la consecución del interés general»⁵⁷, por ejemplo a través de la necesaria agilidad con la que se deben tramitar los procedimientos. En definitiva, la salvaguarda del interés

56 Como indica LÓPEZ GONZÁLEZ «los Colegios Profesionales, a los que se refiere el artículo 36 CE, encuentran su fundamento en la presencia de intereses públicos cuya protección les ha sido confiada. Así, las entidades colegiales se configuran como una instancia institucional de carácter social. En este sentido, presentan un indudable perfil público-social puesto que se orientan a la consecución de fines de interés colectivo. Los Colegios, como el resto de las personas jurídicas, se encuentran sometidos al ordenamiento jurídico, con mayor motivo si cabe, en tanto en cuanto ejercitan competencias públicas de marcado interés social». Vid. LÓPEZ GONZÁLEZ, J.L.: «Lo público y lo privado en los colegios profesionales», ob. cit. pp. 2217. En el mismo sentido, destaca el interés social de los Colegios profesionales SOLDEVILLA GARCÍA, cuando indica «el sector no lucrativo engloba a las organizaciones no lucrativas y, en general, se le identifica como el sector que considera los objetivos sociales por encima de los objetivos económicos». Vid. SOLDEVILLA GARCÍA, P.: *El Control de gestión en organizaciones sin ánimo de lucro: el caso particular de los colegios de economistas de España*, ob. cit. p. 67.

57 Vid. RASTROLLO SUÁREZ, J. J.: «La evolución del principio de eficacia y su aplicación en el ámbito de la función pública: la evaluación del desempeño», *Revista General de Derecho Administrativo*, núm. 45, 2017. También destaca el servicio de los Colegios profesionales al «interés público» MUÑOZ ARNAU, cuando indica «los Colegios deben servir ante todo, para la defensa de una profesión entendida como servicio al común cuya actividad como resultado es materia de derechos para los ciudadanos». Vid. MUÑOZ ARNAU, J.A.: «Colegios y organizaciones profesionales», *Revista de Derecho Político*, núm. 36, 1992, pp. 225-234.

general, que vendrá definido por la actuación eficaz que ha de servir a este⁵⁸, es la que guía la actuación de los Colegios profesionales y la que define sus objetivos.

Entre los ejemplos de los servicios esenciales que los Colegios de Gestores Administrativos y, en particular, el de Castilla y León, prestan, tendentes a facilitar el ágil funcionamiento de las Administraciones, redundando en beneficio del aludido principio de eficacia, podemos citar los siguientes:

- Acuerdos alcanzados con la Dirección General de Tráfico, destinadas a la tramitación de determinadas circunstancias, entre otras:
 - Encomienda de gestión para la impresión de los permisos que vienen despachando las jefaturas provinciales de tráfico (doble firma telemática, altas, bajas, etc.) (noviembre de 2021).
 - Protocolo de duplicados del Permiso de conducción, con el objeto de facilitar la expedición de los duplicados de los permisos de conducción en caso de sustracción, pérdida o deterioro, solicitados por los Gestores Administrativos en nombre de sus clientes (noviembre de 2019).
 - Protocolo para la impresión de los permisos internacionales de conducir (septiembre de 2019).
- Convenio con la Dirección General del Catastro: Resolución de 13 de octubre de 2020, de la Dirección General del Catastro, por la que se publica el Convenio con el Colegio Oficial de Gestores Administrativos de Castilla y León⁵⁹, en la que se destaca que el eje primordial de tal colaboración «es la asistencia de los colegiados a sus clientes en la confección y presentación de declaraciones y otros escritos ante el Catastro Inmobiliario, así como la obtención electrónica de los datos catastrales precisos para la realización de sus encargos profesionales, lo que propiciará la mejora de las prestaciones a los ciudadanos, agilizando dicha actuación y confiéndole un mayor grado de fiabilidad, transparencia y seguridad jurídica». En este Convenio se establece la colaboración, en régimen de encomienda de gestión, entre la Dirección General del Catastro, a través de la Gerencia Regional del Catastro de Castilla y León y el Colegio Oficial de Gestores Administrativos de Castilla y León. Entre las funciones que se atribuyen a los Colegios de Gestores Administrativos están las siguientes:
 - Documentación gráfica de la definición de los bienes inmuebles.
 - Asistencia en régimen de encomienda en la elaboración de declaraciones catastrales.
 - Presentación de las declaraciones catastrales.

58 Vid. PAREJO ALFONSO, L.J.: «La eficacia como principio jurídico de la actuación de la Administración Pública», *Documentación administrativa (Ejemplar dedicado a: Administración y Constitución: El principio de eficacia)*, núm. 288-289, 1989, p. 37.

59 BOE núm. 278, de 21 de octubre de 2020,

- Establecimiento de un Punto de Información Catastral⁶⁰.
- Convenios con órganos de administración y gestión tributaria. Entre otros:
 - Convenio de colaboración con la Diputación de Soria en materia tributaria (febrero de 2019).
 - Convenio con el Organismo autónomo de Recaudación y Gestión Tributaria de la Diputación de Salamanca (2002).

Junto a estos, el Consejo General de Colegios de Gestores Administrativos, en el que está integrado el Colegio de Castilla y León, ha suscrito numerosos Convenios con diferentes Administraciones Públicas, entre los que destacamos los siguientes:

- Agencia Tributaria: tramitación de la documentación que hay que acompañar al Modelo 06 correspondiente al impuesto sobre determinados medios de transportes para la no sujeción o exención y la solicitud del número de identificación fiscal a menores de 14 años que no dispongan de DNI en determinados supuestos.
- Ministerio de Trabajo, Migraciones y Seguridad Social: representación electrónica de documentos en representación de los interesados en los expedientes relativos a las autorizaciones de residencias establecidas en la sección 2ª, movilidad internacional, del título V de la ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización
- Ministerio de Política Territorial y Función Pública: convenio en Materia De Extranjería, que se ciñe a los trámites en materia de extranjería que se realizan en las Delegaciones y Subdelegaciones del Gobierno a través de las Oficinas de Extranjería y, en su caso, de las Áreas o Dependencias funcionales de Trabajo e Inmigración. Comprende un protocolo de actuación con los Colegios de Gestores Administrativos en relación a la validación y pre-calificación de los expedientes, antes de su presentación ante las Delegaciones y Subdelegaciones del Gobierno en materia de expedientes de Extranjería
- Nacionalidad: facilitar a los ciudadanos los servicios de información, asistencia y consulta, en la presentación de la documentación necesaria para la gestión de los expedientes de adquisición de la nacionalidad por residencia
- Registradores/plataforma SERCON: regulación de presentación de documentos electrónicos por vía telemática en los Registros y la comunicación electrónica fehaciente entre las Gestorías y los Registros de la Propiedad, Mercantiles y Bienes Muebles. Facilitar la presentación e intercambio de la tramitación electrónica de los expedientes objeto de anotación, infor-

60 El Colegio de Gestores Administrativos dispone de Puntos de Información catastral (PIC) en todas las Delegaciones colegiales con nuevos servicios catastrales. Los Puntos de Información Catastral son centros de prestación de servicios catastrales, autorizados por la Dirección General del Catastro y ubicados en entidades públicas.

mación, modificación, cancelación o rectificación ante los diferentes Registros gestionados por los Registradores Tramitación electrónica de documentos: Cartas de pago referente a los Impuestos sobre Transmisiones y Actos Jurídicos Documentados, Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones y el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

- Dirección General del Catastro: convenio entre la Dirección General del Catastro y el Consejo General de Colegios de Gestores Administrativos de España, que fija las pautas y el marco de colaboración entre la Dirección General del Catastro y los Colegios de Gestores Administrativos.
- Agencias Tributarias Autonómicas: convenio con los Organismos Tributarios Autonómicos, para la presentación de documentos con trascendencia tributaria.

Por otro lado, es preciso destacar otros servicios que el Colegio de Gestores Administrativos de Castilla y León ha prestado de manera desinteresada a otros órganos de la Administración Pública, con el objeto de garantizar la necesaria cooperación entre entidades públicas. Ejemplo de ello es que, en abril de 2019, el Colegio Oficial de Gestores Administrativos de Castilla y León, facilitó de forma desinteresada las etiquetas ambientales para todos los vehículos de la Comisaría de León.

En definitiva, esta relación de algunos de los servicios que los Colegios de Gestores Administrativos llevan a cabo en estrecha colaboración con las Administraciones Públicas, pone de manifiesto su papel prioritario en la consecución de una Administración eficiente y eficaz y su vinculación directa con las funciones que se atribuyen a estos Colegios⁶¹.

Tal es la relación directa que mantienen los servicios prestados por los Colegios de Gestores Administrativos con las funciones que se les atribuyen, que la privación a estos Colegios de la percepción de las cuantías destinadas al sufragio de los costes necesarios para el sostenimiento de los medios requeridos para el cumplimiento de estos servicios, supondría la imposibilidad de mantener tales medios, lo que, a la postre, implicaría que no se podrían cumplir las funciones esenciales atribuidas a los Colegios de Gestores Administrativos. En consecuencia, entendemos que este requisito se cumple sobradamente.

Además, a estos efectos no obsta recordar que a través de la prestación de estos servicios a los colegiados, el Colegio no persigue obtener beneficios, esto es, –y resulta esencial–, carece de ánimo de lucro⁶². Esta finalidad lucrativa ha sido el argumento ofrecido por algunos tribunales, como la Audiencia Nacional en la reproducida Sentencia de 21 de junio de 2006, como causa por la que denegar la aplicación de la exención. Sin embargo, este argumento no es apli-

61 Como apunta LÓPEZ GONZÁLEZ «El Colegio, en tanto entidad corporativa de Derecho Público, se configura como el responsable último de garantizar ante la comunidad el ejercicio responsable y eficaz de las profesiones tituladas». *Vid.* LÓPEZ GONZÁLEZ, J.L.: «Lo público y lo privado en los colegios profesionales», ob. cit. p. 2232.

62 *Vid.* SOLDEVILLA GARCÍA, P.: *El Control de gestión en organizaciones sin ánimo de lucro: el caso particular de los colegios de economistas de España*, ob. cit. pp. 103 y ss.

cable el caso estudiado pues, como ya se ha señalado, en los servicios prestados por los Colegios de Gestores Administrativos no existe ese ánimo de lucro, ya que con el cobro de esas contraprestaciones estas instituciones no buscan incrementar el patrimonio del Colegio, ni, en los términos de la también reproducida Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de julio de 2009 «obtener un lucro repartible entre los asociados», sino que únicamente pretenden obtener los fondos necesarios para el sostenimiento de su actividad, esto es, para sufragar los gastos derivados del referido servicio

– **Segundo. Que las cotizaciones estén fijadas en los Estatutos:** como se ha desarrollado detalladamente en el apartado 4 de este trabajo («DE LOS INGRESOS DE LOS COLEGIOS»), los Estatutos de los Colegios Profesionales deberán prever el régimen económico y financiero y la y fijación de cuotas y otras percepciones a fin de asegurar el cumplimiento de los fines colegiales. El artículo no requiere una determinación expresa de la cuota (x euros) sino que de su tenor literal se infiere que lo que los Estatutos deben recoger son los concretos conceptos que darán lugar a ingresos. Así, por ejemplo, en el referido artículo 9. e) del Estatuto del Colegio de Gestores Administrativos de Castilla y León se indica que uno de los concepto por los que se percibirán ingresos serán «e) Las tasas por servicios centralizados y demás que se presten a los colegiados», cumpliéndose, por lo tanto, la requerida previsión estatutaria.

Consideramos que la interpretación que hace la DGT del concepto «cotizaciones fijadas en los estatutos», entre otras, en la reproducida Consulta de 3 de septiembre de 2003, es errónea y no se adecua a lo dispuesto en la Ley. La DGT alude a la satisfacción del «interés general» o del «interés particular» de los asociados como criterio para determinar si la exención resulta o no aplicable, pero la LIVA, en este punto, solo alude a las «cotizaciones fijadas en los estatutos», sin realizar distinciones entre estas ni clasificarlas atendiendo a ningún criterio objetivo o funcional. Con ello, atendiendo al tenor de la Ley, podrán ser objeto de la exención todas las cotizaciones fijadas en los estatutos, siempre y cuando se destinen a la consecución de las finalidades específicas del Colegio, circunstancia que también concurre en este caso tal y como se ha justificado en el punto anterior⁶³.

Tampoco poseen un fundamento sólido argumentos como los ofrecidos por el TEAC en la citada Resolución de 17 de diciembre de 1997. En ella se niega la aplicación de la exención porque el servicio prestado no se realiza «directamente para los colegiados, sino para terceros». Entendemos que esta interpretación no hace sino retorcer el sentido de la norma y las propias funciones que se otorgan a los Colegios Profesionales. Es indudable que, cuando un Gestor Administrativo solicita un servicio al Colegio de Gestores, en la gran mayoría de

63 Siguiendo esta misma argumentación, tampoco entendemos procedentes argumentaciones como la empleada por RAMÍREZ GÓMEZ, cuando señala que «el servicio de visado y gestión de cobro de facturas, y los derechos de examen oficial habilitado, quedan excluidos del ámbito de la exención, al prestarse a los colegiados percibiendo de los mismos una contraprestación específica». Vid. RAMÍREZ GÓMEZ, S.: «La liquidación del IVA en los colegios profesionales», *Quincena Fiscal*, núm. 17, 2014, pp. 143-152. Que la contraprestación tenga carácter específico, si aparece recogida en los Estatutos y está vinculada a la consecución de las finalidades del Colegio profesional, en nada entorpece la aplicación de la exención. Además, esa «especificidad» puede interpretarse de múltiples formas, pues también se podría entender que las cuotas poseen ese carácter de contraprestación específica.

los casos no lo hará para él mismo, sino que la petición se realizará en el marco de la tramitación de un asunto de alguno de sus clientes. El razonamiento del TEAC conduce a la absurda situación de que, si la petición es para satisfacer algún asunto personal del Gestor Administrativo, se podría aplicar la exención, pero si es para satisfacer algún asunto de sus clientes, no se podría aplicar. Sería distinto si el peticionario del servicio al Colegio de Gestores no es un colegiado, sino un tercero, pues en esos casos sí cabría hablar de un servicio «a terceros», pero ese carácter ajeno no es aplicable a un colegiado. En definitiva, aplicar el criterio del TEAC supondría limitar la aplicación de beneficio fiscal a aquellos casos en las que el Gestor Administrativo «trabaje para sí mismo» y no cuando trabaje para terceros. Es más que evidente que el objeto esencial de la profesión de Gestor Administrativo es ofrecer un servicio a terceros, al igual que ocurre en la mayoría de las restantes profesiones. Con ello, negar la aplicación de la exención con base en ese argumento no se sostiene jurídicamente, pues supone vaciar de contenido a esta profesión.

– Tercero. Que las operaciones no generen distorsión de la competencia: los servicios prestados por los Colegios de Gestores Administrativos a los colegiados, a los que nos venimos refiriendo, no generan distorsión alguna de la competencia, atendiendo a lo dispuesto en los artículos 1 y 2 de la Ley 15/2007, de 3 de julio, de Defensa de la Competencia⁶⁴. En el establecimiento de una contraprestación por los servicios prestados por los Colegios Profesionales a los colegiados no se aprecia ninguno de los requisitos establecidos en los referidos preceptos para entender distorsionada la competencia. Sin embargo, la existencia de la misma ha sido apreciada por algún órgano administrativo como causa para negar la aplicación de la exención. Así, la Sentencia de la Audiencia Nacional de 10 de marzo de 2005⁶⁵ señala que «la exención debe denegarse si existe un riesgo real de que la exención pueda provocar por si sola distorsiones a la competencia». Considerando esto cabría plantearse cuáles de los servicios prestados por el Colegio sólo pueden ser realizados por éste, y cuáles pueden ser, o son, de hecho, también realizados por operadores privados que perciben a cambio una retribución por tales servicios. Estas posibles objeciones quedan salvadas por lo dispuesto en el artículo 4 de la Ley 15/2007, que indica que «sin perjuicio de la eventual aplicación de las disposiciones comunitarias en materia de defensa de la competencia, las prohibiciones del presente capítulo no se aplicarán a las conductas que resulten de la aplicación de una ley», tal y como ocurre en el presente caso, pues la creación y funcionamiento de los Colegios Profesionales viene amparada por un texto de rango legal.

A mayor abundamiento, es preciso recordar que la colegiación para el ejercicio de la profesión de Gestor Administrativo es obligatoria. Esta colegiación deberá efectuarse en el Colegio del territorio en que se desee ejercer la profesión. Por ejemplo, un Gestor Administrativo que desee ejercer en León deberá colegiarse en el Colegio Oficial de Gestores Administrativos de Castilla y León. Este Colegio cobrará a todos los colegiados, independientemente de la provincia o municipio en que ejerzan la profesión, las mismas cantidades por los servicios prestados. Esta ausencia de concurrencia de diferentes Colegios en un mismo

64 BOE núm. 159, de 4 de julio de 2007.

65 JT 2006\1384.

marco territorial impide que aquellos que deseen ejercer la profesión en un determinado lugar, como por ejemplo, Castilla y León, puedan colegiarse en otro Colegio distinto al de su ámbito de actuación, lo que supone que no exista competencia entre Colegios en ese ámbito autonómico.

En cualquier caso, como se indica en la aludida Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de noviembre de 2009, será la Administración la que tenga la carga de la prueba en relación con este extremo, puesto que es quien debe acreditar que el reconocimiento de la exención al Colegio de Gestores Administrativos es susceptible de introducir distorsiones en el juego de la libre competencia en este sector. Esta acreditación no se puede realizar con alusiones genérica, sino que se deben proporcionar los datos de hechos precisos a estos efectos.

En consecuencia, debemos concluir que las cuantías cobradas por el Colegio de Gestores Administrativos a los colegiados, por la prestación de servicios consistentes en la tramitación y obtención de determinadas certificaciones, deben declararse exentas conforme a lo dispuesto en el artículo 20.Uno.12º de la LIVA. Tales cantidades se perciben por el Colegio para sufragar los costes inherentes a los servicios prestados y tales servicios representan el objeto esencial de estas instituciones. Si estas cuantías no se perciben, no podrían prestarse los servicios aludidos, con lo que no se cumplirían las finalidades de la entidad. Estos servicios, además, no distorsionan la competencia atendiendo a lo dispuesto en la Ley de Defensa de la Competencia y las cotizaciones satisfechas por los colegiados aparecen recogidas en el Estatuto regulador del Colegio de Gestores Administrativos de Castilla y León.

Además, la interpretación excesivamente restrictiva de la exención y alejada, en algunos casos, del tenor de la norma, realizada por la doctrina administrativa y por los órganos jurisdiccionales internos, contraviene con claridad lo dispuesto por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, entre otras, en la referida Sentencia de 14 de junio de 2007, en las que señala con claridad que la interpretación de esta exención no puede ser tan restrictiva que vacíe su contenido y no permita la consecución de la finalidad para la que se prevé.

7. Conclusiones

Llegados a este punto expondremos de manera sucinta las conclusiones alcanzadas tras el estudio de la cuestión examinada en este estudio:

Primera. La naturaleza jurídica de los pagos realizados al Colegio por los colegiados

Los Colegios Profesionales, como Corporaciones de Derecho Público con respaldo constitucional, cuya finalidad es salvaguardar un interés de carácter público, pueden percibir cantidades de sus colegiados destinadas a sufragar los fines que sustentan su creación. Tales cantidades naturaleza tributaria, pudiendo encuadrarse, por sus características, como tasas.

Estas cantidades se destinan a la cobertura de los gastos necesarios para el funcionamiento del Colegio, careciendo estas entidades de ánimo de lucro, pues no persiguen con el cobro de tales cuantías la obtención de beneficio alguno sino, únicamente, prestar los servicios que sustentan su creación y las funciones que legalmente se les atribuyen.

Segunda. Posibilidades para la aplicación de la no sujeción en el IVA

En relación a la sujeción al IVA de las cuantías percibidas por los Colegios de Gestores Administrativos por los servicios prestados a sus colegiados, aunque en estos casos se produce el hecho imponible del Impuesto, entendemos que podría ser aplicable el supuesto de no sujeción recogido en el artículo 7.8ªB)d) de la LIVA. El elemento esencial para poder acogerse a este supuesto de no sujeción es la naturaleza jurídica que se otorgue a la contraprestación satisfecha por los colegiados por los servicios prestados por el Colegio, de suerte que, si estas cuantías tienen naturaleza tributaria podría aplicarse la referida no sujeción.

En el caso estudiado, la calificación de tales cuantías como tasas resulta una opción viable y con respaldo jurídico, pues se trata de prestaciones que el propio Colegio facilita a sus colegiados como Corporación de derecho público, equiparable a una Administración pública a estos efectos, a solicitud de éstos y que no son susceptibles de prestarse por el sector privado. Además, el propio 9. e) del Estatuto del Colegio de Gestores Administrativos de Castilla y León indica que uno de los concepto por los que se percibirán ingresos serán «e) Las tasas por servicios centralizados y demás que se presten a los colegiados», aludiendo expresamente a este concepto.

Tercera. Procedencia de la aplicación de la exención en el IVA

Consideramos que, de no apreciarse la no sujeción, procedería la aplicación del supuesto de exención recogido en el artículo 20.Uno.12º de la LIVA, relativo a los Colegios Profesionales. De lo dispuesto en este precepto, así como de lo señalado por la doctrina administrativa y por la jurisprudencia al respecto, se concluye que los requisitos esenciales para que se aprecie esa exención son tres:

- Que las operaciones estén relacionadas con los objetivos del colectivo al que representa la entidad.
- Que las cotizaciones estén fijadas en los estatutos.
- Que las operaciones no generen distorsión de la competencia.

Examinando objetiva y funcionalmente las contraprestaciones percibidas por el Colegio de Gestores Administrativos por la prestación de servicios a sus colegiados, consistentes en la tramitación y obtención de determinadas certificaciones, atendiendo a tales requisitos, entendemos que puede aplicarse la exención recogida en el artículo 20.Uno.12º de la LIVA. Tales cantidades se perciben por el Colegio para sufragar los costes inherentes a los servicios prestados y tales servicios representan el objeto esencial de estas instituciones, un objeto público, de interés general y que redundará en beneficio del principio constitu-

cional de eficacia administrativa. Si estas cuantías no se perciben, no podrían prestarse los servicios aludidos, con lo que no se alcanzarían las finalidades de la entidad. Además, estos servicios no distorsionan la competencia, atendiendo a lo dispuesto en la Ley de Defensa de la Competencia, y las cotizaciones aparecen recogidas en el Estatuto regulador del Colegio de Gestores Administrativos de Castilla y León.

En consecuencia, la interpretación excesivamente restrictiva y alejada, en algunos casos, del tenor de la norma, realizada por la doctrina administrativa y por los órganos jurisdiccionales internos contraviene con claridad lo dispuesto por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, entre otras, en la referida Sentencia de 14 de junio de 2007, en las que señala con claridad que la interpretación de esta exención no puede ser tan restrictiva que suponga su inaplicación práctica y no permita la consecución de sus fines.

Para finalizar, es preciso insistir en la necesidad de que, tanto la Administración tributaria, como los órganos judiciales, tomen en consideración la especial naturaleza y finalidades de estas entidades a la hora de resolver aquellas cuestiones relacionadas con su régimen fiscal. De los textos examinados a lo largo de este trabajo provenientes de estos órganos, se extrae una cierta tendencia a tratar a los Colegios Profesionales como si de empresas privadas se tratara, y tal naturaleza se aleja mucho de la que les es propia, de su funcionamiento y del propio texto y los objetivos pretendidos por las Leyes tributarias que establecen beneficios fiscales para estas entidades. Es por ello que entendemos esencial un cambio en la percepción que por parte de la Administración tributaria se tiene y ofrece de estas entidades, a tenor de lo manifestado en sus resoluciones, pues tal consideración deja sin objeto el régimen fiscal beneficioso previsto para los Colegios Profesionales y, en particular, para el Colegios de Gestores Administrativos, atendiendo a las particulares y especialmente protegibles finalidades que le son atribuidas.

8. Bibliografía

ALVAREZ ARROYO, F.: *Régimen Fiscal de los Colegios Profesionales*, 1ª ed., Edersa, Madrid, 2002.

ARIÑO ORTIZ, G., SOUVIRÓN MORENILLA, J. M.: *Constitución y Colegios Profesionales, una reflexión sobre las corporaciones representativas*, Unión Editorial, Madrid, 1984.

BAENA DE ALCAZAR, M.: *La Administración en la Constitución*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1980.

CALVO ORTEGA, R., CALVO VÉRGEZ, J.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Civitas, Thomson Reuters, 20ª ed., Madrid, 2016.

FALCÓN Y TELLA, R.: «El concepto de tributo «desde la perspectiva constitucional» y la supresión del párrafo segundo del art. 2.2.a) LGT.», *Quincena Fiscal*, núm. 11, 2011.

FANLO LORAS, A.: «Encuadre histórico y constitucional: Naturaleza y fines. La autonomía colegial», en MARTÍN-RETORTILLO BAQUER, L. (coord.): *Los Colegios Profesionales a la luz de la Constitución*, Civitas, Madrid, 1996.

GARCÍA DE ENTERRÍA, E., FERNÁNDEZ, T. R.: *Curso de Derecho Administrativo*, 19ª ed., Civitas, Cizur Menor (Navarra), 2020.

HERRERO DE MIÑÓN, M.: «Los Colegios Profesionales en la Constitución española», *Boletín de la Facultad de Derecho*, núm. 6, 1994.

ENTRENA CUESTA, R., *Curso de Derecho administrativo*, 12.ª edición, Tecnos, Madrid, 2002.

LITAGO LLEDÓ, R.: «La desaparición legal de la parafiscalidad: análisis de la nueva Disposición adicional 1ª de la LGT conforme al artículo 31 de la Constitución», *Estudios Financieros, Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 430, 2019.

LÓPEZ GONZÁLEZ, J.L.: «Lo público y lo privado en los colegios profesionales», *Boletín del Ministerio de Justicia*, núm. 55, 1986.

MARTÍNEZ LÓPEZ-MUÑIZ, J. L.: «Naturaleza de las Corporaciones Públicas profesionales», *Revista Española de Derecho Administrativo*, núm. 39, 1983.

MATA SIERRA, M. T.: «El derecho del obligado tributario a un procedimiento sin dilaciones injustificadas imputables a la administración, pudiendo exigir el cumplimiento del plazo máximo de resolución establecido para el procedimiento», *Documentos, Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 11, 2021.

MUÑOZ ARNAU, J.A.: «Colegios y organizaciones profesionales», *Revista de Derecho Político*, núm. 36, 1992.

PAREJO ALFONSO, L.J.: «La eficacia como principio jurídico de la actuación de la Administración Pública», *Documentación administrativa (Ejemplar dedicado a: Administración y Constitución: El principio de eficacia)*, núm. 288-289, 1989.

RAMÍREZ GÓMEZ, S.: «La liquidación del IVA en los colegios profesionales», *Quincena Fiscal*, núm. 17, 2014.

RASTROLLO SUÁREZ, J. J.: «La evolución del principio de eficacia y su aplicación en el ámbito de la función pública: la evaluación del desempeño», *Revista General de Derecho Administrativo*, núm. 45, 2017.

SOLDEVILLA GARCÍA, P.: *El Control de gestión en organizaciones sin ánimo de lucro: el caso particular de los colegios de economistas de España*, Tesis doctoral dirigida por Oriol Amat Salas. Universidad Pompeu Fabra, 2002.

TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: «Comentario al art. 4 de la Ley 37/1992, sobre el IVA», en, *Manual de Derecho Tributario, Parte Especial*, Aranzadi, 2009.

ALGUNAS NOTAS SOBRE LA FISCALIDAD DEL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

Miguel Gutiérrez Bengoechea

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario

Area de Derecho Tributario

Universidad de Málaga (España)

Title

Some notes on the taxation of Permanent Establishments

Resumen

El concepto de establecimiento permanente como lugar físico en el que se ejerce una actividad económica de forma continua en el país de la fuente tiene diferentes interpretaciones dependiendo de la regulación jurídica interna o internacional que del mismo se da. El establecimiento permanente aun cuando es sujeto pasivo del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes tributa por la renta universal obtenida.

Este hecho le confiere una naturaleza mixta pues aplica la normativa del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes pero también aplica el criterio de la residencia en cuanto a la tributación por la renta universal.

Los establecimientos permanentes son autónomos y tributan con independencia de la entidad no residente. No obstante, en ocasiones deben acumular sus facturaciones para determinar si tienen acceso a los beneficios fiscales como los regulados en el régimen especial para empresas de reducida dimensión.

Actualmente, se trabaja en el concepto de establecimiento permanente digital para gravar los beneficios de grandes multinacionales que operan online en territorios en los que no tienen presencia física.

Palabras clave

Digital, establecimiento permanente, rentas, impuesto, presunción

Abstract

The concept of permanent establishment as a physical place in which an economic activity is carried out continuously in the source country has different interpretations depending on the internal or international legal regulation that is given. The permanent establishment, even when it is a

taxpayer of the Non-Resident Income Tax, is taxed on the universal income obtained.

This fact gives it a mixed nature since it applies the Non-Resident Income Tax regulations in terms of the tax rate but also applies the residence criterion in terms of universal income taxation.

Permanent establishments are autonomous and are taxed independently of the non-resident entity. However, sometimes they must accumulate their invoices to determine if they have access to tax benefits such as those regulated in the special regime for small companies.

Currently, work is being done on the concept of a digital permanent establishment to tax the profits of large multinationals that operate online in territories where they have not a physical presence.

Keywords

Digital, permanent establishment, revenues, tax, presumption

Fecha De recepción: 1-12-2021 Fecha de aceptación: 9-03-2022/Fecha de revisión: 12-05-2022

Cómo referenciar: Gutiérrez Bengoechea, M. (2022). Algunas notas sobre la fiscalidad del Establecimiento Permanente. *Revista Técnica Tributaria* (138), 91-120.

SUMARIO

1. Introducción
2. Concepción jurídica de establecimiento permanente
3. Presunciones en la calificación de establecimiento permanente
 - 3.1. Consideración ficticia de establecimiento permanente: especial referencia a la STS de 12 enero de 2012
 - 3.2 Establecimiento Permanente a través de agentes comerciales
4. La personificación del establecimiento permanente como *fictio iuris* en el ordenamiento tributario
5. Presunciones y ficciones en las operaciones de los establecimientos permanentes
6. Naturaleza jurídica de las operaciones de los establecimientos permanentes con la casa central
7. Ficción en la tributación de las rentas en colación a la afección de los bienes y derechos al patrimonio de los establecimientos permanentes
8. Determinación de la base imponible en los establecimientos que no cierran el ciclo mercantil
9. Establecimientos permanentes cuya actividad consista en obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de 6 meses
10. El gravamen complementario sobre las remesas transferidas al extranjero
11. Cese de la actividad del establecimiento permanente y transferencias de elementos patrimoniales al extranjero
12. Aplicación del régimen de empresas de reducida dimensión a los establecimientos permanentes
13. El concepto de establecimiento permanente ante la economía digital
14. Reflexiones finales
15. Bibliografía de referencia

1. Introducción

Uno de los instrumentos mercantiles con el que cuentan las sociedades matrices para internacionalizar sus operaciones es la ubicación de sucursales en distintos Estados, dejando en las antípodas los negocios jurídicos establecidos entre entidades de distintos países, pero sin traspasar éstas sus fronteras.

Este acontecer económico expansivo fue calificado como de muy positivo para la economía en general, pero no quedó exento, de problemas; así, en el ámbito del Derecho tributario ocasionó, por ejemplo, que las entidades que operaban en varios territorios se vieran gravadas por los distintos estados contratantes incurriendo en el fenómeno de la doble imposición internacional.

En este contexto económico surge el instituto jurídico del establecimiento permanente que, en palabras de GARCÍA PRATS «no sólo va a ser el mecanismo para eliminar la doble imposición internacional, sino que además, será considerado como el elemento decisivo para la comprensión de las normas tributarias internacionales y un punto de equilibrio entre los distintos órdenes tributarios»¹.

Aunque el concepto de establecimiento permanente fue tratado por la Sociedad de Naciones y su inclusión fue expresa en los modelos de México² y Londres³, es con la Organización para la Cooperación Económica Europea (OCDE) con la que se profesa una regulación más rigurosa del establecimiento permanente.

Hoy día inmersos en la era digital no es necesaria la presencia física de una empresa en un territorio para ejercer total o parcialmente la actividad económica por lo que el concepto tradicional de establecimiento permanente poco a poco se va desvirtuando y se necesita que el derecho tributario analice la subjetividad tributaria desde este escenario de desarrollo tecnológico donde están implicadas todas las economías mundiales, fruto del proceso de internalización y globalización internacional.⁴

Es ilustrativa la Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de enero de 2012 Fj 3 (STS) (que se desarrolla, *infra*) en la que mediante el principio de calificación tributaria se considera establecimiento permanente a las filiales que actúan con fines de marketing de los productos de la casa central por otra parte, las empresas de producción suelen ser empresas maquiladoras de la central asumiendo poco riesgo en la facturación que realicen.

1 GARCÍA PRATS, FA (1996): *El establecimiento permanente. Análisis jurídico-tributario internacional de la imposición tributaria*, Tecnos, Madrid, p. 31.

2 Modelo de Convenio de 1943.

3 Modelo de Convenio de 1945.

4 Actualmente las empresas recurren a operaciones de reestructuración fiscal para evitar que un centro de facturación sea considerado como establecimiento permanente orientado a crear estructuras de principal.

Por otra parte, nos encontramos con la posibilidad de que las empresas operen *vía online* para no tener una presencia física, precisamente, en aquellos países en los que están operando y por tanto, generando el valor económico a un coste fiscal irrisorio.

Por este motivo la Acción 1 BEPS ahonda en los desafíos que presenta la economía digital, aludiendo a las empresas que a través de plataformas tengan una presencia digital significativa en un determinado territorio.

El concepto de presencia digital significativa se mide en base a tres criterios que son básicos: ingresos, usuarios y contratos. De esta manera cuánto mayor sean estos parámetros en el país en que operen mayor será la presencia digital significativa y con ello, los beneficios obtenidos en estos territorios.

En este trabajo se realizará un estudio del concepto clásico de establecimiento permanente y su adaptación a la economía digital.

2. Concepción jurídica de establecimiento permanente

El concepto de establecimiento permanente (EP) debe buscarse inexorablemente en las leyes tributarias, pues es un término de acuñación fiscal⁵.

Comenzando su estudio en el ámbito supranacional nos encontramos que ha sido el Modelo de Convenio de la OCDE el que ha ido definiendo y matizando cronológicamente este ente que, por otra parte, es objeto de gravamen por todos los Estados.

Concretamente, el artículo 5 del Modelo de Convenio de la OCDE (MOCDE), revisado en 1992, define los caracteres que identifican al EP, sintetizándose estos, en que deben tener un grado de permanencia donde poder realizar la actividad mercantil⁶. De esta consideración se infiere la exigencia del desarrollo de una actividad empresarial o profesional sita en un determinado lugar⁷, con ánimo de habitualidad en el tiempo, aunque este pueda ser inferior a un año⁸.

5 El concepto de EP se asimila al de una sucursal pues ambos no tienen personalidad jurídica diferenciada de la casa matriz; sin embargo, el EP es una creación de la normativa tributaria y, por el contrario las sucursales son de creación mercantil (artículo 295 RD 1786/1996). Normalmente toda sucursal constituye un EP salvo que aquella no realice una actividad económica.

6 DEL ARCO RUETE. (1977): *Doble imposición internacional y Derecho tributario español*, Ministerio de Hacienda, Madrid, p. 157.

7 Como afirma DE Arespachaga, J. (1996): *Planificación Fiscal Internacional*. Marcial Pons, Madrid, p. 146, determinadas actividades esporádicas como espectáculos musicales o de circo no son calificadas como establecimientos permanentes.

8 TOVILLAS MORAN, JM. (1996): *Estudio del modelo de convenio sobre Renta y Patrimonio de la OCDE DE 1992*, Marcial Pons, Madrid, p. 87.

El reseñado precepto, en su apartado segundo, enumera y detalla distintas figuras, con perfiles mercantiles, a las que califica como establecimientos permanentes⁹.

La legislación española regula un concepto de EP más extenso que el modelo antes descrito asimilándose más al Convenio de Naciones Unidas en la regulación de esta categoría jurídica.

En nuestra normativa, el artículo 13.1.a del Texto refundido del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes (TRIRNR), define con carácter general el término EP, señalando como caracteres básicos: la disposición en España por cualquier título y de forma continuada o habitual de instalaciones o lugares de trabajo de cualquier índole en los que se realice todo o parte de la actividad; además, tendrá tal consideración, la actuación en España por medio de agente autorizado para contratar en nombre y por cuenta del contribuyente que ejerza con habitualidad esos poderes¹⁰.

A esta noción general de EP, se acompaña una serie de supuestos particulares en los que el legislador entiende o más bien presume, que existe EP que, por otra parte, coincide prácticamente con la definición contenida en el artículo 5.2 en el Modelo de convenio de 1992¹¹. No obstante, la definición de EP que recoge el TRIRNR es más amplia que la regulada en el MOCDE ya que aquella también considera como EP las actividades preparatorias o auxiliares de otra principal desarrollada en otros Estados; así como los centros de compras, de almacenaje y de información.

3. Presunciones en la calificación de establecimiento permanente

De lo regulado en los sucesivos Modelos de Convenios de la OCDE y en el TRIRNR, hay una serie de requisitos que podríamos catalogar como constitutivos de los EPs, que a modo de corolario son: la fijeza de un lugar de trabajo donde se desarrolle una actividad económica, a la que habría que añadir, la realización de cualquier operación a través de agentes.

9 Con carácter especial y a tenor del artículo 5.2 del Convenio de Doble Imposición (OCDE) tendrán tal calificación:

- Sedes de dirección.
- Sucursales.
- Oficinas.
- Fábricas.
- Talleres.
- Minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales.
- Las obras de construcción, instalación o montaje si su duración es superior a doce meses.

Si la empresa actúa mediante una persona distinta de un agente profesional con estatuto independiente como tal.

10 CARMONA FERNÁNDEZ, N. (1999) *Todo sobre el Impuesto sobre la Renta de no Residentes*. Edit Praxis, Barcelona, p. 84.

11 En particular, se entenderá que constituyen establecimiento permanente las sedes de dirección, las sucursales, las oficinas, las fábricas, los talleres, los almacenes, tiendas y otros establecimientos, las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras, las explotaciones agrícolas, forestales o pecuarias o cualquier otro lugar de explotación o de extracción de recursos naturales y de obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de seis meses.

Sin embargo, tanto el Modelo de Convenio como nuestra norma legal sobre la Renta de no Residentes contienen a nivel de apartado una lista de figuras a las que se les configura como establecimientos permanentes (EPs).

La mayoría de la doctrina opina que estos ejemplos de establecimientos permanentes, de carácter especial, se articulan en presunciones legales *iuris tantum*¹², es decir, el legislador para estos supuestos presume que estamos ante establecimientos permanentes siempre y cuando se ajusten a los caracteres generales que definen a los establecimientos permanentes¹³.

Por esta razón, el sujeto pasivo no residente podrá accionar frente a la catalogación administrativa de EP, cuando este no responda a las características generales establecidas para los mismos en las distintas normas tributarias.

Hay autores, como VOGEL, que contravienen la consideración de que la naturaleza jurídica del precepto responda a presunciones legales relativas, sino a absolutas, debido a la rigidez y, sobre todo, a la autonomía con que se definen a los establecimientos permanentes¹⁴.

No soy de la opinión de que estemos en presencia de presunciones *iuris et de iure*; en primer lugar, si nos centramos en el Modelo de Convenio de 1977 se produce un cambio gramatical al enumerar los casos particulares de establecimientos permanentes respecto de otros convenios pretéritos, lo que resulta crucial, para enfocar la norma como presunción legal relativa. Así, se suprime la antigua expresión «*a priori*» por la de «*prima facie*», rechazándose de plano la calificación automática e independiente de estas figuras jurídicas como establecimientos permanentes.

3.1. Consideración ficticia de establecimiento permanente: especial referencia a la STS de 12 enero de 2012

Actualmente, las empresas tratan de salvaguardar su soberanía fiscal mediante estrategias tendentes a encubrir la existencia de un EP en los países no residentes en los que operen, bien utilizando filiales o empresas maquiladoras que no asumen riesgos en la producción, pero que llegan a ser esenciales en el conjunto empresarial de la entidad matriz. En otros supuestos, las entidades alegan que sólo realizan funciones de mediación alegando no haber una vinculación con el desarrollo de la actividad empresarial de la entidad matriz o suministradora de los bienes o servicios.

En estos supuestos, la Administración tributaria utiliza el principio de calificación tributaria para atribuir el *status* de EP a supuestos en que mediante una simulación relativa basadas en operaciones de reestructuración empresarial se evita la calificación de EP según los criterios del MOCDE.

12 GARCÍA PRATS, FA: *El establecimiento permanente*, op cit, p. 101.

13 Los caracteres generales en el Modelo de convenio (OCDE) vienen recogidos en el artículo 5 y en el art 13 del TRIRNR Ley 41/1998.

14 K. VOGEL (1996): *Double Tax Treaties and Their Interpretation*. International Tax and Business Lawyer, 1996, p. 213.

Al respecto, es ilustrativa, como se ha mencionado, la STS de 12 de enero de 2012 (ROCHE) que desestima las pretensiones de la empresa «Vitaminas Europa» la cual alegaba que la sociedad ROCHE, SA sita en San Fernando de Henares (Madrid) no es un EP de la empresa farmacéutica «Vitaminas Europa» sita en Suiza.

La empresa ROCHE estaba unida a Vitaminas Europa mediante dos contratos: uno de producción para esta empresa y otra de publicidad y promoción de sus productos; además la empresa española le arrienda un local a la empresa suiza. La empresa española cobra una comisión por la promoción y publicidad de los productos de la empresa suiza.

La Administración tributaria consideró que la empresa «Vitaminas Europa» operaba en España con un EP, dada la fuerte vinculación entre ambas empresas, que se traducía en que la empresa suiza disponía de un lugar fijo para penetrar en el mercado español y en la existencia de un agente dependiente con amplias facultades de intervención en la economía española.

Sin embargo, para analizar los razonamientos jurídicos de las partes procesales hay que analizar en primer lugar el Convenio entre España y Suiza en materia de doble imposición.

El Convenio entre España y Suiza de 26 de abril de 1966, en su artículo 5 dispone que: «A efectos del presente Convenio, la expresión EP, significa un lugar fijo de negocios en el que una empresa efectúe todo o parte de su actividad». El apartado 3 de este artículo establece su vez las actividades que no constituyen EP y determina que son, todas aquellas actividades que tengan carácter preparatorio o auxiliar.

A tenor de lo anterior para considerar que hay un lugar fijo de negocios debe cumplirse: que exista una instalación de negocios, es indiferente que la empresa no residente sea propietaria o no de dicha instalación o que la tenga a su disposición de cualquier otra forma. Dicha instalación debe ser fija, debe estar establecida en un lugar fijo determinado y con un cierto grado de permanencia y, además, las actividades de la empresa se deben ejercer mediante esa instalación fija.

La parte actora alega que la empresa ROCHE Vitaminas SA en España no puede considerarse como un agente dependiente de ella y, por lo tanto, como un EP de «Vitamins Europe».

Las razones esgrimidas se basan en que ROCHE en España no concluía contratos de suministros con empresas residentes en España: sólo podía gestionar órdenes de compra¹⁵.

El representante procesal de la Administración, por su parte aduce que debe analizarse el contrato de comisión entre ambas entidades, puesto que resulta evidente que es un contrato de comisión dependiente, lo que corrobora la exis-

15 Como se ha expuesto en el Convenio entre España y Suiza, «Con carácter general un mediador que constituye una empresa separada y autónoma no reviste el carácter de EP a menos que la actividad económica que desarrolle esté sometida a instrucciones detalladas o con control global».

tencia de un EP. Del contrato se desprende la dependencia que existe entre el comisionista y comitente, ya que quien asume los riesgos económicos y la que actúa como si el negocio fuese suyo es la recurrente. De acuerdo con lo establecido en el artículo 5 del Convenio entre España y Suiza, en su apartado 40, se entiende que existe EP cuando existe en España una persona física o jurídica, empleado o no, con capacidad para actuar en nombre del no residente, es lo denominado agentes independientes con autoridad suficiente para vincular al no residente en el tráfico que constituya el objeto de la actividad del no residente cuyo estudio se desarrolla, *infra*.

Por otra parte, se deduce que la fabricación como la venta de los productos son dirigidos desde Suiza. Esta sociedad dispone la forma en la utilización de los medios de producción aunque la titularidad de los mismos dependa de la empresa española. En definitiva es la empresa Suiza la que decide qué se ha de fabricar, en qué cantidad y en qué plazo, lo que abunda en la consideración del EP situado en España.

3.2 Establecimiento Permanente a través de agentes comerciales

El TRIRNR regula de forma extensa el concepto de EP creando para ello una *fictio iuris* que se traduce en considerar que una entidad no residente actúa con un EP en territorio español cuando disponga de una persona física o jurídica que actúe en nombre de la entidad no residente. Sin embargo, no cualquier agente comercial adquiere la condición de EP sino sólo aquellas personas que actúen con ciertas facultades delegadas por la entidad no residente.

De lo expuesto, se infiere que aquellos agentes comerciales, dependientes laboralmente o autónomos que contraten en nombre de la entidad y la vinculen jurídicamente, se presumen EPs¹⁶.

Hay que matizar a tenor de la resolución de la DGT 17 de mayo de 2018 (V1298-18) que: «*La facultad para concluir contratos no debe interpretarse en sentido literal porque puede suceder que el agente negocie todos los aspectos del contrato y, sin embargo, el contrato es finalmente firmado por otra persona física o jurídica*». A tenor de lo expresado por el Centro Directivo independientemente de los requisitos formales que perfeccionen la contratación, lo que sin duda va a caracterizar al agente comercial como EP es la responsabilidad que va a adquirir ante la entidad no residente por sus gestiones comerciales.

A sensu contrario, un agente comercial no tiene a consideración de EP cuando sólo realiza actuaciones auxiliares de intermediación tales como mostrar un catálogo de productos que oferta la entidad no residente pero sin negociar las cláusulas contractuales.

¹⁶ Aunque en mi opinión estamos ante una ficción tributaria, no hay que descartar que esté interrelacionada con una presunción *iuris tantum* ya que siempre se podría demostrar que no existe esa capacidad para celebrar contratos en nombre de la entidad no residente

4. La personificación del establecimiento permanente como *fictio iuris* en el ordenamiento tributario

El concepto de establecimiento permanente responde a una *creación artificial* por los distintos ordenamientos tributarios estatales dirigidos a preservar y extender el poder financiero más allá de sus límites territoriales.

El concepto de EP no se regula en el Derecho común, tan sólo, el Código de comercio y el Reglamento del Registro Mercantil regulan la obligación de inscribir a aquellas sociedades extranjeras que creen una sucursal en nuestro país, así como también, a todas a aquellas que quieran establecerse. En cualquier caso, debido al principio de calificación preferente en los Convenios de Doble Imposición, serán estos los que marquen la existencia de los mismos.

Esta idea corrobora que el establecimiento permanente responde a una artificialidad de la legislación tributaria española y que, por tanto, no es regulado expresamente en el Derecho común, aun cuando no hay que ignorar su cuasi-identificación con las sucursales¹⁷.

Hasta 1964, para fijar el *quantum* de la obligación tributaria, se usaba el concepto de «cifra relativa de negocios» que suponía considerar al establecimiento permanente de forma conjunta con la sociedad matriz a los solos efectos de determinar los beneficios imputables al establecimiento permanente.

Con posterioridad a la fecha citada se considera al establecimiento permanente como centro de imputación contable autónomo; de esta forma, la explotación económica situada en territorio español se convierte en una empresa independiente de la matriz mediante el método de la contabilidad separada.

La carencia de personalidad jurídica y, por tanto, de subjetividad tributaria unida a su no inclusión, en la definición del artículo 35.4 LGT¹⁸, nos lleva a considerar la existencia de una ficción jurídica cuando considera al establecimiento permanente como independiente de su casa central, asimilándose en su función a las filiales.

La independencia jurídica que muestra el establecimiento permanente respecto a la casa central se debe a motivos estrictamente presupuestarios. Así, se consigue que en el proceso de valoración de las rentas, el establecimiento permanente se considere como centro de imputación contable de ingresos y gastos independientes del resto de las actividades del sujeto pasivo no residente.

En conexión con lo anterior, cuando la persona física o jurídica disponga de varios centros de actividad en territorio español que constituyan un EP distinto, deberá adoptar cada uno de ellos una denominación diferenciada y si se trata

17 Vid. artículo 15 del C.co y los artículos 295-308 registro mercantil (RD 1748/1996, de 19 de junio). No obstante, hay que tener presente, que el concepto de sucursal representa la visión paradigmática del establecimiento permanente, aunque éste, responde a un concepto más lato.

18 Los establecimientos permanentes cumplen los dos requisitos inexcusables para ser considerado como sujetos pasivos que en palabras de SAINZ DE BUJANDA son: cierta organización y autonomía patrimonial. SAINZ DE BUJANDA, F. (1967): *La capacidad jurídico tributaria de los entes colectivos no dotados de personalidad jurídica*. Hacienda y Derecho, I.E.F, Madrid, p. 448.

de contribuyentes personas jurídicas deberán además obtener un NIF diferente para cada EP¹⁹.

Esta independencia, en su aspecto funcional, se materializa con el método de la contabilidad separada mediante el cual, se ignora la realidad unitaria de la empresa y configura al establecimiento permanente como una empresa distinta e independiente²⁰.

En este sentido BAENA AGUILAR, argumenta que «el método de contabilidad separada constituye, sin perjuicio de ulteriores precisiones, una ficción legal: cuando se dispone que el establecimiento permanente tribute como una empresa independiente, se está reconociendo que no lo es»²¹.

A mayor abundamiento, aunque la normativa tributaria considere al EP como una empresa con autonomía propia, sin embargo, no tiene la condición de sujeto pasivo ya que la subjetividad tributaria la tiene la entidad no residente a la que pertenece el EP.

5. Presunciones y ficciones en las operaciones de los establecimientos permanentes

La valoración de esta ficción en palabras de QUINTAS BERMÚDEZ, está en la personificación del EP, que tiene su causa en la identidad económica sustancial entre sucursal (establecimiento) y una filial (sociedad) residente²².

El proceso de personificación aludido anteriormente, tiene sus repercusiones en los aspectos materiales y espaciales del hecho imponible de la obligación de tributar de los no residentes.

En su aspecto material, incide en la determinación de la renta del EP, lo que se traduce en otra ficción, en este caso, por las rentas imputadas y su consiguiente gravamen bajo el tronco común de la personificación del EP.

La *fictio iuris* que surge por las rentas imputadas deriva del hecho de que el EP puede ser gravado por los beneficios obtenidos y, sin embargo, la empresa en su conjunto puede arrojar un saldo negativo en su cuenta de pérdidas y ganancias. Este dato revela, desde la visión de los principios jurídicos tributarios materiales, el desconocimiento del principio de capacidad económica de las empresas en cuanto unidad económica.

19 En el aspecto material la independencia tributaria es evidente ya que el artículo 17 TRIRNR no admite la compensación de pérdidas entre establecimientos permanentes que pertenezcan al mismo sujeto pasivo no residente.

20 Se produce una estanqueidad entre partes jurídicamente dependientes de una misma empresa que obliga a considerar la renta de la empresa, no como un todo indivisible, sino como un complejo orgánico.

21 BAENA AGUILAR, A. (1994): *La obligación real de contribuir en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*. Aranzadi, Madrid, p. 135.

22 QUINTAS BERMÚDEZ, J. (1984): *Comentarios al reglamento del Impuesto sobre Sociedades*. Civitas, Madrid, p. 963.

Para el profesor PÉREZ DE AYALA, la personificación del establecimiento permanente podría calificarse como de ficción impropia, ya que la norma tributaria sin dar un concepto prejurídico de obtención de renta mediante EP, lo asimila a otro, esencialmente diferente en su naturaleza prejurídica (la obtención de renta por un establecimiento personificado) para aplicar la normativa elaborada por éste²³.

La tesis sobre la ficción tributaria en la personificación del EP, no es compartida por toda la doctrina así, el profesor FALCON Y TELLA, alude a que «cuando el legislador afirma que el resultado de la explotación desarrollada en España se determina como si dicha explotación fuese una persona, no está fingiendo que el establecimiento permanente goza de la personificación, simplemente está definiendo el hecho imponible de la obligación real con dicho establecimiento»²⁴.

En definitiva, la postura que mantiene el citado profesor, es la expuesta otrora por HENSEL, la cual gira en torno a la teoría de los hechos imponibles complementarios que consiste en completar la definición del hecho imponible «típico» con la delimitación de los hechos imponibles suplementarios o complementarios de esta forma trata de asegurar la sujeción al impuesto de contribuyentes que están en situaciones normalmente proclives a la elusión fiscal²⁵.

En cualquier caso, aunque existan tesis contradictorias en la calificación jurídica del EP como sujeto con personalidad propia en el ámbito tributario, no necesariamente son incompatibles sino que pueden coexistir, pues como argumenta PÉREZ DE AYALA «las ficciones son utilizadas por la norma tanto en el ámbito del Derecho Tributario material como en el formal y, dentro de aquél, pueden ayudar a definir cualquiera de los elementos esenciales del tributo, entre ellos el presupuesto de hecho»²⁶.

En el aspecto territorial como se ha manifestado el concepto de EP excede de los esquemas lógicos de la obligación real de contribuir al extender los hechos y actos sometidos a gravamen más allá de los acaecidos en territorio español.

El artículo 16.1 TRIRNR, regula como rentas imputables al EP los rendimientos de las actividades o explotaciones económicas desarrolladas, los rendimientos derivados de elementos patrimoniales afectos al EP y las ganancias o pérdidas patrimoniales afectos al EP.

El precepto en cuestión hace referencia al principio de universalidad o extraterritorialidad de las rentas imputadas al EP, colocando a este como un híbrido entre un residente, al ser gravado por la renta mundial, pero sin las consecuencias lógicas que implica la sujeción al criterio personal²⁷.

23 PÉREZ DE AYALA, JL: *Las ficciones en el Derecho tributario*. op cit, pág 17.

24 FALCON Y TELLA, R. (curso 1982-1983): *El régimen de transparencia fiscal*. Tesis Doctoral, UCM, Madrid, p. 256.

25 HENSEL, A: *Diritto Tributario*, op. cit, pgs 142-144.

26 PÉREZ DE AYALA, JL: *Las ficciones en el Derecho Tributario*. op cit, pp. 114-115.

27 Los EP no pueden aplicar < a diferencia de las entidades residentes > las deducciones por doble imposición internacional.

Siguiendo a BAENA AGUILAR, «la personificación del EP conforma y deforma a la vez el hecho imponible de la obligación real, hoy obligación de los no residentes, en un doble sentido:

Completa el aspecto material del hecho imponible típico, obtención de rendimientos empresariales o profesionales en España por el sujeto pasivo no residente, con un hecho imponible ficticio: la obtención de renta por el EP, como si fuera una persona independiente.

Quiebra el principio según, el cual, el aspecto espacial del elemento objetivo se reduce al territorio español que es el postulado básico del criterio real de imposición»²⁸.

Esta consideración nos lleva ineludiblemente al principio de universalidad de las rentas sujetas cuya plasmación se recoge en el artículo 15.2 TRIRNR, el cual dispone que: «Los contribuyentes que obtengan rentas mediante establecimientos permanentes situados en territorio español tributarán por la totalidad de la renta imputable a dicho establecimiento, cualquiera que sea el lugar de obtención.»

La gravitación de todas las rentas obtenidas por el EP, supuso fuertes debates en torno al excesivo gravamen a que se veían sometidos los EP por rentas devengadas en otros Estados, que a su vez, ejercían sus poderes tributarios sobre éstas²⁹.

Ahora bien, aunque el Impuesto sobre la Renta de los No Residentes, no tiene carácter personal y, por tanto, no deberían imputarse al establecimiento más rentas que las devengadas en nuestro territorio, por esto no es así. Todo este artificio responde al proceso artificial, comentado previamente, por el cual el legislador atribuye mediante una ficción jurídica la personificación propia del sujeto residente al EP.

En mi opinión, se está vulnerando el principio de no discriminación, al someter a estas entidades no residentes al mismo tratamiento tributario que a las entidades residentes, pero con la particularidad de que los EP no pueden disfrutar de algunos beneficios fiscales a los que sí tienen derecho los sujetos pasivos residentes³⁰.

Sí existe una homogenización total del EP respecto de las entidades jurídicas respecto al tipo de gravamen en el Impuesto sobre Sociedades.

28 BAENA AGUILAR, JL: *La obligación real de contribuir en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*. op cit, 141.

29 La situación descrita en el art 15.1 TRIRNR ya se recogía en la Ley 41/1998, que venía anticipada por la Ley 18/1991(art. 16.Dos.1.) y por el artículo 47.1 Ley 43/1995, donde se consagraba el principio de universalidad o extraterritorial de rentas imputables al EP.

30 Un claro ejemplo de lo expuesto, lo encontramos en la deducción por doble imposición internacional, de aplicación para los sujetos pasivos del I. Sociedades, pero no para las entidades no residentes que tributen mediante EP.

6. Naturaleza jurídica de las operaciones de los establecimientos permanentes con la casa central

La Ley del Impuesto sobre Sociedades mantiene la regulación que, desde 1992, establece expresamente la necesidad de valorar a precio de mercado las operaciones realizadas por una sociedad no residente con sus establecimientos permanentes en España.

En similares términos se expresa el TRIRNR al disponer su artículo 15.2 que : «A las operaciones realizadas por contribuyentes por este Impuesto con personas o entidades vinculadas a ellos les serán de aplicación las disposiciones del artículo 18 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades».

En cualquier caso, el propio artículo 15.2 TRIRNR detalla cuando existe vinculación entre un EP situado en territorio español con su casa central, con otros establecimientos permanentes de la mencionada casa central y con otras personas o entidades vinculadas a la casa central o sus establecimientos permanentes, ya estén situados en territorio español o en el extranjero.

Tal como se aprecia en el precepto se hace una remisión expresa al Impuesto sobre Sociedades en términos estrictamente valorativos, en el designio de que todas las transacciones entre los EP con la casa central y entre aquellos, queden gravados por su valor de mercado.

Sin embargo, la particularidad regulada en el TRIRNR versa sobre la rigidez de la norma remisiva, al establecer que todas las operaciones antes descritas se valorarán de forma taxativa de acuerdo con lo establecido en el artículo 18 LIS, es decir, a valor de mercado.

Si partimos de esta premisa, no cabe duda que el legislador pretende cerrar el paso al fraude tributario que pudiera cometerse mediante la fijación de precios anormales a los que fija libremente el mercado.

Este proceder que es perfectamente lícito y aconsejable pierde consistencia; sin embargo, con aquellas transacciones entre los EPs y la casa matriz a precios que difieran de los que se estipularían entre empresas independientes por motivos ajenos a la evasión o elusión de impuestos.

Ante tal estado de cosas, si la norma de forma imperativa compele a hacer tributar las distintas operaciones entre la casa matriz y los EPs, y entre ellos mismos al valor de mercado, parece evidente que se están sometiendo a gravamen capacidades económicas que difieren de las reales, pues en no pocas ocasiones el EP verá ajustado su resultado contable por la diferencia entre el precio de mercado para situaciones similares y el precio de transferencia³¹. A nuestro juicio el precepto toma cuerpo jurídico en una ficción tributaria desde el

31 Con anterioridad a la modificación en la tributación de las operaciones vinculadas dada por la Ley 36/2006, existía una excesiva rigidez respecto de la norma tributaria de los no residentes que regulaba las operaciones entre EP y la casa central en contraposición con el artículo 16 Ley 43/1995, por lo que se planteaba la posible vulneración del principio de igualdad de trato o discriminación al serles aplicables a las operaciones de los no residentes unos criterios menos favorables que a sus homónimos residentes.

momento en que se someten a gravamen plusvalías latentes sin que tengan que originarse rentas sometidas a gravamen, pero además, en el precepto se contiene un juicio presuntivo de que se transfieren con tales operaciones beneficios a la casa central. Por esta razón, no es descabellado afirmar que la ficción tributaria está interrelacionada con una presunción legal absoluta que es en cierta manera la que justifica la norma sustantiva en pos de evitar la elusión fiscal.

No obstante, a tenor del artículo 16.7 TRIRNR se establece la posibilidad de que los sujetos pasivos puedan solicitar a la Administración tributaria que determine la valoración de las operaciones entre personas o entidades vinculadas con carácter previo a la realización de estas. Dicha solicitud se acompañará de una propuesta que se fundamentará en el valor normal de mercado. En este aspecto los EPs cuando transfieran bienes y derechos a otros EP, o bien, a la casa central podrán proponer a la Administración que el valor de transacción donde materialicen sus operaciones coincida con el de mercado.

Para finalizar este apartado y en relación a la vinculación tributaria entre el EP y la casa central habría que hacer mención aunque sea de forma sucinta a las asimetrías híbridas que introduce el Real Decreto-ley 4/2021, de 9 de marzo (transposición de la Directiva 2016/1164 de normas contra prácticas de elusión fiscal).

Con carácter general todas las asimetrías híbridas establecen la regla primaria que es denegar el gasto cuando no se genere un ingreso. En otros casos se introduce una regla secundaria siendo esta la inclusión del ingreso siempre que el país ordenante haya permitido la inclusión del gasto³².

7. Ficción en la tributación de las rentas en colación a la afección de los bienes y derechos al patrimonio de los establecimientos permanentes

El artículo 16 del TRIRNR, considera que las rentas imputadas al EP son todas aquellas que, tanto habituales por su plazo de generación como aquellas que con carácter extraordinario obtenga el EP consecuencia de su actividad económica³³. En principio, podría pensarse que los criterios que sigue la susodicha norma en cuanto a las rentas percibidas por el EP es el de un enfoque sintético, análogo al del Impuesto sobre Sociedades. Sin embargo, habría que matizar esta

32 No son deducibles los gastos correspondientes a operaciones realizadas con la casa central o con alguno de sus establecimientos permanentes, así como con una persona o entidad vinculada a dicha casa central o alguno de sus establecimientos permanentes, que, como consecuencia de una diferencia fiscal en su atribución entre el establecimiento permanente y su casa central, o entre dos o más establecimientos permanentes no generen un ingreso. Igualmente, no son deducibles los gastos estimados por operaciones internas con la casa central o con alguno de sus establecimientos permanentes o los de una persona o entidad vinculada que, debido a la legislación del país o territorio del beneficiario, no generen un ingreso, en la parte que no se compense con ingresos que generen renta de doble inclusión.

33 En este sentido el artículo 16 del TRIRNR dispone que son rentas imputables al EP:

1) Los rendimientos de las actividades o explotaciones económicas desarrolladas por dicho EP. Los rendimientos derivados de elementos patrimoniales afectos al EP.

asunción global de rentas correspondientes a los bienes y derechos afectos a la actividad productiva del EP.

La norma, *prima facie*, es poco precisa en este sentido, al no aclarar expresamente qué debe entenderse por vinculación a la explotación ni por supuesto fijar el *quantum* que como mínimo se exige para que se dé la vinculación funcional.

Tan sólo se ha introducido a través de la disposición final 3 de la Ley 35/2006, de 28 de diciembre, que «Se considerarán elementos afectos los transmitidos dentro de los tres períodos impositivos siguientes al de la desafectación»³⁴.

Salvando estas imprecisiones jurídicas y centrándonos en la ficción tributaria que parece consolidarse con este criterio de afección de bienes y derechos a la actividad del EP, debemos precisar que la norma para el gravamen de estos elementos patrimoniales afectos crea una artificialidad de sentido negativo o exclusivo que despliega sus efectos en el balance mercantil del EP.

Esta tesis de la ficción jurídica, se traduce en crear una realidad ignota, siendo ésta la de fingir que determinados elementos patrimoniales no pertenecen al balance de la entidad por su «no participación» en el proceso de producción, siendo gravadas las rentas generadas por estos bienes y derechos por el gravamen estatuido para los no residentes sin establecimientos permanentes.

Esta ficción tributaria articulada en la tributación de los no residentes puede agravar el coste fiscal de los obligados al someter las rentas provenientes de elementos que pertenezcan al EP que no incidan directamente en la producción, al tipo impositivo de los sujetos pasivos no residentes sin establecimiento permanente, sin deducción de gastos, lo que podría lesionar al principio de no discriminación tributaria al no encontrar precedentes en nuestra normativa interna que agraven el coste tributario de las rentas empresariales por su no participación en la producción mercantil³⁵.

8. Determinación de la base imponible en los establecimientos que no cierran el ciclo mercantil

El concepto de establecimiento permanente se caracteriza por su mutabilidad tanto en el aspecto espacial como territorial. Sin embargo, desde la década de los noventa hasta nuestros días parece que la caracterización de estos entes ha adquirido cierta permanencia en su calificación.

No obstante, aunque nuestra legislación se ha mantenido estable en las concepciones relativas a los EP en la última década siempre ha mostrado como se

34 A través de esta innovación legislativa, la transmisión de un elemento patrimonial que deja de pertenecer funcionalmente al EP generará rentas para el mismo, siempre y cuando no hayan transcurrido más de tres años desde su desafectación funcional.

35 Si bien, los tipos impositivos para los sujetos pasivos sin EP se han reducido, sobre todo, en los supuestos de los rendimientos de capital mobiliario y para las ganancias patrimoniales, en la determinación de la base imponible no se puede deducir con carácter general los gastos en que incurran a diferencia de los no residentes con EP.

ha mencionado una regulación más extensa del concepto de EP que la mantenida por el Modelo de la OCDE.

Los EP se caracterizan porque no reciben una contraprestación por los servicios que prestan a la casa matriz o central, al ser su función generalmente de marketing, publicidad, etc., Sin embargo, lo realmente interesante, es la forma en cómo determinan la base imponible los EPs. Así el artículo 18.3 TRIRNR dispone que: «Cuando las operaciones realizadas en España por un establecimiento permanente no cierran un ciclo comercial completo determinante de ingresos en España, finalizándose este por el contribuyente o por uno o varios de sus establecimientos permanentes sin que se produzca contraprestación alguna, aparte de la cobertura de los gastos originados por el EP y sin que se destine la totalidad o una parte de los productos o servicios a terceros distinto del propio contribuyente, serán aplicables las siguientes reglas:

- a) Los ingresos y gastos del EP, se valorarán según las normas del artículo 16 del TRIRNR.
- b) Subsidiariamente, la base imponible se determinará aplicando el porcentaje que al efecto determine el Ministerio de Economía y Hacienda sobre el total de gastos incurridos en el desarrollo de la actividad que constituye el objeto del establecimiento permanente. A dicha cantidad se adicionará la cuantía íntegra de los ingresos de carácter accesorio, como intereses o cánones, que no constituyan su objeto empresarial, así como las ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de los elementos patrimoniales derivadas de los elementos patrimoniales afectos al establecimiento».

Del precepto se infiere que para la determinación de la base imponible en este tipo de EP se aplican con carácter general las normas que rigen las transacciones entre entidades vinculadas según la Ley del Impuesto sobre Sociedades que, por otra parte resulta bastante coherente al ser el establecimiento una parte del todo, por lo que se confunde desde la globalidad empresarial. *Ad cautelam*, la norma fija una regla especial para el caso de que no pueda valorarse las operaciones debido a la complejidad de las relaciones internacionales, consistente en aplicar un porcentaje (en los momentos actuales del 15%) sobre la totalidad de gastos³⁶. Este sistema de determinación indiciario de bases imponible mixto, en nuestra opinión, tiene como trasfondo a dos ficciones tributarias, las cuales, merecen un estudio pormenorizado.

El hecho de modificar el elemento material del hecho imponible (la obtención de renta por la entidad no residente) por un sistema en el que se imputan unos rendimientos que no siempre se producen, nos lleva a considerar que el legislador ha recurrido a crear una apariencia de la realidad en el gravamen de estos EP que no cierran el ciclo comercial a la que asigna efectos jurídicos.

El imputar unos rendimientos al EP, cuantificados por el valor de mercado en las transacciones que realice con la casa matriz, puede desvirtuar la capacidad

36 A esta porción de base imponible fijada en el 15% del total de gastos incurridos habría que añadir determinados ingresos accesorios como los intereses o cánones que no constituyen su objeto empresarial, así como las ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de elementos patrimoniales afectos al EP.

económica real objeto de gravamen en la entidad no residente, pues la sociedad en conjunto podría tener pérdidas, conduciendo a situaciones de gravamen ficticio por el solo hecho de que el EP no realice transmisiones ante terceros.

La explicación de que la norma establezca o estime un beneficio cuando esta forma peculiar de establecimiento permanente realice transmisiones a la casa matriz, subyace en la presunción de traspaso de beneficios entre el EP y su casa central, precisamente por la gestión y servicio que presta la entidad no residente a su casa central.

No obstante, este nexo lógico que puede fundamentar la articulación de esta norma antielusiva, no debe hacernos caer en la posibilidad de que se haya instrumentado sólo una presunción *iuris et de iure* para la tributación de los EP que no cierran su ciclo comercial; en todo caso, ésta iría solapada a la norma sustantiva que caracteriza a la *fictio* tributaria³⁷.

La tesis de la ficción que estamos abordando tiene cierta complejidad ya que el precepto encierra una regla cautelar (también basada en una ficción tributaria) para cuando las transacciones entre el EP y la casa central no puedan valorarse por su complejidad.

En este sentido el precepto utiliza un régimen indiciario para determinar un componente de la base imponible de estos establecimientos permanentes: el sistema consiste en la aplicación de un porcentaje, que en la actualidad está fijado en un 15%, sobre la totalidad de los gastos incurridos por el EP³⁸.

Con este sistema de estimación se configura parte de la base imponible de estos EP, en concreto la relativa a los rendimientos ordinarios.

En nuestra opinión, el precepto de carácter sustantivo puede calificarse como una ficción jurídica porque aparece una discordancia entre el objeto impositivo fijado por el legislador al establecer el impuesto (la renta) y la realidad objeto de gravamen (un porcentaje sobre los gastos incurridos). Esta artificialidad denota una serie de consecuencias relacionadas con el principio de capacidad económica que reafirman la ficción jurídica aludida y traslada sus efectos al aspecto cuantitativo.

De sobra es conocido como señala VICENTE-ARCHE que «el principio de capacidad contributiva relativa, será el que preside la elección de los métodos impositivos, es decir, de las medidas técnicas que, partiendo de una manifestación de la riqueza imponible de un sujeto, conducen a la determinación de la cuantía que por esa riqueza ha de satisfacer»³⁹. Empero, a veces, esta forma de medir la capacidad económica no está exenta de críticas, al dar un tratamiento homogéneo a entidades que en capacidad contributiva real no lo son, y por ende, en relación a las propias entidades, al no coincidir su capacidad estimada con la real. Prueba de ello, es el caso que estamos dilucidando, en el cual, con casi

37 No obstante, como ya se ha puesto de manifiesto, la ficción tributaria suele llevar parejo un juicio intelectual que es en realidad lo que le proporciona eficacia en el cumplimiento de sus fines.

38 El porcentaje del 15% permanece vigente desde la Orden Ministerial de 23 de diciembre de 1997.

39 VICENTE-ARCHE DOMINGO, F «Elementos cuantitativos de la obligación tributaria». op cit, p. 971.

toda probabilidad la magnitud estimada, objeto de gravamen por este porcentaje, no coincidirá con la real.

Es por las consideraciones expuestas por las que, afirmamos que esta forma de estimación parcial y subsidiaria de la base imponible de los EPs, que no cierran su ciclo comercial, tiene su base en una *fictio iuris* al someter a gravamen capacidades ficticias, por el mero hecho de incurrir en gastos en territorio español, cuando en realidad podría ser que la cuenta de pérdidas y ganancias de la entidad mercantil en conjunto presentase pérdidas.

9. Establecimientos permanentes cuya actividad consista en obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de 6 meses

El artículo 18.4 del TRIRNR, regula la determinación de las bases imponibles para aquellos establecimientos permanentes cuyo ciclo mercantil esté limitado en el tiempo, ya sea porque finalice la temporada o las obras de construcción.

Una de las particularidades de estos EPs reside en la aplicación de las reglas contenidas en los artículos 24.2 y 25 del TRIRNR. Esta consideración supone, que estos EPs tributen por las rentas obtenidas en España como los no residentes sin mediación de establecimiento permanente o sucursal, a pesar de que ciertamente se obtiene a través del mismo, justificándose esta forma de tributación en opinión de PÉREZ RODILLA, en el hecho de facilitar y simplificar la fiscalidad de estas entidades con una presencia temporal limitada en nuestro territorio⁴⁰. De igual manera y respecto al devengo de sus operaciones, tanto de entrega de bienes como de prestación de servicios, se rigen por las normas de los no residentes sin EP, es decir, las operaciones se devengarán instantáneamente desde el momento en que se realicen, gravándose al mismo tipo impositivo que los no residentes sin EP, o sea, al tipo impositivo general del 24%⁴¹.

No obstante la norma prevé un tipo impositivo del 19 por ciento cuando se trate de contribuyentes residentes en otro Estado Miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria.

Desde la teoría de los expedientes normativos tratados en este trabajo parece bastante congruente considerar que el artículo 18.4 del TRIRNR, encierra una artificialidad legislativa de gran tenor, ya que despliega efectos jurídicos muy amplios afectando a diversos elementos esenciales de la figura tributaria.

40 PÉREZ RODILLA (1995): *Obligación real de contribuir. Rentas con y sin establecimientos permanentes. El gravamen especial sobre bienes inmuebles de entidades no residentes, El nuevo Impuesto sobre Sociedades, 6ª, Manual con casos prácticos (IV)*, AAVV, Edición especial Expansión, Madrid, p. 539.

41 En atención a los aspectos formales estos EP, están obligados a efectuar una declaración censal y a declarar el domicilio fiscal en territorio español; así como los cambios que puedan realizar; no obstante, están dispensados del cumplimiento de las obligaciones contables y registrales de carácter general para así minorar los costes indirectos y reducir la presión fiscal indirecta. CHECA GONZÁLEZ, C: *Impuesto sobre la Renta de no Residentes*, op cit, p. 198

Así, atendiendo al devengo, se finge por el legislador que este no se va a realizar al final del período impositivo que por generalidad para los EPs se da transcurrido un año natural, sino que se producirán tantos devengos como transacciones y prestaciones de servicios se realicen por el EP. De otro lado, también se identifica una ficción tributaria en la conformación de la base imponible, al no poder deducir el EP todos los gastos en que haya incurrido, sino tan sólo los permitidos a los no residentes sin establecimiento, como son los del personal, de aprovisionamiento de materiales incorporados a las obras o trabajos y de suministros y todo ello en las condiciones que se establezcan reglamentariamente.

Como colofón a lo expuesto y en atención al despliegue de los efectos de la ficción que analizamos, hay que decir que el tipo impositivo aplicable al EP es inferior en 1 % del que sería aplicable al EP en el régimen general⁴².

En relación con la naturaleza jurídica de la ficción tributaria debemos manifestar que esta norma sustantiva es cuasi-dispositiva. El EP puede optar por aplicar el régimen general, siempre que el este mantenga una contabilidad separada ya que en otro caso, la ficción se convierte en norma *ius cogens*⁴³.

Con la bajada del tipo impositivo que ha experimentado del Impuesto sobre Sociedades, si el EP opta por tributar en el IRNR como no residente con EP va a resultar con toda probabilidad más beneficioso porque la diferencia de tipos de gravamen en un 1 por ciento es de sobra compensado por el mayor número de gastos fiscalmente deducibles en la base imponible en la autoliquidación que realice el EP del IRNR.

10. El gravamen complementario sobre las remesas transferidas al extranjero

Este gravamen complementario fue introducido en nuestra normativa tributaria por la ya derogada Ley 18/1991, reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, sometiendo a imposición los beneficios transferidos por los EP a la casa central, asimilándose el tratamiento tributario a los dividendos que las filiales transfieren a sus casas matrices⁴⁴. Se trata por lo tanto de un segundo nivel de imposición que recae sobre las rentas transferidas desde el EP hacia la casa central, aunque en mi opinión no tiene por qué coincidir siempre con beneficios transferidos porque puede suceder que el EP transfiera en un ejercicio fiscal rentas a pesar de tener una base impositiva negativa.

42 Actualmente el artículo 19 TRIRNR establece el tipo impositivo general para los no residentes con EP en el 25 por ciento. Además, estos establecimientos permanentes están obligados a presentar una declaración censal y declarar el domicilio fiscal en España.

43 No todas las repercusiones tributarias de la ficción son favorables para el EP, al establecer el artículo 18 *in fine*, que las normas establecidas en los convenios para evitar la doble imposición para los supuestos de rentas obtenidas sin mediación de EP no serán aplicables a los EP de actividad temporal, aun cuando se les apliquen la *fiction* tributaria.

44 Hay que matizar que este gravamen complementario sobre las remesas transferidas no se aplica a las realizadas por los EP pertenecientes a las personas físicas.

El TRIRNR, en su artículo 19.2, reproduce prácticamente lo establecido en el artículo 19 de la Ley 18/1992 y en tal sentido, dispone que: «Las rentas transferidas por los EP al extranjero incluidos los pagos que no sean deducibles estarán sometidas a un gravamen adicional del 19% con cargo a dichas rentas».

No obstante, existen supuestos en los que no se aplicará este gravamen complementario como en los casos en los que las rentas del EP son transferidas a sociedades cuya residencia fiscal se encuentre en otro Estado de la Unión Europea, salvo que se considere un país o territorio calificado como no cooperativos. De igual manera tampoco se aplicaría la imposición complementaria a las rentas obtenidas en territorio español a través de establecimientos permanentes por entidades que tengan su residencia fiscal en un Estado que haya suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición, en el que no se establezca otra cosa, siempre que exista un tratamiento recíproco.

Aunque el concepto de renta transcrito en el precepto es muy amplio, el propio precepto se encarga de matizarnos que determinados pagos realizados por los EP, no deducibles fiscalmente, como son los intereses, cánones y comisiones, asistencia técnica o por el uso de otros bienes y derechos también están sometidos a esta imposición suplementaria⁴⁵.

Desde nuestro objeto de estudio, el gravamen complementario establecido en la norma legal responde a una creación, en mi opinión, un tanto artificial por parte del legislador con el *ánimus* de preservar no sólo el poder financiero estatal, sino forzar a las entidades mercantiles a que materialicen sus inversiones en territorio nacional, evitando la descapitalización que a nivel internacional se produciría si los beneficios obtenidos en territorio nacional se fugasen por medios lícitos.

La naturaleza ficticia de la norma se produce desde el momento en que hay una discordancia entre la realidad prejurídica u objeto impositivo tomado en mente por el legislador y el verdadero objeto de gravamen.

Al respecto hay que reseñar que el hecho imponible del impuesto (donde se encuentra incluido el objeto de gravamen) es la obtención de rentas dinerarias o en especie por los no residentes, que bajo ningún concepto concuerda con el gravamen de beneficios (ya gravados por el mismo impuesto), por el simple hecho de su transferencia al extranjero.

La situación descrita se enturbia aún más cuando, asimismo, se someten a este gravamen complementario determinados pagos no considerados, siquiera, deducibles en el susodicho tributo pues, se está sometiendo a gravamen capacidades económicas ficticias que difieren de las reales, creando situaciones de doble imposición, a la vez, que ponen en entredicho el principio de no discriminación tributaria.

45 Vid.. artículo 18.1.a TRIRNR.

11. Cese de la actividad del establecimiento permanente y transferencias de elementos patrimoniales al extranjero

En este supuesto se da un caso de extinción de una entidad que para el EP supone la conclusión del período impositivo, debiendo integrar en la base imponible de dicho período la diferencia entre el valor de mercado y el valor contable de los elementos patrimoniales que estuviesen afectos a ese EP.

En este supuesto el legislador grava la capacidad económica potencial generada por el EP en sus adquisiciones patrimoniales. En el caso de que la diferencia arroja una diferencia negativa, al presentar la autoliquidación, tendría derecho a la devolución de las posibles retenciones y pagos fraccionados realizados.

La otra cuestión deriva de las transferencias de elementos patrimoniales afectos al EP situado en territorio español a la sede central no residente. El legislador tributario somete a tributación la diferencia entre el valor de mercado y el valor neto contable del elemento patrimonial transferido (*exit-tax*). La diferencia de estos dos valores, si es positiva, debe integrarse en la base imponible del período impositivo en que se transfiera al exterior el elemento patrimonial.

Como esta norma es contraria a la libertad de establecimiento del derecho comunitario, el TRIRNR establece como excepción al pago de la posible deuda tributaria cuando los elementos patrimoniales son transferidos a un Estado miembro de la UE o del espacio europeo económico (EEE) con intercambio de información, se pueda aplazar mediante solicitud del sujeto pasivo, hasta la fecha de transmisión de tales activos a terceros, siendo aplicable la normativa general tributaria en cuanto al devengo de intereses de demora y la constitución de garantías para dicho aplazamiento.

12. Aplicación del régimen de empresas de reducida dimensión a los establecimientos permanentes

Se plantea la posibilidad de que los EPs puedan aplicar el régimen especial de empresas de reducida dimensión (en adelante PYMES) al ser de aplicación a los EPs para la determinación de la base imponible la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

En principio salvo que los preceptos que regulan el régimen especial PYMES impidan la aplicación de este régimen a los EPs, éstos podrían aplicar los beneficios fiscales específicos contenidos en este régimen especial.

A tenor del artículo 108 LIS no se observa ningún impedimento para que los EPs puedan aplicar los beneficios contenidos en este régimen especial para las PYMES.

Tan sólo se exige el requisito de que la facturación neta de las entidades tomadas como referencia no supere los 10.000.000 millones de euros.

La cuestión que se suscita para la aplicación de este régimen especial se centra en el sujeto pasivo del IRNR. Bajo esta perspectiva se podría plantear inicialmente si la facturación neta a considerar es la del EP junto a la casa matriz no residente o por el contrario tan sólo considerar al EP como un centro autónomo en relación a la facturación exigida.

Se podría pensar que salvo que exista un Convenio de Doble Imposición que establezca qué entidades hay que considerar para acumular la facturación neta con el objeto de comprobar si a un EP se le puede aplicar el régimen de empresas de reducida dimensión, el EP hay que considerarlo con independencia funcional de la entidad no residente y de otros posibles establecimientos permanentes de la entidad no residente, ya que la legislación tributaria lo considera como un centro autónomo para llevar su propia contabilidad, realizar sus pagos fraccionados y aplicar las retenciones pertinentes.

Igualmente cabe plantearse la situación de que el sujeto pasivo no residente tuviese más de un EP. En este caso habría que plantearse si los EPs pertenecientes al mismo sujeto no residente tendrían que acumular las facturaciones netas para comprobar si pueden aplicar los beneficios fiscales de las PYMES.

Esta posibilidad de acumular las facturaciones en función de lo esgrimido anteriormente no sería factible, precisamente por la independencia funcional que tienen los EPs. En este sentido, el artículo 22.4 LIS dispone que: «Se considerará que un contribuyente opera mediante EP distintos en un determinado país cuando concurren en el mismo las siguientes circunstancias.

Que realicen actividades claramente diferenciables

Que la gestión de éstos se lleve de forma diferenciada».

A tenor de lo descrito, la opción por el régimen especial de las PYMES es nominativo para cada EP.

Sin embargo, como determina la Resolución de la DGT 2 de abril de 2009: *«La cifra de negocios que hay que tomar como referencia es la del contribuyente no residente en conjunto, es decir, habría que acumular la cifra de negocio de la entidad no residente tanto si es persona física como jurídica así como la de todos los establecimientos permanentes que dependan de la entidad no residente».*

Con este pronunciamiento del Centro Directivo se evitan situaciones tendentes al conflicto en la aplicación de la norma tributaria mediante la creación por parte de la entidad no residente de varios establecimientos permanentes con la intención de fraccionar la facturación y hacer posible que todos ellos accedan a los beneficios fiscales regulados en el régimen especial de las PYMES.

13. El concepto de establecimiento permanente ante la economía digital

Estamos en un momento de grandes avances tecnológicos en la información que se traducen en grandes beneficios para la sociedad en general y para la

economía en particular. El hecho de que a través de la información se facilite el acceso al conocimiento en sentido amplio proporciona a las empresas una herramienta muy útil para publicitar y dar oferta a sus productos y servicios.

En este sentido, las empresas más innovadoras utilizan las plataformas informáticas para operar en los mercados a nivel internacional.

Además de la facilidad de contactar con sus potenciales clientes estas empresas ahorran muchos costes, sobre todo, de personal asalariado e infraestructuras. Sin embargo, el hecho de que las empresas puedan operar *online* puede provocar mermas en términos de recaudación tributaria y provocar conflictos tributarios en los países en los que las sociedades operan a través de redes.⁴⁶

El concepto de establecimiento permanente, como se ha expuesto, se identifica con un lugar fijo donde se realiza una actividad económica con permanencia en el tiempo. De forma subsidiaria como se ha tratado *supra* podría considerarse como tal, a una persona física o jurídica que actúe por medio de un agente con autorización para contratar en nombre de la empresa.

Esta breve definición de EP es actualmente deficiente para acoger dentro de su configuración jurídica a las entidades que operan a través de las tecnologías de la información (TIC).

En este sentido, las empresas utilizan las TIC para evadir impuestos, porque normalmente establecen la entidad matriz en un Estado en el cual la tributación es muy baja y a partir de ahí, empiezan a crear, en mi opinión, establecimiento permanentes virtuales desde donde desarrollan las actividades económicas⁴⁷.

Estos establecimientos permanentes virtuales se identifican con las páginas webs, las cuales son un conjunto de aplicaciones informáticas (*software*) y datos electrónicos que, desde luego, no se corresponden con las características de los establecimientos permanentes, al menos, con la definida en el MOCDE.

A tenor lo anterior, la página web no puede considerarse un lugar fijo desde donde realizar una actividad económica porque es un activo intangible que permanece en el ciberespacio sin conexión específica a un determinado territorio.

Sin embargo, un servidor que almacene la página web y desde la que se pueda acceder a ella sí puede ser considerado como un EP⁴⁸.

El servidor sí reúne la característica de permanencia o fijeza al ser un equipo físico (por tanto un bien tangible) que permanece fijo en un determinado sitio.

No obstante, en este caso, el servidor debe ser propiedad de la empresa que ha creado la página web o, en su caso, estar en régimen de arrenda-

46 Ante ello el Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) en el año 2014 impulsado por la OCDE y el G-20 incluyó como una de sus medidas el control del fraude a través de la economía digital.

47 En muchas ocasiones las empresas utilizan las páginas webs para realizar una actividad de intermediación, sobre todo, en el sector turístico poniendo en contacto a propietarios con clientes, cobrando una comisión por la intermediación.

48 Como expone CARBAJO VASCO, D., ¿El establecimiento permanente digital, un oximoron?; *I.E.F.*, Doc n.º 11, 2018, p. 14

miento por la empresa que está operando a través de la página *web*. Además se debe cumplir que el servidor esté localizado en España pues marcaría el nexo de presencia virtual necesaria para entender que existe un establecimiento permanente en el país de la fuente de ingresos. En el supuesto en que el servidor pertenezca a un proveedor de servicios de internet, que aloja en el «cibersitio» desde el que opera la empresa, en tal caso no puede entenderse que el servidor esté a disposición de la empresa y, por lo tanto, no se puede considerar que exista un EP⁴⁹.

En el proyecto BEPS se planteó la posibilidad de considerar que una empresa online sea considerada como un EP en el territorio en que operase si tenía, en el mismo, una presencia económica significativa.

En este sentido, la presencia económica significativa no se identifica solamente con la facturación que realice la entidad online sino que está en relación directa con la permanencia y regularidad en las relaciones económicas con dicho territorio⁵⁰.

De forma más concreta como expresa VAQUER FERRER se puede considerar que una empresa *online* tiene una presencia significativa en un determinado territorio cuando:

«se firme a distancia un número significativo de contratos de suministros de bienes o servicios digitales totalmente desmaterializados entre la empresa y un cliente residente en ese país a efectos fiscales.

Los bienes y derechos digitales de la empresa se utilicen o consuman, en gran medida, en dicho país.

Los clientes situados en ese país efectúen pagos sustanciales en favor de la empresa como contraprestación por las obligaciones contractuales derivadas del suministro de bienes o servicios digitales en cuanto parte de la actividad principal de la empresa en cuestión.

Una sucursal de la empresa ubicada en dicho país desarrolle actividades secundarias, como es el caso de funciones de asesoramientos y comercialización dirigidas a los clientes residentes del país en cuestión estrechamente vinculadas a la actividad principal de la empresa⁵¹.

49 CALVO BUEZAS, J.,(2008) «El concepto de establecimiento permanente y el comercio electrónico» *Cuadernos de Formación*, Vol 6, 2008, p.46

50 El término permanencia debe ponerse en relación con la operatividad económica del ente virtual. En este último caso la OCDE establece un plazo mínimo de 6 meses de permanencia y acompañadas de cierta presencia física en el país, de forma directa o por medio de un agente independiente. *Vid.* OCDE (2014) «Addressing Tax Challenges of the Digital Economy», OCDE Publishing, Paris, pp. 157-160.

51 VAZQUEZ FERRER, FA. (2017) «Establecimiento permanente y economía digital: Especial referencia a las empresas intermediadoras en el ámbito del turismo colaborativo». *Millennium DIPr*. n.º 3, p. 6. Pueden verse otros estudios en SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO, G.,(2017) «Un estudio sobre la presencia digital significativa y las tendencias fiscales multilaterales», en MORENO GONZÁLEZ, S., *Tendencias y desafíos fiscales de la economía digital*, Aranzadi, Navarra, : CRUZ PADIAL, I., y SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO, G.,(2017) «Economía digital, establecimiento permanente y presencia digital significativa: tras las conclusiones del informe del GEFED», *Quincena fiscal*, núm. 18; GÓMEZ REQUENA, J.A., y MORENO GONZÁLEZ, S. (2017), «Adapting the Concept of Permanent Establishment to the Context of Digital Commerce: From fixity to Significant Digital Economic Presence», *Intertax*, vol. 45, núm. 11, pp.. 732-741.

A estas características enunciadas por el autor antes citado se pueden añadir las siguientes características representativas de las empresas que operan *online*, a saber:

- a) Los contratos se realizan por internet o por teléfono.
- b) Los pagos se realizan exclusivamente mediante tarjetas de crédito u otros medios de pago electrónicos, gracias a formularios en línea en los sitios web correspondientes o a plataformas vinculadas o integradas en los mismos.
- c) Los sitios web representan el único medio para relacionarse con la empresa; no interviene ninguna tienda o agencia física en las actividades principales a excepción de las oficinas situadas en los países en que se encuentra la entidad matriz o la compañía explotadora.
- d) Toda o la mayor parte de los beneficios son imputables a la entrega de bienes o prestación de servicios digitales.

De lo expuesto, se desprende que debería haber una modificación en el concepto clásico de EP para adaptarlo a los cambios tecnológicos, sobre todo, en un mundo económicamente globalizado y que este responda, a las necesidades tributarias reales que se desarrollan, como algún autor ha dicho, en un contexto jurídico-tributario de soluciones fiscales multilaterales⁵².

El criterio de la presencia económica significativa puede resultar útil siempre que mediante acuerdos multilaterales se determinen a través de criterios finalistas el territorio donde la empresa que opera *online* genere el mayor valor económico a efectos fiscales.

Sin embargo, para que funcionase un acuerdo multilateral entre países para determinar qué ingresos públicos le correspondería a cada Estado por la presencia económica *online* de empresas, el Estado de residencia de la entidad matriz, tendría que dar información de los clientes a nivel mundial con los que opera la sociedad matriz a través de sus sucursales virtuales o páginas webs⁵³.

Este parámetro serviría para determinar los ingresos públicos a los que podrían acceder los Estados implicados en esas operaciones a través de servicios online⁵⁴.

Actualmente parece que hay consenso en considerar como variable clave en la determinación de los ingresos que en un determinado Estado puede generar una empresa digital, el número de usuarios residentes que se interrelacionan

52 SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO, G., «Reflections on Multilateral Tax Solutions in a post-BEPS context», *Intertax*, vol. 45, n.º 11, pp. 714 y ss.

53 Esta propuesta no sería válida si la entidad matriz estuviese ubicada en un país calificado como paraíso fiscal con el que normalmente no habría un intercambio de información tributaria.

54 La consideración del servidor como EP puede ser útil siempre que las sociedades no tengan una descentralización significativa porque en este caso podría adquirir o alquilar los servidores en territorios con baja tributación.

con esa empresa digital. No obstante, este tipo de empresas que operan con tecnología digital pueden también obtener ingresos que no tengan la consideración de estrictamente digitales por ese motivo como apunta CAMPOS MARTÍNEZ «la ganancia asignada a la jurisdicción de un usuario, con respecto a la interacción del mismo con la plataforma se calcularía a través de un enfoque no rutinario o de división de ganancias residuales»⁵⁵. En este sentido, de lo que se trata es de determinar la proporción que los ingresos por vía digital representan en el beneficio total de la entidad jurídica repartiendo los ingresos, en caso de operar en varias jurisdicciones, en función de la proporción de usuarios en cada jurisdicción otorgando a estas jurisdicciones el derecho a gravar fiscalmente estos ingresos.

Otra posibilidad reside en que el Estado donde vaya a operar la empresa a través página web se dé de alta como operador virtual de determinados servicios y controlar de este modo, tanto los ingresos públicos provenientes del Impuesto sobre el Valor Añadido como del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes semejante a la Ventanilla Única Europea del IVA a la que pueden optar los sujetos pasivos de este impuesto, que presten servicios electrónicos a consumidores en territorio nacional.

Sin embargo, el concepto de presencia digital significativa no ha prosperado como criterio de sujeción de las rentas generadas. En tal sentido, como expresa SANCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO «no sólo se ha descartado la introducción de un nuevo nexo o criterio de sujeción en base a la presencia digital significativa sino también el sometimiento de ciertas transacciones digitales a una retención en la fuente»⁵⁶.

Dado que el informe final BEPS aboga por la realización una modificación del concepto de EP para combatir estructuras artificiosas con el único fin de ahorrar impuestos, remite a cada Estado la labor de crear las modificaciones propias en la definición de EP, es decir, articular supuestos para prevenir los conflictos en la aplicación de la norma tributaria para entidades con presencia digital significativa en un determinado Estado.

A pesar de la insistencia de las autoridades fiscales internacionales en ampliar la naturaleza del EP para dar respuesta a la fiscalidad *online*, en mi opinión, no se debería forzar la definición de una entidad como es el EP caracterizado por la presencia física y con carácter permanente en un Estado con el que opera económicamente. Quizás habría que articular una nueva categoría jurídica de obligado tributario con ese carácter virtual siempre que denotara una capacidad económica en el Estado de la fuente. Con carácter transitorio, en mi opinión, parece más adecuado englobar a las actividades económicas desarrolladas a través de las páginas webs dentro de la categoría de las entidades sin personalidad jurídica sin presencia física en territorio español. No obstante, los

55 CAMPOS MARTÍNEZ, IA. (2019) «La presencia económica digital significativa como solución a los retos de la tributación directa de la economía digital», *Quincena fiscal*, p. 19

56 SANCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO, G. (2016) «La influencia de la economía digital en el concepto de establecimiento permanente en un entorno post-beps». *Quincena Fiscal*, n.º 1, p. 74.

ordenamientos internos han optado por crear un Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales⁵⁷(ISDSD).

14. Reflexiones finales

El EP es la figura jurídica que mejor se identifica con la tributación según el criterio de la territorialidad y, por ende, con el gravamen en el país de la fuente. Este hecho ha motivado estrategias fiscales de los Estados a nivel internacional consistentes, en crear artificios fiscales para que una unidad de producción que opera en diversos países no sea calificada como EP.

El EP se podría calificar como un ente híbrido entre los sujetos que tributan en función del criterio de territorialidad y el de residencia ya que tributan por la renta mundial que obtienen originándose situaciones en que tributan por el beneficio obtenido en territorio español cuando, en su conjunto, junto a la casa matriz pueden tener pérdidas.

Normalmente las sociedades matrices constituyen filiales en países no residentes, las cuales tan sólo realizan actividades meramente preparatorias de marketing o simplemente maquiladoras asumiendo pocos riesgos empresariales y sólo con el fin de evitar la calificación tributaria como sucursal o EP en los Estados en los que operen económicamente.

El Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales es un gravamen de naturaleza indirecta regulado y aplicado de forma unilateral por algunos Estados de la Unión Europea que, en mi opinión, refleja el fracaso de esta última en la creación de una figura tributaria que se equipare a un EP adaptado a la economía digital, al menos, en la recaudación tributaria. En mi opinión no se debería forzar la naturaleza jurídica del EP basada en la presencia física y en la continuidad de la actividad económica para hacer viable la recaudación tributaria de activos intangibles que generan valor en territorio español. En mi opinión se deben estudiar nuevas categorías tributarias que encajen en estas operaciones *online* a nivel internacional.

⁵⁷ En su aspecto teleológico –a falta de una regulación del EP digital– surge el ISDSD como instrumento para recaudar ingresos públicos para financiar las pensiones públicas –aunque no esté recogido expresamente– en la exposición de motivos de este tributo-. No obstante, la recaudación estimada por este impuesto es poco significativa en comparación con los costes fiscales indirectos que conlleva la gestión y recaudación fiscal si a este hecho le unimos el aumento de aranceles por Estados Unidos a las exportaciones de aquellos países que gravan a sus grandes multinacionales por esta figura impositiva, el saldo impositivo puede ser negativo.

15. Bibliografía de referencia

BAENA AGUILAR, A. (1994) *La obligación real de contribuir en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*. Aranzadi, Madrid.

CALVO BUEZAS, J. (2008) «El concepto de establecimiento permanente y el comercio electrónico» *Cuadernos de Formación*, Vol 6.

CAMPOS MARTÍNEZ, JA. (2019) «*La presencia económica digital significativa como solución a los retos de la tributación directa de la economía digital*», *Quincena Fiscal*.

CARBAJO VASCO, D., ¿El establecimiento permanente digital, un oximoron?; *I.E.F*, Doc n.º 11, 2018.

CARMONA FERNÁNDEZ, N.,(1999) *Todo sobre el Impuesto sobre la Renta de no Residentes*. Edit Praxis, Barcelona.

CRUZ PADIAL, I., y SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO, G.,(2017) «Economía digital, establecimiento permanente y presencia digital significativa: tras las conclusiones del informe del GEFED», *Quincena fiscal*, núm. 18.

DE ARESPACOCCHAGA. (1996) *Planificación Fiscal Internacional*. Marcial Pons, Madrid.

DEL ARCO RUETE, L. (1977) *Doble imposición internacional y Derecho tributario español*, Ministerio de Hacienda, Madrid.

FALCON Y TELLA, R. (curso-1982-83) *El régimen de transparencia fiscal*. Tesis Doctoral, UCM, Madrid.

FUSTER GÓMEZ, M. (2021) ¿Qué está mal en el Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales español? Un análisis del Derecho Fiscal, *Quincena Fiscal*, n.º 5.

GARCÍA PRATS, FA. (1996) *El establecimiento permanente. Análisis jurídico-tributario internacional de la imposición tributaria*, Tecnos, Madrid.

GÓMEZ REQUENA, J.A., y MORENO GONZÁLEZ, S., «Adapting the Concept of Permanent Establishment to the Context of Digital Commerce: From fixity to Significant Digital Economic Presence», *Intertax*, vol. 45, núm. 11

PÉREZ RODILLA.,(1995) *Obligación real de contribuir. Rentas con y sin establecimientos permanentes. El gravamen especial sobre bienes inmuebles de entidades no residentes, El nuevo Impuesto sobre Sociedades, 6ª, Manual con casos prácticos (IV)*, AAVV, Edición especial Expansión, Madrid.

QUINTAS BERMÚDEZ, J. (1984) *Comentarios al reglamento del Impuesto sobre Sociedades*. Cívitas, Madrid.

SAINZ DE BUJANDA, F. (1967) *La capacidad jurídico tributaria de los entes colectivos no dotados de personalidad jurídica*, Hacienda y Derecho, I.E.F, Madrid.

SANCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO, G. (2016) «La influencia de la economía digital en el concepto de establecimiento permanente en un entorno post-beps». *Quincena Fiscal*, n.º 13.

TOVILLAS MORAN, J.M.,(1996) *Estudio del modelo de convenio sobre Renta y Patrimonio de la OCDE DE 1992*, Marcial Pons, Madrid.

VAZQUEZ FERRER, FA.(2017), «Establecimiento permanente y economía digital: Especial referencia a las empresas intermediadoras en el ámbito del turismo colaborativo». *Millennium DIPr.* n.º 3.

VOGEL, K. (1996) *Double Tax Treaties and Their Interpretation*, International Tax and Business Lawyer.

SOCIAL ENTERPRISE AND DUTY TO CONTRIBUTE

Alessandro Giovannini

Professor of Tax Law at the University of Siena (Italy)

Título

Empresa social y el deber de contribuir

Resumen

La economía social ha sido desde hace tiempo objeto de estudio desde el punto de vista fiscal. En este ámbito, las cuestiones más espinosas se refieren al gravamen de la renta que las entidades del tercer sector derivan del ejercicio de actividades comerciales. Las preguntas a las que la investigación intenta dar respuesta son dos: ¿puede el deber de contribuir cumplirse con el desarrollo de actividades solidarias, como pueden definirse aquellas prestadas por estos entes? ¿Puede el principio de capacidad contributiva considerarse complementado con los beneficios obtenidos del estado por los servicios que prestan? Para responder adecuadamente, este estudio parte de una nueva y más amplia lectura del principio de capacidad contributiva del artículo 53 de la Constitución [italiana], retomando los estudios más recientes aceptados por el Tribunal Constitucional en la Sentencia núm. 72 de 2022, a la luz de la cual es también posible resolver la cuestión de los contra-límites constitucionales que pueden oponerse a posibles censuras de la Unión Europea a la legislación nacional centradas en la prohibición de ayudas de estado.

Palabras clave

Actividades sociales, tercer sector, actividad empresarial, actividad comercial, tributación, impuesto sobre sociedades, capacidad económica, artículo 53 de la Constitución económica, medidas de apoyo, contra-límites constitucionales, ayudas de estado

Abstract

The social economy has long been the subject of study also from a fiscal point of view. In this context, the thorniest issues pertain to the taxation of income that third sector entities derive from the exercise of commercial activities. The questions to which the firm intends to answer are two: can the contributory duty be fulfilled by carrying out solidarity activities, how can those provided by these bodies be defined? Can the principle of ability to pay be considered supplemented by the benefits obtained by the state for

the services they provide? To respond adequately, a new letter of the principle of ability to pay is proposed as per Article 53 of the Constitution, taking up the most recent studies accepted by the Constitutional Court in sentence n. 72 of 2022, in the light of which it is also possible to resolve the issue of constitutional counter-limits enforceable against any complaints from the E.U. on the ban on state aid.

Keywords

Social activities, third sector, business activity, commercial activity, taxation, corporate tax, ability to pay, Article 53 of the Constitution, concessions, constitutional counter-limits, state aid

Fecha de recepción: 12-09-2022/Fecha de aceptación: 15-09-2022

Cómo referenciar: Giovannini, A. (2022). Social Enterprise and Duty to Contribute. *Revista Técnica Tributaria* (138), 121-139.

SUMARIO

1. The third sector and 19th century models of taxation. Introduction and delimitation of the research
2. Contributive capacity and the relationship of economically relevant utility in a new reading of Article 53 of the Constitution
3. Solidarity as an individual duty and as a mission of the Republic: for a «wolf-free» cohabitation
4. Solidarity activity, the economy of caresses and collective benefit as «coins» of fulfilment of the duty to contribute
5. The contribution from the «bottom», work for the community and the Constitutional Court Judgment No. 72 of 15 March 2022
6. The non-taxation of the social profit from commercial activities as an ordinary tax regime. The lack of income features in social profit
7. Social enterprises and different entities: disparity or different treatment of profits equally lacking income features?
8. Constitutional counter-limits and state aid: the Constitutional Court's early reply
9. Conclusions on Article 53 of the Constitution and the legislation on the third sector

Verona, 22 July 2022

1. The third sector and 19th century models of taxation. Introduction and delimitation of the research

The social economy has also long been the subject of study from a fiscal point of view¹. In this field, the thorniest issues concern the taxation of income that third sector entities derive from the exercise of commercial activities. The solution traditionally chosen has been to subject it to tax, contrasting it with income that is not commercial or rather commercial, but occasional or from activities aimed at members.

Even with some openness of the 1997 legislation on «o.n.l.u.s.», for third sector entities commerciality has always brought with it taxation, on the assumption, although not positively proven, that a different regime within commerciality itself and thus different from that of companies *tout court* would have distorted competition and violated tax equality².

To these reasons must be added another one, which over time has become a *refrain* that is no longer critically verified, to such a rigid extent that it has managed to shape even the 2017 code of the third sector for entities other than social enterprises. This: business income is modelled on the category of commercial activities ex Article 2195 Civil Code, and since, for personal taxes, commerciality characterises all economic activities that are not agricultural or professional, any income from economic activities other than these cannot but be qualified as commercial³. Therefore, taxation can only be stopped if such activities are carried out by entities constituted in a form other than joint stock companies or if they are carried out by companies adhering to the regulatory

1 The literature on social economy in general is vast. I will just mention S. ZAMAGNI, *L'economia del bene comune*, Rome, 2007; L. BECCHETTI, *La felicità sostenibile. Economia della responsabilità sociale*, Rome, 2005. Among tax experts, see L. CASTALDI, *Gli enti non commerciali nelle imposte sui redditi*, Turin, 1999; A.M. PROTO, *La fiscalità degli enti non societari*, Turin, 2003; more recently G. BOLETTTO, *Le imprese del terzo settore nel sistema di imposizione dei redditi: tra sussidiarietà orizzontale e concorrenza*, Milan 2020.

2 In these terms, in fact, the problem was posed years ago for the favourable tax regime of production and work cooperatives, which was then resolved with the correct re-evaluation, also by the EU Court of Justice, of article 45 of the Constitution and with *ad hoc* regulatory interventions. See F. PEPE, *La fiscalità delle cooperative. Riparto dei carichi pubblici e scopo mutualistico*, Milan, 2009.

3 Article 55 of the Consolidated Income Tax Law (TUIR) –and earlier Article 51 of d.P.R. No. 597 of 1973– identifies hypotheses of income produced by non-commercial activities for the purposes of Article 2195 of the Civil Code, but these are entirely marginal hypotheses. If desired, see A. GIOVANNINI, *La nozione di imprenditore*, in *Giurisprudenza sistematica diritto tributario*, directed by F. Tesauro, vol. I, t. 2, Turin, 1994. The fundamental contributions of A. FANTOZZI, *Imprenditore e impresa nelle imposte sui redditi e nell'IVA*, Milan, 1982, and M. POLANO, *Attività commerciali e impresa nel diritto tributario*, Padua, 1984, cannot but be recalled. It is to be hoped, as I wrote in *Impresa commerciale e lucro nelle imposte sui redditi e nell'I.V.A.*, in *Riv. dir. trib.*, 2012, I, 467 ff., and then in *Il re fisco è nudo*, Milano, 2016, 157 and 158, that the income categories as they were delivered

statute of the social enterprise, and only if they are *formally* «de-commercialised» by specific provisions⁴.

Those reasons and this way of conceiving the taxation of economic activities have run their course⁵. The single, ordinary or general model of the taxation of business activities and the model of the «form» of the chosen entity, with regulatory exceptions and counter-exceptions, are no longer adequate to represent the developments of the interpretation of Article 53 of the Constitution, which has also been received by the Constitutional Court, as I will write in the following pages. But neither are they adequate to represent the constitutional regulation reformed by Constitutional Law No. 3 of 2001, with horizontal subsidiarity at its centre, which was followed by EU and national legislation on social enterprise and even earlier that on so-called *benefit societies*⁶. Nor do they show themselves to be more suited to the changed structural conditions of the new economies, which are difficult to compress in the 19th-century scheme of commerciality⁷, and even less so to the changed needs of public finance, now nailed to the *Procrustean* bed of debt and therefore greatly weakened on the *welfare* front.

Then there is another factor, not less important, that makes it necessary to rethink taxation models in general and even more so those applicable to the third sector. It is the issue of poverty, with increasing inequalities⁸ and the

to us by the reform of the 1970s will be overcome, as they are now inadequate to represent the organisation and structure of modern economic activities, including professional activities, leading to differences in regimes that can no longer be justified. The topic has recently been taken up again, with comments that can be shared in light of the planned tax reform, by M. BASILAVECCHIA and A. PACE, *I nuovi confini tra le categorie di reddito*, in *Rass. trib.*, 2022, 21 ff. and by C. SACCHETTO, *Redditi di lavoro autonomo e disegno di legge delega di riforma tributaria*, *ivi*, 2022, 58 ff.

4 If an economic activity is carried out in the form of a joint stock company and, as of 2017, the company does not adhere to the regulatory statute of the social enterprise, any income, from whatever source, is to be considered as business income (Article 81, T.U.I.R.). Legislative Decree No. 112 of 3 July 2017, instead, provides that a social enterprise also constituted in the form of a joint stock company may carry out commercial activities without this giving rise to taxation on the corresponding income. The coeval Legislative Decree No. 117 (Code of the third sector), dedicated to entities other than social enterprises, instead, distinguishes, taking up the categories mentioned, between commercial entities and non-commercial entities and, within these, between commercial and non-commercial activities. A regulatory skein that is not only poorly written but also difficult to rationalise and even more difficult to apply.

5 Most recently, with a systematic view, L. CARPENTIERI, *Un sistema fiscale in bilico tra tassazioni punitive per settori economici e categorie di contribuenti e nuovi tentativi di discriminazione qualitativa: la navigazione «a vista» della Corte costituzionale*, in *Saggi in ricordo di Augusto Fantozzi*, Pisa, 2020, 324 ff.

6 I refer to Article 1, Paragraph 376, Law No. 208 of 2015. See most recently G. A. RESCIO, *L'oggetto della società benefit*, in *Riv. dir. civ.*, 2022, 462 ff.

7 The origin of commerciality as a category first in civil law and then in taxation has ancient roots and is influenced by

very precise social, economic and even political conditions, like the wording of Article 2195 of the Civil Code. See R. TETI, *Un diritto per gli imprenditori. Il diritto commerciale dalle codificazioni ottocentesche al Codice civile del 1942*, Rome, 2018, and G. B. PORTALE, *Lezioni pisane di diritto commerciale*, edited by F. Barachini, Pisa, 2014.

8 See C. CROUCH, *Combattere la postdemocrazia*, transl. it. edited by M. Cupellaro, Rome-Bari, 2020; T. PIKETTY, *Una breve storia dell'uguaglianza*, transl. it. edited by S. Arecco, Milan, 2021.

needs of the «poor people», as Giorgio La Pira wrote in 1950⁹. It is a question, and it was also a question in La Pira's thought, of invoking not compassionate charity, but the constitutional bond of solidarity, the founding principle of the legal system and even before that of community coexistence. In other words, to anchor oneself to *fraternité*, which with the French revolution became a general «*sentiment républicain*», a value no longer the prerogative of morality, religion and the good heart, but belonging to law as a principle, which from that historical contingency has reached as far as modern constitutions, to our Article 2 of the Republican Constitution¹⁰.

On these assumptions, the questions that need to be answered are twofold: can the duty to contribute be discharged by the performance of solidarity activities, as those performed by third sector organisations can be defined? Can the principle of contributory capacity be considered supplemented by the benefits obtained from the state for the services they provide?

2. Contributive capacity and the relationship of economically relevant utility in a new reading of Article 53 of the Constitution

I start from this last question. The principle of contributive capacity expresses a criterion for the distribution of public burdens, historically considered the most appropriate for this purpose. Up to this point, no questions arise, unanimous doctrine and jurisprudence converge¹¹. From here on, however, the difficulties of interpretation of the distribution criterion begin. The one we are interested in addressing concerns the identification of a concept capable of unitarily defining the criterion of apportionment, so as to give a secure roof to the multiform economic dimensions expressed by modernity, including those of the social economy.

As I have had the opportunity to write in other occasions¹², I believe that by putting traditional theoretical schemes in the background and looking at public

9 I am referring to «*L'attesa della povera gente*» and «*La difesa della povera gente*», which in that year LA PIRA published in *Social Chronicles*.

10 M.C. BLAIS, *La solidarietà. Storia di un'idea*, transl. it. edited by B. Magni, Milan, 2021, 38 ff.

11 The doctrine is unanimous on this point. Both those who link Article 53 of the Constitution to an «unlimited» guarantee function for the taxpayer and those who reject such an approach and therefore reduce it only to a criterion of apportionment, agree on this aspect. *Ex multis*, E. DE MITA, *Capacità contributiva*, in *Digesto comm.*, II, Turin, 1987; F. MOSCHETTI, *Il principio di capacità contributiva, espressione di un sistema di valori che informa il rapporto tra singolo e comunità*, in *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Naples, 2007, 39 ss.; F. GALLO, *Nuove espressioni di capacità contributiva*, in *Rass. trib.*, 2015, 771 ss.; ID., *Il diritto e l'economia. Costituzione, cittadini e partecipazione*, ivi, 2016, 287 ff.; ID. *Il futuro non è un vicolo cieco*, Palermo 2019, 36 ff.; F. BATISTONI FERRARA, *Capacità contributiva*, in *Enc. dir.*, Aggiornamento, Milano, III, 1999, 346; ANTONINI, *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Milano, 1996; G. GAFFURI, *Capacità contributiva*, in *Diz. dir. pub.*, directed by S. Cassese, II, Milano, 2006; A. FEDELE, *Diritto tributario*, in *Diz. dir. pub.* FEDELE, *Diritto tributario, Principi*, in *Enc. dir.*, *Annali*, II, Milano, 2008, 453; G. FALSITTA, *Storia veridica, in base ai lavori preparatori, della inclusione del principio di capacità contributiva nella Costituzione*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, I, 97; if desired, see A. GIOVANNINI, *Il diritto tributario per principi*, Milan, 2014, 2022, 21, where there are further bibliographical references. For the Constitutional Court, see, among others, Sentence No. 156 of 21 May 2001.

12 Recently in *Per principi*, Turin, 2022, 25 ff.

finance as a unitary entity, constituted as it is by incoming and outgoing financial resources, i.e. by taxes and expenditure, the solution can be found in the very reality being analysed.

From this perspective, it seems to me that it can be said that the first paragraph of Article 53 of the Constitution requires only that the elements subject to taxation have economic relevance and that the contribution to the expenditure falls on the «entity» that realised them or to which they are otherwise referable¹³.

The objective profile of the criterion, therefore, can be made to coincide with a relationship between tax and factual matter having as its object an economically appreciable result. A concept, this, that can be summarised, to give it a good name for use, in the «economically relevant utility relationship».

As a first approximation, one might observe that like this it merely puts the «old» relationship between subjects and economic activities, i.e. the relationship between the subjective and objective profile of taxation, into new words.

Not so. In order to grasp the peculiarity of the «economically relevant utility relationship», it is necessary to take a step forward and try an evolutionary reading of the constitutional norm. The step consists in placing the emphasis on the noun «relationship» and in re-evaluating, as I have already hinted at, public expenditure, i.e. the other side of taxation, present in Article 53 as a teleological element of contribution, but also in Article 81, paragraph 3, which links the law of expenditure to the «means» to support it. Thus and at the same time enhancing the individual constitutional principles placed to safeguard collective legal goods (from work to health, from the environment to culture), in the light of which the principle of contributory capacity should be read.

In this perspective, the utility relationship is not exhausted in the relations between subject and activity, but shifts and broadens to include the relations between activity and the economic effects it produces externally. Effects that, precisely due to their derivation from the activity, can then integrate, by virtue of the procedure of normative construction, the taxable event within which the activity itself is already one of the components.

The external relations to look at, in general terms, are of two types. The first consists of the prejudice suffered by public finances as a result of the taxpayer's execrable behaviour. It is, therefore, a negative utility relationship¹⁴. The second takes the form of an advantage received by those same finances, this time linked to the virtuous conduct of the taxpayer or to his/her functional acti-

¹³ See extensively F. GALLO, most recently in *Il futuro non è un vicolo cieco*, loc. cit.

¹⁴ To give an example, if an oil industry or a steel plant does not install filters to purify production water, it does something that contributes to the destruction of the environment, to the increase in carcinogenic diseases or dermatological afflictions. It reflects negatively, prospectively, on public finances, as well as on the lives of men and women, because it leads to an exponential increase in healthcare costs and costs to reduce pollution. The «not doing», then, acquires public economic significance: the «not done» by the taxpayer (not installing the filters) impoverishes the community,

vity to the satisfaction of general needs. It is, therefore, a relationship of positive utility, in which the collective benefit becomes an element of distinction¹⁵.

The economic force of the tax event may thus also derive from elements initially external to it, but which, as mentioned, once brought within it by the regulatory construction process, contribute to establishing it. And this happens, particularly, when an activity produces consequences that spill over to the community in terms of costs or benefits¹⁶.

An apportionment criterion structured on such a type of relationship is like an open window on the economy and public finance, on society and the needs of individuals who are held in mutual solidaristic bond, without the need for «an uninterrupted, laborious, almost always late updating» of the concepts to be applied to the tumultuous progress of the legislature¹⁷.

3. Solidarity as an individual duty and as a mission of the Republic: for a «wolf-free» cohabitation

The conceptual mould in which to cast the wax of the utility relationship is that of solidarity. And the legal mould can only be Article 2 of the Constitution, in the light of which to read Article 4, paragraph 2, Article 118, paragraph 4, and finally Article 53, paragraph 1, of the Constitution.

The solidarity I am referring to is not the paternalistic one of an ethical nature, as I emphasised at the outset. It is that of the social, political, economic

contributes to destroying one of its vital assets, instead of protecting it. The fact, from private, becomes public. Related to this impoverishment, in the example, is, to an extent not coincidental, the enrichment of the oil industry or the steelworks due to the cost savings of «not doing» (not having installed the filters), which in itself has economic significance. This fact, however, can also be taxed in a dimension other than the individual dimension of expenditure savings, i.e. in the collective dimension: for the economic effects it determines on public finance in terms of increased expenditure, since the marginal social cost, here, exceeds the cost saved by the private individual.

15 This is the case, precisely, of social activities carried out by third sector organisations, according to the regulation of Article 5 of Legislative Decree No. 117 of 2017, and Article 2 of Legislative Decree No. 112 of 2017.

16 The outcome of the proposed interpretation finds support in the judgment of the Supreme Court of the United States of America of 28 June 2012, 11-398, *Department of Health and Human Services et al. v. Florida et al* (in *Federalismi.it*, No. 14, 2012). The Court, with this decision, declared legitimate the tax that mechanically affected those who did not take out the compulsory health insurance arranged by the Obama administration to protect the weaker segments of the population, a measure that the College excluded from the sanctioning ones and brought back, instead, to taxation: it is the «sharing of social responsibility», said the supreme College, that becomes an objectively relevant element and, for this reason, economically assessable on a fiscal level. The Court's discourse, although having as its object a negative or omissive conduct of the taxpayer, seems to fit like a glove for our purposes too: the «sharing of social responsibility» can also be seen as public benefits. Externality consequent to the activities, precisely, of third sector entities, which, on the one hand and as also indicated by our Constitutional Court in its Judgment No. 72 of 2022 meet collective needs predetermined or agreed upon with the public administration (Article 55 of the Code of the third sector) and, on the other hand, obligatorily reinvest all the fruits of their commercial activity in the same activity, thus targeting them to social sharing.

17 I quote Stefano Rodotà's words on the interpretation of the principle of solidarity (S. RODOTÀ, *Solidarietà*, Roma-Bari, 2016,104). Solidarity that of the duty to contribute is a presupposition and foundation, as will be further clarified in the next paragraph.

duty of each individual, it is that which requires one to contribute with one's work to the common good, and it is that which the Republic has taken upon itself and which it is called upon to realise with its fiscal policies of income and expenditure¹⁸.

As Marie-Claude Blais writes in the aforementioned work, if solidarity is the history of an idea, the one it brings out into the open today represents the overcoming of the Plautian idea *homo homini lupus, non homo*¹⁹, and the hopefully definitive burial of the Hobbesian theory that starts from Plautus and ultimately returns to him: *bellum omnium contra omnes*²⁰.

The idea of the subjugating and coercive power of the state, which in Hobbes himself finds its most evolved theorisation, but which also persists in the Age of Enlightenment and moulds conceptions that reach the threshold of the present day, also wanes in the tax perspective in favour of solidarity and the «treasure chest of values» that has become concrete in the Charter of 1948²¹. And not because the State abandons power and its exercise, but because it finds its measure and limit in the rights of justice, which are the direct expression of solidarity. And because it is solidarity itself, and solidarity alone, that justifies the duty to contribute, as the Constitutional Court made clear in unequivocal terms in its Judgment No. 288 of 2019 and repeated in Judgment No. 121 of 2021²².

Let us be clear, I do not intend to make solidarity a «tyrant» principle that absorbs and suffocates every other principle. The Constitution does not allow this since, through individual freedoms, especially those of an economic nature, it entrenches subjective rights of primary importance that from the outside limit and regulate it. As I have had occasion to write on several occasions, I am firmly convinced, in fact, that solidarity must stop in front of the freedoms of «those who have the most» in order to maintain the legitimate diversity of assets that pre-exist taxation itself, albeit with a modular reduction dictated by the system of the progressiveness of taxation referred to in the second paragraph of Article

18 S. RODOTÀ, *Solidarity*, Rome-Bari, 2016, 49 ff.

19 PLAUTO, *Asinaria*, II, 4, 88.

20 T. HOBBS, *De cive*, I, 12-13.

21 Paolo Grossi's pages, from which I have taken the effective expression «treasure chest of values», on power and legality offer a clarifying reconstruction on these aspects. See P. GROSSI, *Oltre la legalità*, Roma-Bari, 2020, *passim*, but especially 68 ff.

22 «It must be observed», the Court wrote in Judgment No. 288, «that in the Constitution the tax duty, understood as a contribution to public expenses on the basis of one's ability to pay, can be qualified as an imperative duty of solidarity not only because the tax levy is essential –as old conceptions that exhausted it in the paradigm of duties of subjection held– to the life of the State, but above all because it is preordained to financing the system of constitutional rights, which require large amounts of resources to become effective: both social rights ... and most civil rights. It is in fact from such a link, also by virtue of the redistributive function of taxation and the functional connection with Article 3, second paragraph, of the Constitution, that the tax duty can be traced back to the chrism of non-derogation referred to in Article 2 of the Constitution». In the literature, the theme was taken up by the same author of the judgment with further arguments, equally convincing. See L. ANTONINI, *La felicità pubblica tra diritti inviolabili e doveri inderogabili*, Modena, 2022.

53 of the Constitution²³. Nor do I intend to overestimate or assign to public spending thaumaturgic functions or envisage spending free of controls and limitations. On the contrary, it is my deep-seated idea that spending has precise constitutional constraints also in the area of constitutional legitimacy checks of the relative laws, and that those who contribute to it with the payment of taxes are the bearers of the subjective right to the rational allocation of resources²⁴.

What I want to argue here is something else. Solidarity is a multifaceted concept, which also plays a multifaceted constitutional role. It is like a bridge connecting several constitutional norms. Thus, on the one hand, it links social, political and economic duties to the attainment of the freedoms of «the have-nots»; on the other hand, it makes the redistribution of wealth through spending one of the instruments that the state can and must use to make those freedoms effective; on yet another hand, it links duties, freedoms and spending to horizontal subsidiarity so that associated citizens also perform activities of general interest together with or instead of the state and give substance to solidaristic duties by directly redistributing wealth through the provision of services in socially relevant areas.

It is in this multifaceted nature of solidarity that the duty to contribute to public expenditure is rooted and that, precisely because of this multifaceted nature, allows one to look at taxation as an instrument not only for raising revenue, but also for spending, for redistribution, including that entrusted directly to the care of private individuals and their initiatives.

This is why the ratio of economically relevant utility, as a criterion of distribution, is itself a bridge, indeed it is part of that same bridge which from Article 2 passes through Article 53 to then reach and connect the law to reality, fulfilling its needs in the sharing of social responsibility.

4. Solidarity activity, the economy of caresses and collective benefit as «coins» of fulfilment of the duty to contribute

With respect to the activities of the third sector, therefore, it is the individual and collective benefit produced by them, supplemented by the prohibition on the distribution of profits, that conquers the reconstructive stage in deference, precisely, to Article 2 Constitution²⁵. And it conquers it in a dual guise: as an integrative element of the distribution criterion and as a qualifying element of the satisfactory activity of the duty to contribute.

23 Constitutional rules on economic and property freedoms, in fact, limit the expansion of solidarity to protection of the corresponding rights of those who possess them prior to taxation. In the economy of our argument, however, this aspect can only be mentioned, especially to avoid conceptual misunderstandings. I have written about it, if further analysis is desired, most recently in *Per principi*, cit., 53 ff., 213 ff.

24 I also addressed these aspects most recently in *Per Principles*, loc. cit.

25 The absence of subjective profit, and thus the obligation to reinvest profits in the same or similar social activities, is itself a collective benefit, in addition to the benefit generated by public expenditure savings.

The activities of the third sector, as already written, provide a double public benefit: they ensure the service that the state would otherwise have to perform directly, i.e. they strengthen mutuality in a spirit of mutual cooperative exchange between individuals; they relieve the state of the related costs²⁶.

The benefits for the recipients of the services are not only the material ones, assessable in their economic tangibility, but include the moral ones, spiritual one might say, which only seemingly have no value. It is «the economy of cares», this, to borrow the effective expression of Claude Steiner²⁷, which is not only a «care of the soul» for the recipients of services, but also a benefit for the community. It is an *oeconomy*, indeed.

This justifies the assumption of this bundle of external utilities, including the constraint of reinvestment of profits in the same activity or in further socially useful activities, as a filling element of the tax event and defining element of the distribution criterion, which for third sector entities ends up by coinciding, precisely, with the benefits brought to all and everyone, as well as to public finances²⁸.

In legal terms, it is by no means far-fetched to bring this type of benefit, too, under Article 2, first alinea, of our Constitution and Articles 1 and 3 of the Charter of Fundamental Rights of the European Union, adopted in Nice in 2000, since, even in their immateriality, contribute most significantly to giving substance to the «inviolable rights of man» and thus to his dignity, which is the substance and prerequisite of rights²⁹.

Contributive capacity as a criterion for the distribution of social economy entities, then, lies precisely in these benefits –tangible and intangible, individual and therefore collective– produced by their activities and supported by the restriction that the profits be allocated to identical purposes or solidarity activities. A specific, peculiar contributive capacity, one could perhaps say with distribution effects *ad excludendum*.

In this reconstruction, the function of benefits does not end in the area now examined. It goes further, since they make it possible to qualify the activity from

26 The entities referred to, to quote the Constitutional Court's Judgment No. 131 of 2020, show «a specific attitude for participating together with public entities in the realisation of the general interest». In literature, *ex multis*, T. TASSANI, *Tutela dei diritti essenziali e imposizione fiscale tra sussidiarietà verticale e orizzontale*, in AA.VV., *La finanza pubblica italiana*, edited by C. Guerra and A. Zanardi, Bologna 2009, 303; A. PERRONE, *Sussidiarietà e fiscalità: un nuovo modo di concepire il concorso alle spese pubbliche*, in *Riv. dir. trib.* 2017, 437; M. MISCALI, *La fiscalità del Terzo settore: dall'agnosticismo legislativo al «diritto costituzionale della sussidiarietà fiscale»*, in G. Zizzo (ed.), *La fiscalità del terzo settore*, cit., 49; F. GALLO, *Il diritto e l'economia*, cit., 307; ID., *Le ragioni del Fisco. Etica e giustizia nella tassazione*, Bologna 2011, and ID., *Il futuro non è un vicolo cieco*, cit., 79; L. GORI, *Terzo settore e Costituzione*, Turin, 2022, *passim*, but especially 188 ff.

27 C. STEINER, *La fola dei caldomorbidi*, transl. it. edited by C. Chiesa, Bologna, 2009.

28 However, Giovanni Moro is right when he denounces the slabbering and abuses of the third sector. Slabbering and abuses, admitted and tolerated by the same legislation, which have ultimately penalised and continue to penalise the true, authentic *non-profit sector*. G. MORO, *Contro il non profit*, Rome-Bari, 2014.

29 Among the many contributions, the Quaderno della Corte costituzionale, *La dignità dell'uomo quale principio costituzionale (The Dignity of Man as a Constitutional Principle)*, edited by M. Bellocci and P. Passaglia, Rome, 2007, seems worthy of special mention.

which they derive as a way of fulfilling the duty to pay contributions³⁰. It is the benefits, in fact, in the twofold dimension indicated above, that qualify the activity as being in the general interest and make it an instrument of fulfilment of that solidaristic obligation. They are the «currency» of payment.

5. The contribution from the «bottom», work for the community and the Constitutional Court Judgment No. 72 of 15 March 2022

The Constitutional Court came to this conclusion in its Judgment No. 72 of 15 March 2022. The Court stated that such activities are a «new and indirect form of contribution to public expenditure» because they are in the general interest and because they are carried out with the constraint of «reinvestment of profits in activities geared to a social function».

The Judgement is important because, on the one hand, it picks up on the theoretical impulses for revising the interpretation of Article 53 Constitution, which had already appeared in the literature³¹, and on the other hand, it sanctions in unequivocal terms the connection between the fulfilment of duty to contribute and development of private activities, albeit and only because they are characterised by solidaristic elements³².

30 L. ANTONINI, *Sussidiarietà fiscale*, Milan 2005, 109, 121. A trace of this reasoning can already be found in G.A. MICHELI, *Profili critici in materia di potestà di imposizione*, in *Riv. dir. sc. fin.*, 1964, I, 28, and its development in F. MOSCHETTI, *Il principio di capacità contributiva, espressione di un sistema di valori*, already cited, 39. Also A. GIOVANNINI, *Enti del terzo settore: linee sistematiche di riforma*, in *Rass. trib.*, 2009, 246.

31 There are two dates that symbolically mark the beginning of the process of re-reading Article 53 of the Constitution. The first is that of the introduction of IRAP with the Legislative Decree No. 446 of 15 December 1997, and of the Constitutional Court's Judgment No. 156 of 21 May 2001, which declared the non-illegality of the tax; the second is that of the reform of Title V of the Constitution and with it of Article 118, by Constitutional Law No. 3 of 18 October 2001, which declared that the tax was not unlawful. In different ways and with different motivations, on different aspects and for different occasions, tax experts and constitutionalists concurrently felt the need to give the principle an outfit that conformed to the new requirements, dictated not only by the changed regulatory conditions, but also by the new economic realities and the new needs of public finance that were opening up on the horizon of the third millennium. See F. GALLO, *L'imposta regionale sulle attività produttive e il principio di capacità contributiva*, in *Giur. Comm.*, I, 2002, 131 ff; ID., *Etica, fisco e diritti di proprietà*, in *Rass. trib.*, 2008, 11; L. PALADIN, *Il principio di uguaglianza tributaria nella giurisprudenza costituzionale italiana*, in *Riv. dir. trib.*, 1997, I, 305; F. BATISTONI FERRARA, *Capacità contributiva*, cit., 346; ID., *L'Irap è un'imposta incostituzionale?*, in *Riv. dir. trib.*, 2000, I, 95; A. FEDELE, *La funzione sociale e la capacità contributiva nella costituzione italiana*, in *Diritto tributario e Corte Costituzionale*, Naples, 2007, 11; L. ANTONINI, *Sussidiarietà fiscale*, cit., 122, and, if desired, see A. GIOVANNINI, *Enti del terzo settore: linee sistematiche di riforma*, loc. cit., as well as, also for further bibliographical references, ID., *Il diritto tributario per principi*, Milan 2014, 21, 217.

32 A warning, so to speak, is to be found in the Judgment No. 131 of 2020. The third sector, the Court states, is characterised by showing «a specific aptitude for participating together with public subjects in the realisation of the general interest [...] and with article 118, paragraph four, the intention was to overcome the idea that only the action of the public system is intrinsically suitable for carrying out activities of general interest and it was recognised that such activities can also be pursued by an autonomous initiative of citizens». See *retro*, in this journal, 2020, 1449, with a note by G. ARENA, *L'amministrazione condivisa ed i suoi sviluppi nel rapporto con cittadini ed enti del Terzo Settore*. Moreover, on this Judgment, see E. ROSSI, *Il fondamento del Terzo settore è nella Costituzione. Prime osservazioni sulla sentenza n. 131 del 2020 della Corte costituzionale*, in *Forum costituzionale*, 3, 2020; L. GORI, *Gli effetti giuridici «a lungo raggio» della sentenza n. 131 del 2020 della Corte costituzionale*, in *Impresa sociale*, 3, 2020.

As the Court states, the duty to contribute can be met, rather than with a pecuniary obligation and the payment of a sum of money, by carrying out activities that are subsidiary to those of the public sector, perhaps shared with the bodies that hold the functions (Article 55 Code of the third sector)³³, and by allocating all profits, even if of a commercial nature, to the pursuit of public benefits.

It is therefore the contribution «from the bottom», that made through work for the community, that takes shape and substance. It is solidarity work that defines the terms of the tax relationship and extinguishes the duty to contribute. And it is again solidarity work, as a participatory form of economic democracy and management of public affairs, that defines the allocation of resources, allowing the two cylinders of solidarity to be filled contextually: that of contribution and that of redistribution³⁴.

6. The non-taxation of the social profit from commercial activities as an ordinary tax regime. The lack of income features in social profit

These are the reasons that justify the legislative choice not to tax the profits of social enterprises from commercial sources or not to tax the profits of entities other than the social enterprise within the limits of the non-commercial or episodic commercial nature of their activities³⁵.

The Constitutional Court, in its Judgment No. 72 already referred to, qualifies as «facilitation measures» the tax reduction rules dictated by Legislative Decree No. 112 of 3 July 2017 for social enterprises, and by the coeval Legislative Decree No. 117 for entities other than social enterprises. In this way, it evokes a category that in tax law takes on derogatory connotations with respect to another category deemed general, which in the case cannot but coincide with the tax system of the commercial enterprise *tout court* (Article 55 T.U.I.R. and Article 2195 of the Civil Code)³⁶.

33 G. ARENA, *Introduzione all'amministrazione condivisa*, in *Studi parlamentari e di politica costituzionale*, 117-118, 1997,

29. On shared administration also Corte Cost., Judgment No. 131 of 2020, already cited.

34 It occurs to me that this is perhaps how the request to give concrete form to the principle of solidarity that has long been posed by doctrine and even more so, and even earlier made, by the «society of needs» begins to be satisfied. The reflections of F.D. BUSNELLI, *Il principio di solidarietà e «l'attesa della povera gente»*, in *Persona e mercato*, 2013, 101, remain topical and full of meaning, even bitter.

35 I refer to Article 18 of Legislative Decree No. 112, for social enterprise, and Article 79 of Legislative Decree No. 117, for bodies other than social enterprise, already mentioned. On these regulations, see CASTALDI, *La disciplina fiscale dell'impresa sociale. Spunti di sistema?*, in *Analisi giuridica dell'economia*, 2018, 175; L. GORI, *Terzo settore e Costituzione*, cit., 196. Let us also recall A. GIOVANNINI, *Terzo settore: il profitto sociale come nuovo genere di ricchezza*, in *Riv. dir. trib.*, 2022, I, 29.

36 L. CASTALDI, *op. ult. cit.*, 181, speaks of norms that assume «connotations and colours typical of exclusionary norms in the proper sense». In problematic terms L. GORI, *op. ult. cit.*, 198. In the aftermath of the 1997 reform of the ONLUS, expresses himself in terms of facilitation discipline F. BATISTONI FERRARA, *La disciplina tributaria degli enti non commerciali*, in L. Bruscutiglia and E. Rossi (eds.),

I do not share this approach, and I do not share it for substantive reasons, not for mere qualifying formalism. Reasoning in purely fiscal terms, the tax regimes of social enterprises (Article 18 Legislative Decree No. 112) and other entities (Article 79 Legislative Decree No. 117) are all based on the absence, within the wealth produced by them, of certain elements implicitly assumed in the notion of «possession of income» dictated by Article 1 of the T.U.I.R. Although the wealth referred to is certainly to be considered «new», according to the Quartian definition of income understood as the «product of an energy or productive force» that is added to the previous one³⁷, it lacks both the «selfish» character as a reflection of the source that generates it, and its potential referability to a natural person as the final subject of enjoyment³⁸. In social enterprises and other entities, in fact, these two characteristics are excluded *ope legis*³⁹.

The fact that that wealth is produced in the form and manner typical of enterprises, therefore, ceases to come into consideration. And it ceases not because there is no commerciality or market underlying its production, or because it is not «novel», but because, as just said, absence of the egoistic character in its possession and absence of potential referability to a natural person make it an autonomous category which *naturaliter* lies outside the income dimension and therefore, in this specific dimension, outside Article 53 of the Constitution⁴⁰.

Terzo settore e nuove categorie giuridiche: le organizzazioni non lucrative di utilità sociale, Milan 2000, 151. The literature on tax benefits is very vast, I will only refer to S. LA ROSA, *Esenzioni ed agevolazioni tributarie*, in *Enc. giur. Treccani*, Roma, 1989; ID., *Le agevolazioni fiscali*, in A. Amatucci (ed.), *Trattato di diritto tributario*, Padova, 1994, I, 401; F. FICHERA, *Le agevolazioni fiscali*, Padova, 1992; M. BASILAVECCHIA, *Agevolazioni, esenzioni ed esclusioni fiscali (dir. trib.)*, in *Enc. Dir.*, Agg. V, 2002, 48; F. BATISTONI FERRARA, *Agevolazioni ed esenzioni fiscali*, in S. Cassese (ed.), *Diz. dir. pubbl.*, I, 2006, 175; A. PACE, *Tax concessions. Forme di tutela e schemi processuali*, Turin, 2012.

37 O. QUARTA, *Commentary on the Law on the Tax on Mobile Wealth*, II, Milan 1902, 113, which laid the scientific foundations for the construction of the concept of income as it has arrived to the present day. Extensive references to Quarta's thought can also be found in E. VANONI, *Osservazioni sul concetto di reddito in finanza* (1932), now in *Opere giuridiche*, II, Milano 1962, 351.

38 The fact that the Consolidated Income Tax Law provides for hypotheses, moreover marginal, of taxation of income from estates «without a subject» is not sufficient argument to disprove what has been said so far. Certainly, in the case of the estate in rem or the so-called blind *trust* there is no natural person identified or identifiable from the outset to whom the possession of the income can be referred, but there is only in very limited circumstances and only because, at the given moment, there is no objective possibility of finding a subject who is the final recipient of the income itself, not as a legislative choice to amputate the relationship, always and in any case, between the «selfish» possession of the income and the natural person. As for the taxation of legal persons, the problem can now be considered outdated, since it is common ground that it is a taxation that is anticipated and sometimes provisional with respect to the taxation that will sooner or later be imposed on natural persons at the end of the chain of holding the shares or quotas.

39 In addition to the identity of the social aims, the absence of subjective profit, as mentioned several times, is a characteristic shared by all ETS. For those qualified as social enterprises, however, this character is attenuated, as there may be entities that, constituted in the form of a commercial company, admit an albeit limited profit-making purpose in favour of their members (Art. 3(3) of Legislative Decree No. 112). The reasoning set forth herein assumes, for the sake of simplicity, that the distribution prohibition has no exceptions. The relaxation of the prohibition, in fact, having very limited tax consequences (Art. 18(2)), does not change it in substance, even if this relaxation of the distribution prohibition may perhaps lend itself to EU censure in relation to Art. 107 TFEU. See on the prohibition of subjective profit, albeit with different approaches, G.D. MOSCO, *L'impresa non speculativa*, in *Giur. comm.*, 2017, 221, and G. CONTE, *L'impresa responsabile*, Milan 2018, 141.

40 It may be that for economics this wealth is income, but for law such a qualification is not decisive. What is income for the economy is not necessarily so for law. And this wealth is not so for Art. 1 of the T.U.I.R. because it

We are, in essence, dealing with a new kind of wealth for tax law, which takes up and incorporates the normative characteristics of the third sector and which we can conventionally call «social profit».

This is why the different taxation is not the expression of a facilitating regulation or based on a qualitative differentiation of income, but of an autonomous system centred on its own characteristics and that, for this, allows it to qualify as ordinary. In other words, as in civil law⁴¹, also in tax law the third sector is reproductive of a general regulatory statute, not derogatory or special.

7. Social enterprises and different entities: disparity or different treatment of profits equally lacking income features?

Compared to civil law, there is something more in tax law. In this area it is the regulatory statute of the social enterprise that embodies the ordinary category of reference with the detaxation of the entire profit from the business activity. It is to it, the statute, that one can and must look at as a real tax system organised on a separate basis from that of enterprises not belonging to the third sector. It is it, in fact, that fully expresses the constitutional principles discussed so far and that fully represents the development of fiscal solidarity in the form of the subsidiarity of expenditure, but also of the relationship of collaboration of each person in the performance of «an activity or function that contributes to the material or spiritual progress of society» (Article 4, paragraph 2, Constitution).

Therefore, if the ordinary tax discipline lies in Article 18 of Legislative Decree No. 112, that reserved for entities other than social enterprises contained in Article 79 of Legislative Decree No. 117 is to be considered derogatory. Hence the doubt as to whether this provision complies with the principles of reasonableness, consistency, congruity and non-contradiction (Art. 3 of the Constitution), as well as the principle of solidarity (Arts. 2 and 118 of the Constitution). For the activities subject to Article 79, indeed, the system is undoubtedly unfavorable and therefore hardly justifiable from the point of view of equality, but it is also so from the point of view of solidarity, the exercise of which is necessarily subject to limitations due to the intervention of the tax lever, limitations that cannot be justified even by resorting to third-party parameters of comparison.

I put it differently. If the founding elements of all third sector entities are the pursuit of interests of general relevance and the prohibition of profit distribution, the derogation, to be legitimate, would have to concern wealth with specific or different characteristics, or wealth that is even structurally identical but which, once taxed, becomes available. On the other hand, if this does not hap-

41 This point is clarified by M.V. DE GIORGI, *La scelta degli enti: riconoscimento civilistico e/o registrazione speciale?*, in *Enti del Primo Libro e del Terzo settore*, Pisa 2021, 123, and earlier, ID., *La riforma del Terzo settore e diritto civile*, in *Ianus*, 17, 2018, 132, in whose opinion the reform «does not exhibit (...) a law that can be thought of as «special» (in the sense that it is fed with the ordinary one)». It no longer constitutes a special part of the ordinary civil law, but rather a true legal system endowed with «autonomous and organic logic». Similarly, among constitutionalists, L. GORI, *Terzo settore e Costituzione*, cited above.

pen, and indeed, as noted above, if the wealth produced always lacks the selfish character of its possession and the possibility of its final destination to a natural person, the difference in treatment ends up being rooted only in the *form*, i.e. the adherence of the individual entity to one regulatory statute rather than another, without, however, adherence to one or the other entailing diversification of those very constituent elements of the profit. The difference in tax treatment, therefore, is inevitably transformed into inequality⁴².

It does not escape me, of course, that the choice of the normative statute to which the entity wishes to belong is relevant for other important aspects of its life⁴³, but not for those constituting the tax event. Nor does it escape me that the legislature may differentiate taxation even in the face of structurally identical cases. But it is also common knowledge that differentiation, to be said to be legitimate, precisely because it is linked to identical cases, must respond to further constitutional interests that are capable of justifying it, at the risk of its transformation into disparity and into an unreasonably limiting measure of the solidaristic expression of social sharing. Interests that, in my opinion, are not discernible in the complex and chaotic regulation of 2017.

I cannot say what the orientation of the Constitutional Court might be if it were asked to do so. What I can say is that the system put in place by Decree No. 117, by re-proposing the cumbersome categories of commerciality and non-commerciality, is not only unfair with respect to that of social enterprises, but also unsuitable to guarantee the third sector, taken up in all its facets, the necessary driving force to emancipate itself as a true pillar of the welfare state and welfare work in the century of «debtor states»⁴⁴.

8. Constitutional counter-limits and state aid: the Constitutional Court's early reply

I conclude with the question of the counter-limits to which the Constitutional Court could resort if it were asked the question of the conformity of the different tax regimes with the prohibition of State aid (Article 107 TFEU).

I have dealt with the subject on another occasion and do not intend to repeat considerations already made. I will only recall that on that occasion I hoped that the Court, if called upon to rule on the issue, would consider the possibility of

42 It could be critically observed that non-commercial entities other than those of the third sector continue to remain subject to the rules of the T.U.I.R. and therefore that for them the taxation in the form of IRe.S. continues to affect the income drawn from their commercial activities. But the observation, reread, turns out to be a blunt weapon. In fact, the associative entities that do not adhere to the rules established by the laws of 2017 place themselves outside the third sector and therefore, since they do not have to submit to the regimes established for adherent entities, including the control regimes, they integrate a hypothesis that is not even susceptible of entering into the procedure of the normative *tertium comparationis*.

43 Think, for instance, of profiles related to administrative law, publicity rules or accounting rules.

44 I borrow the expression used by W. STREECK, *Tempo guadagnato. La crisi rinviata del capitalismo democratico*, transl. it. edited by B. Anceschi, Milan, 2013, to describe the crisis of the fiscal sovereignty of states as traditionally understood until the last few five-years periods of the 20th century and the birth, precisely, of debtor states.

activating the counter-limits. I wrote that the tax rules on social enterprise, responding to fundamental principles of the domestic legal system, could not in fact be restricted by supranational or supranational sources⁴⁵.

In its Judgment No. 72, the Court has indicated, in a sort of anticipated reply to possible doubts of legitimacy rooted in EU law, what its orientation might be, framing the regulation of third sector entities in Articles 2 and 3 of the Constitution. It noted that their distinguishing features are «the pursuit of the common good, the carrying out of activities in the general interest without pursuing subjective profit-making aims, and subjection to a public registration system and strict controls». This roots, the Judgment continues, «this system in a *dimension that pertains to the fundamental principles of our Constitution, as an expression of a social pluralism aimed at pursuing solidarity*, which Article 2 of the Constitution places among the *founding values of the legal system*, and at *contributing to the substantial equality* that allows the development of the personality, to which the second paragraph of Article 3 of the Constitution refers» (emphasis added).

I may be mistaken, but the position taken by the judges of the Palazzo della Consulta, on the one hand, attempts to close the nascent debate on the compatibility of the tax discipline with the prohibition of aid and thus, albeit unintentionally, ends up by reinforcing the Italian government's «negotiations» with the Commission under article 108 TFEU⁴⁶. On the other hand, on the domestic front, it legitimises such discipline –beyond the question of the possible unequal treatment between social enterprises and other entities mentioned in the previous paragraph– with respect to the tax regime of commercial enterprises properly understood.

In other and concluding words, it is as if the Court –one may venture to believe– had wanted to say that the recent legislation does not introduce any privileges for the third sector, simply implementing the founding dimension of the system reserved for solidarity and substantial equality, which its very activities help to embody.

9. Conclusions on Article 53 of the Constitution and the legislation on the third sector

The observations made so far allow a number of conclusions to be drawn. The first relates to the constitutional dimension, another, more specific, one concerns legislation on the third sector.

The interpretation of Article 53 of the Constitution, also due to the strong impulse of the Constitutional Court, is undergoing significant changes. This progress in thinking is to be welcomed because it allows for accommodating the changing needs of society, the economy and public finance. At least as I understand the ability to pay, in the terms set out in this work, the distribution criterion

⁴⁵ I wrote this in *Terzo settore: il profitto sociale come nuovo genere di ricchezza*, op. cit., 38 ff.

⁴⁶ See L. GORI, *L'organizzazione delle libertà sociali e la sua peculiare natura di «controlimita»?*, in *Giur. Cost.*, 2022.

it expresses must necessarily be adapted to the reality that is revealed to our observation also to strengthen its redistributive function. This is an inescapable process.

This does not mean that Art. 53 is an value-free rule, or henceforth becomes one. It does not merely apportion burdens. It is and will continue to be the bearer of a cardinal value of constitutional democracy: justice in taxation that encompasses and expresses its characterising ethos⁴⁷.

This value, however, has a circumscribed scope, it does not contain the entire palette of constitutional values, from solidarity to equality, from the right to property to the rights of economic freedom. These values remain «belonging» to the individual norms that express them within the Constitution, without Article 53 becoming an absorbing, almost «tyrannical» norm with respect to them⁴⁸. Instead, what can and must be said is that justice in taxation, as a value expressed in its own right by Article 53, refers to the requirements of effectiveness, realness and timeliness of the tax event and the taxable base. It is in this context that it becomes an autonomous yardstick of interpretation and judgement.

The «new» reading of contributive capacity does not annul these guarantee elements and does not even prejudice the economic and property rights of those who, with their taxes, contribute to public finance. On the contrary, it enhances them because it assumes them to be autonomous elements, external to the ability to pay, as such to be protected, incentivised and strengthened in the balance with the expansive force of solidarity.

The other reflection that I would like to propose in conclusion concerns the legislation on the third sector and is summed up in a wish: to overcome the cumbersome and contradictory regulations of 2017 by launching a revision project. The problems arising from it, in fact, cannot be resolved through interpretation, not even by resorting to constitutionally oriented interpretations. Rather, its rewriting is indispensable, with two essential objectives: to simplify the system and make it consistent with the principles of the legal system and with the reading of Article 53 of the Constitution, also supported by the Constitutional Court; to overcome the distinction between social enterprise and third sector entities other than the latter.

The proposal can be summarised in these simple terms: to provide for an identical taxation regime for all entities belonging to it along the lines of Article 18 of the Legislative Decree No. 112. And thus provide that the fruits drawn from

47 In this respect I partially disagree with Franco Gallo's position that eliminates the guarantee function from Article 53. See F. GALLO, *Il futuro*, cit., 75 ff. The thesis is harshly criticised by F. MOSCHETTI, inter alia in *I principi di giustizia fiscale della Costituzione italiana, per «l'ordinamento giuridico in cammino» dell'Unione europea*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, I, 427 ff., which, however, seems to me to require an excessive «effort» from Article 53, considering it to be the bearer of values that the Constitution instead distributes among different norms in order to allow for a fair and orderly balancing of values, without one of them, norms such as Article 53, becoming prevalent. Like Moschetti, on the guarantee function, G. FALSITTA, *Profili della tutela costituzionale della giustizia tributaria*, in *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, Milan, 2008, 8 ff. and ID., *Natura e funzione dell'imposta*, ivi, 81 ff. and footnotes; G. GAFFURI, *L'attitudine alla contribuzione*, Milan, 1969; E. De Mita, *Il principio di capacità contributiva*, in *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, Milan, 2006, 107 ff.

48 This is an expression taken up by the Constitutional Court, Judgments No. 85 of 2013 and No. 5 of 2018, which used it to describe the relationship between rights.

the exercise of commercial activities be considered as company profits, always outside the scope of corporate taxation⁴⁹.

I conclude, just as I began, with the words of Giorgio La Pira. «The contemporary State», he wrote in «The Defence of the Poor»⁵⁰, recalling Hyacinthe Hering, is «necessarily taking on new tasks that were previously entrusted to private charity. But the word state should not frighten. It is susceptible to wide-ranging analysis: it does not necessarily mean either bumbling bureaucracy or the destruction of all personal, propulsive life. Instead, it can and must mean the organic, rapid, stimulating, integrative intervention of human initiative! It is the new state, with a capital letter if you like: a state proportionate to the current, ever-increasing speed of human action. The State truly made for the human person. You know, there is much to change in the present arteriosclerotic state structure».

What else to say?

49 These amendments, on the other hand, would make it possible to «realign» the system with Delegated Law No. 106 of 2016 and in particular with Article 9 thereof. And in fact, consistent with the rationalisation and simplification purposes set out in the preamble of the same law, this provision does not distinguish the taxation regime according to whether the activities of third-sector entities other than social enterprises or social enterprises are concerned, nor does it draw distinctions on the basis of the legal form taken by the one or the other. The autonomous evidence that the delegating legislator gives to social enterprises (Article 9(1)(f)) is only intended to recognise facilitative measures for them to encourage capital investments or to access forms of risk capital raising, not also to differentiate taxation systems.

50 Written in 1950 quoted at the beginning of this work. See *retro*, footnote 8.]

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



CUESTIONES SOBRE LA PERVIVENCIA DE LA OBLIGACIÓN FORMAL DE DECLARAR BIENES Y DERECHOS SITUADOS EN EL EXTRANJERO TRAS EL FALLO DEL TJUE

Rosa Litago Lledó

Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario

Universitat de València (España)

Cómo referenciar: Litago Lledó, R. (2022). Cuestiones sobre la pervivencia de la obligación formal de declarar bienes y derechos situados en el extranjero tras el fallo del TJUE. *Revista Técnica Tributaria* (138), 141-175.

SUMARIO

1. Delimitación del objeto del recurso deducido en la STJUE de 27 de enero de 2022 (asunto C-788/19). Su relevancia a efectos de la pervivencia de la obligación formal de información cuestionada
2. La verdadera razón de la decisión es el principio de proporcionalidad so pretexto de la infracción del Derecho de la Unión limitada a la libre circulación de capitales
 - 2.1. Las causas que permiten apreciar una restricción a la libertad de circulación de capitales
 - 2.2. La justificación de la restricción basada en los objetivos de las normas enjuiciadas
 - 2.3. La no superación del juicio de proporcionalidad de la normativa española
 - 2.4. La implicación de otros principios jurídicos junto al de proporcionalidad
3. Valoración de la situación actual de la obligación de declaración de bienes y derechos situados en el extranjero
6. Bibliografía

1. Delimitación del objeto del recurso deducido en la STJUE de 27 de enero de 2022 (asunto C-788/19). Su relevancia a efectos de la pervivencia de la obligación formal de información cuestionada

Para un adecuado entendimiento del tema a tratar, en mi opinión, conviene comenzar haciendo un breve repaso de las normas implicadas. Y es que, pese al riesgo de incurrir en una reiteración innecesaria, a mi modo de ver, lo primero que provoca la lectura de la STJUE de 27 de enero de 2022 (asunto C-788/19), es la necesidad de ver cuál es realmente su objeto. Sencillamente, se trata de saber si lo enjuiciado por el TJUE es la obligación formal de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero en su totalidad, o bien son solo algunos de sus aspectos o consecuencias los que se ponen en cuestión. Matizando un poco más, si tras el fallo del TJUE queda claro que la obligación de información establecida en el año 2012 no es contraria al Derecho de la Unión, es evidente entonces que sólo alguno de los aspectos de su régimen jurídico es el que plantea problemas, pero no la obligación en sí que, de este modo, podrá permanecer vigente.

Y es evidente también que la utilidad, la relevancia, de lo anterior estriba en los efectos que cabe atribuir a la decisión del TJUE, tanto sobre el pasado, en lo que se refiere a la ejecución de las devoluciones derivadas del fallo, como para realizar una valoración de la situación actual, y también del previsible futuro, en que se encuentra la obligación de información una vez se ha reformado la normativa aplicable por la Ley 5/2022, de 9 de marzo, por la que se modifican la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, y el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado mediante Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, en relación con las asimetrías híbridas.

Sentadas las premisas anteriores, cabe comenzar recordando que la Disposición adicional 18ª de la LGT en su redacción originaria, que es la que se sometió al conocimiento del TJUE en el asunto C-788/19, se debía al art. 1.17 de la Ley 7/2012, de 29 de octubre. y era la siguiente:

«Disposición adicional decimoctava. Obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero.

1. Los obligados tributarios deberán suministrar a la Administración tributaria, conforme a lo dispuesto en los artículos 29 y 93 de esta Ley y en los términos que reglamentariamente se establezcan, la siguiente información:

- a) *Información sobre las cuentas situadas en el extranjero abiertas en entidades que se dediquen al tráfico bancario o crediticio de las que sean titulares o beneficiarios o en las que figuren como autorizados o de alguna otra forma ostenten poder de disposición.*
- b) *Información de cualesquiera títulos, activos, valores o derechos representativos del capital social, fondos propios o patrimonio de todo tipo de entidades, o de la cesión a terceros de capitales propios, de los que sean*

titulares y que se encuentren depositados o situados en el extranjero, así como de los seguros de vida o invalidez de los que sean tomadores y de las rentas vitalicias o temporales de las que sean beneficiarios como consecuencia de la entrega de un capital en dinero, bienes muebles o inmuebles, contratados con entidades establecidas en el extranjero.

- c) *Información sobre los bienes inmuebles y derechos sobre bienes inmuebles de su titularidad situados en el extranjero.*

Las obligaciones previstas en los tres párrafos anteriores se extenderán a quienes tengan la consideración de titulares reales de acuerdo con lo previsto en el apartado 2 del artículo 4 de la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo.

2. Régimen de infracciones y sanciones.

Constituyen infracciones tributarias no presentar en plazo y presentar de forma incompleta, inexacta o con datos falsos las declaraciones informativas a que se refiere esta disposición adicional.

También constituirá infracción tributaria la presentación de las mismas por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos en aquellos supuestos en que hubiera obligación de hacerlo por dichos medios.

Las anteriores infracciones serán muy graves y se sancionarán conforme a las siguientes reglas:

- a) *En el caso de incumplimiento de la obligación de informar sobre cuentas en entidades de crédito situadas en el extranjero, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 5.000 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a una misma cuenta que hubiera debido incluirse en la declaración o hubieran sido aportados de forma incompleta, inexacta o falsa, con un mínimo de 10.000 euros.*

La sanción será de 100 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a una misma cuenta, con un mínimo de 1.500 euros, cuando la declaración haya sido presentada fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria. Del mismo modo se sancionará la presentación de la declaración por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos cuando exista obligación de hacerlo por dichos medios.

- b) *En el caso de incumplimiento de la obligación de informar sobre títulos, activos, valores, derechos, seguros y rentas depositados, gestionados u obtenidas en el extranjero, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 5.000 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a cada elemento patrimonial individualmente considerado según su clase, que hubiera debido incluirse en la declaración o hubieran sido aportados de forma incompleta, inexacta o falsa, con un mínimo de 10.000 euros.*

La sanción será de 100 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a cada elemento patrimonial individualmente considerado según su clase, con un mínimo de 1.500 euros, cuando la declaración haya sido presentada fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración

tributaria. Del mismo modo se sancionará la presentación de la declaración por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos cuando exista obligación de hacerlo por dichos medios.

- c) *En el caso de incumplimiento de la obligación de informar sobre bienes inmuebles y derechos sobre bienes inmuebles situados en el extranjero, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 5.000 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a un mismo bien inmueble o a un mismo derecho sobre un bien inmueble que hubiera debido incluirse en la declaración o hubieran sido aportados de forma incompleta, inexacta o falsa, con un mínimo de 10.000 euros.*

La sanción será de 100 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a un mismo bien inmueble o a un mismo derecho sobre un bien inmueble, con un mínimo de 1.500 euros, cuando la declaración haya sido presentada fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria. Del mismo modo se sancionará la presentación de la declaración por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos cuando exista obligación de hacerlo por dichos medios.

Las infracciones y sanciones reguladas en esta disposición adicional serán incompatibles con las establecidas en los artículos 198 y 199 de esta Ley.

3. Las Leyes reguladoras de cada tributo podrán establecer consecuencias específicas para el caso de incumplimiento de la obligación de información establecida en esta disposición adicional.»

A los efectos de este análisis, y dado que toma como premisa fundamental la STJUE de 27 de enero de 2022 (asunto C-788/19), hay dos aspectos esenciales a considerar. El primero, que es el régimen sancionador contenido en su apartado segundo el que centró la polémica y, el segundo, que en su apartado tercero es donde se anunciaba, mejor dicho, se habilitaba, otra de las consecuencias esenciales que se anudaban al cumplimiento de esta obligación en el ámbito específico de la imposición sobre la renta, si bien esto último no lo contemplaba expresamente la LGT. En desarrollo de esta habilitación, y sin solución de continuidad, la misma Ley 7/2012, de 29 de octubre, introducía dos nuevas normas en el sentido indicado, en la LIRPF y en el entonces vigente TRLIS. Normas que, a su vez, comportaban un régimen sancionador específico establecido en la Disposición adicional primera de la propia Ley 7/2021, de 29 de octubre.

En concreto, las normas implicadas en la polémica que llega al TJUE eran las siguientes:

Por un lado, el art. 39.2 de la LIRPF, Ley 36/2007, de 28 de noviembre, que establecía:

«2. En todo caso tendrán la consideración de ganancias de patrimonio no justificadas y se integrarán en la base liquidable general del período impositivo más antiguo entre los no prescritos susceptible de regularización, la tenencia, declaración o adquisición de bienes o derechos respecto de los que no se hubiera cumplido en el plazo establecido al efecto la obligación de información a que se refiere la disposición adicional decimoctava de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

No obstante, no resultará de aplicación lo previsto en este apartado cuando el contribuyente acredite que la titularidad de los bienes o derechos corresponde con rentas declaradas, o bien con rentas obtenidas en periodos impositivos respecto de los cuales no tuviese la condición de contribuyente por este Impuesto.»

Por otro, se introdujo un nuevo apartado 6 al art. 134 TRLIS, entonces vigente, cuyo tenor es el que se transcribe abajo, que fue reproducido posteriormente por art. 121 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, vigente en la actualidad, y que es objeto del recurso deducido ante el TJUE. Decía aquella la norma:

«6. En todo caso, se entenderá que han sido adquiridos con cargo a renta no declarada que se imputará al período impositivo más antiguo de entre los no prescritos susceptible de regularización, los bienes y derechos respecto de los que el sujeto pasivo no hubiera cumplido en el plazo establecido al efecto la obligación de información a que se refiere la disposición adicional decimoctava de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

No obstante, no resultará de aplicación lo previsto en este apartado cuando el sujeto pasivo acredite que los bienes y derechos cuya titularidad le corresponde han sido adquiridos con cargo a rentas declaradas o bien con cargo a rentas obtenidas en periodos impositivos respecto de los cuales no tuviese la condición de sujeto pasivo de este Impuesto.»

Por último, como ya he señalado, respecto de ambos preceptos se incorporó el siguiente régimen sancionador en la disposición adicional primera de la Ley 7/2012, de 29 de octubre:

«Disposición adicional primera. Régimen sancionador en supuestos de ganancias patrimoniales no justificadas y de presunción de obtención de rentas.

«La aplicación de lo dispuesto en el artículo 39.2 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, y en el artículo 134.6 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, determinará la comisión de infracción tributaria, que tendrá la consideración de muy grave, y se sancionará con una multa pecuniaria proporcional del 150 por ciento del importe de la base de la sanción.

La base de la sanción será la cuantía de la cuota íntegra resultante de la aplicación de los artículos citados en el párrafo anterior. A los solos efectos de la determinación de la base de sanción, no se tendrán en cuenta para su cálculo las cantidades pendientes de compensación, deducción o aplicación procedentes de ejercicios anteriores o correspondientes al ejercicio objeto de comprobación que pudieran minorar la base imponible o liquidable o la cuota íntegra.

La sanción establecida en esta disposición adicional será incompatible con las que corresponderían por las infracciones que se pudiesen haber cometido en relación con las ganancias patrimoniales no justificadas o la presunción de obtención de rentas reguladas en los artículos 191 a 195 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

En estos supuestos resultará de aplicación lo dispuesto en el artículo 188 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.»

Junto a lo anterior, no puede dejar de tomarse en consideración unas normas que, a mi juicio, resultan esenciales en toda esta polémica, aunque no se incluyen en el marco jurídico de la sentencia, definido en los párrafos 2 a 5. Me refiero a la disposición final quinta de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, que dispuso, con carácter general, su entrada en vigor al día siguiente de su publicación en el BOE, esto es, el 31 de octubre de 2012. Norma cuya relevancia se observa cuando se la considera a la luz de la disposición adicional segunda de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, hoy derogada¹.

Esta última establecía:

«Disposición adicional segunda. Imputación de ganancias de patrimonio no justificadas y de rentas presuntas.

La imputación regulada en el apartado 2 del artículo 39 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, y en el apartado 6 del artículo 134 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, establecidos por esta Ley, se realizará al período impositivo que proceda según lo señalado en dichos preceptos en el que hubiesen estado en vigor dichos apartados.»

Pues bien, antes de continuar hay que recordar que la consecuencia inmediata del fallo de la STJUE de 27 de enero de 2022 (asunto C-788/19) fue la modificación legal llevada a cabo por la citada Ley 5/2022, de 9 de marzo, con efectos desde el 11 de marzo de 2022. En síntesis, ésta ha consistido en dos medidas: por un lado, la derogación de todo el régimen sancionador anudado a la obligación de información con carácter general, ya que se ha suprimido el apartado 2 de la disp. ad. 18ª LGT que contenía el régimen de infracciones y sanciones. Y, por otro, también ha tenido lugar la derogación de su apartado 3 sobre las eventuales normas específicas que, a su vez, han sido igualmente derogadas. Pues, como se sabe, tanto el art. 39 LIRPF como el 121 LIS, formalmente han vuelto a su primitiva redacción, lo que supone materialmente la desaparición del efecto específico que suponía la presunción legal de ganancias patrimoniales no justificadas relativo a la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero. Y, lógicamente, y en consonancia con esto, se ha dejado sin contenido la disposición adicional primera de la Ley 7/2012, de 29 de octubre.

Dicho de otro modo, la obligación formal de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero permanece vigente para los obligados tributarios y su incumplimiento o cumplimiento irregular no comporta un régimen especí-

1 Véase sobre ello, SIMÓN ACOSTA, E.: «Arbitrariedades y excesos jurídicos en la Declaración Informativa de Bienes en el Extranjero», *Revista Técnica Tributaria*, n.º 19, 2014, págs. 64 y 65.

fico, sino que se somete al régimen de infracciones y sanciones común contemplado en la LGT².

Así se desprende de la nueva redacción de la disp. ad. 18ª LGT, vigente, como ya he señalado, desde el 11 de marzo de 2022.

Disposición adicional decimoctava. Obligación de información sobre bienes y derechos situados el extranjero.

obligados tributarios deberán suministrar a la Administración Tributaria, conforme a lo dispuesto en los artículos 29 y 93 de esta ley y en los términos que reglamentariamente se establezcan, la siguiente información:

- a) *Información sobre las cuentas situadas en el extranjero abiertas en entidades que se dediquen al tráfico bancario o crediticio de las que sean titulares o beneficiarios o en las que figuren como autorizados o de alguna otra forma ostenten poder de disposición.*
- b) *Información de cualesquiera títulos, activos, valores o derechos representativos del capital social, fondos propios o patrimonio de todo tipo de entidades, o de la cesión a terceros de capitales propios, de los que sean titulares y que se encuentren depositados o situados en el extranjero, así como de los seguros de vida o invalidez de los que sean tomadores y de las rentas vitalicias o temporales de las que sean beneficiarios como consecuencia de la entrega de un capital en dinero, bienes muebles o inmuebles, contratados con entidades establecidas en el extranjero.*
- c) *Información sobre los bienes inmuebles y derechos sobre bienes inmuebles de su titularidad situados en el extranjero.*
- d) *Información sobre las monedas virtuales situadas en el extranjero de las que se sea titular, o respecto de las cuales se tenga la condición de beneficiario o autorizado o de alguna otra forma se ostente poder de disposición, custodiadas por personas o entidades que proporcionan servicios para salvaguardar claves criptográficas privadas en nombre de terceros, para mantener, almacenar y transferir monedas virtuales.*

Las obligaciones previstas en los párrafos anteriores se extenderán a quienes tengan la consideración de titulares reales de acuerdo con lo previsto en el apartado 2 del artículo 4 de la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo.

2 Precisa ALARCÓN GARCÍA, E.: «Marco normativo del modelo 720 tras la sentencia de Luxemburgo de 27 de enero», *Carta Tributaria. Revista de Opinión*, n.º 86, 2022, 1 de mayo de 2022, que, en virtud de la prohibición constitucional de retroactividad de las normas sancionadoras, dicha aplicación sólo tendrá lugar a partir de la entrada en vigor de la Ley 5/2022, de 9 de marzo. Esto es, el 11 de marzo de 2022. De modo que se habría producido una especie de vacío legal hasta esa fecha que habría impedido su aplicación por la Administración. El *dies a quo* de dicho plazo que, si no me equivoco, no menciona el autor, se sobreentiende que es la fecha de publicación de la STJUE, dado que ahí es donde cabe entender que empieza a producir efectos jurídicos. Materializados en lo que el TS, como luego veremos, califica de efecto de «expulsión» del ordenamiento jurídico de la disp. ad. 18ª.2 LGT y la disp. ad. 1ª de la Ley 7/2012, de 29 de octubre.

Una vez delimitado el marco legal en el que, a mi modo de ver, debe situarse el análisis, las cuestiones que surgen se pueden encuadrar, como ya he adelantado en parte, en dos bloques fundamentales.

En el primero cabría considerar el porqué de unas normas que incluso se podrían calificar de obscenas y el empeño de los poderes públicos en su mantenimiento pese a que todo el procedimiento administrativo ante el TJUE, descrito en los párrafos 6 a 9 de la STJUE de 27 de enero de 2022 (asunto C-788/19), ya hacía presagiar el final que ahora se ha hecho realidad. Este es el bloque que aludiría a los efectos hacia el pasado, en realidad, al bajo coste que supone para la Hacienda pública dicha pervivencia durante tantos años a la vista de las dificultades que comporta el régimen normativo relativo al cumplimiento de un fallo del TJUE, bien por la vía de devoluciones de ingresos indebidos, bien por la de la responsabilidad patrimonial del Estado legislador. Aspecto este último que requería de una reflexión y estudio más detenidos, a la luz del reciente fallo del propio TJUE al respecto en la STJUE de 28 de junio de 2022 (asunto C-278/20), y que, sin embargo, excede los límites de este trabajo

El segundo de los bloques se centra en el análisis del fundamento último de estas medidas legislativas introducidas en el año 2012 y las verdaderas causas de su contravención del ordenamiento jurídico. Pues, a mi modo de ver, la propia sentencia evidencia que no era tanto o no solo una infracción del Derecho de la Unión, sino que se trataba de una cuestión de relevancia constitucional y que bien pudo sustanciarse ante el TC. Efectivamente, el discurrir de los razonamientos jurídicos de la sentencia lo es con arreglo a un parámetro principal de enjuiciamiento, la eventual vulneración del principio de libre circulación de capitales, pero su desarrollo acaba incidiendo en otros dos elementos que resultan esenciales en el fallo. Por una parte, el principio de proporcionalidad que, sin embargo, en la sentencia no se limita al régimen de infracciones y sanciones, pese a que éste es su ámbito natural, sino que se extiende a las presunciones legales de rentas en IRPF e ISoc. Por otra, resulta determinante también el principio de igualdad de trato no obstante ser objeto de velada mención. Qué duda cabe, por ello, que ambas son razones de índole constitucional, como decía.

2. La verdadera razón de la decisión es el principio de proporcionalidad so pretexto de la infracción del Derecho de la Unión limitada a la libre circulación de capitales

El pronunciamiento del TJUE gira sobre dos elementos fundamentales.

De un lado, en el párrafo 12, se expone la síntesis del régimen legal que es objeto de enjuiciamiento, en una descripción que resulta determinante de las cuestiones que van analizándose y, por ende, de las conclusiones que se alcanzan.

Entiende el TJUE en el aludido párrafo 12 que: «En virtud de la legislación nacional controvertida en el presente asunto, los residentes en España que no declaren o declaren de manera imperfecta o extemporánea los bienes y derechos que poseen en el extranjero se exponen a la regularización del impuesto

adeudado sobre las cantidades correspondientes al valor de dichos bienes o derechos, incluso cuando estos hayan sido adquiridos durante un período ya prescrito, así como a la imposición de una multa proporcional y de multas de cuantía fija específicas.».

Por otro lado, y tras reprochar a la Comisión su imprecisión sobre los principios eventualmente vulnerados, siendo éstos, desde luego, el de libre circulación de capitales, aunque también pudieran serlo el de la libre prestación de servicios, la libertad de establecimiento y la libre circulación de los trabajadores, concluye el Tribunal que los tres últimos lo son de manera secundaria y subordinada al principal, el principio de libre circulación de capitales, referido en primer lugar. En conclusión, y siguiendo un criterio reiterado³, el examen se realiza únicamente desde la óptica de «la libertad de circulación de capitales garantizada en el artículo 63 TFUE y en el artículo 40 del Acuerdo EEE, cuyo alcance jurídico es sustancialmente idéntico (véanse, en este sentido, las sentencias de 11 de junio de 2009, Comisión/Países Bajos, C-521/07, EU:C:2009:360, apartado 33, y de 5 de mayo de 2011, Comisión/Portugal, C-267/09, EU:C:2011:273, apartado 51)».

Una vez sentado lo anterior, los razonamientos jurídicos del pronunciamiento analizado se pueden estructurar en torno a tres cuestiones a las que el Tribunal va dando respuesta:

- 1ª. La existencia o no de una verdadera restricción a la libertad de circulación de capitales. Cuestión que de la que se ocupan los párrafos 16 a 20.
- 2ª. De confirmarse que se produce una restricción a la libertad de circulación de capitales, la pregunta es si estaría justificada y su respuesta se aborda en los párrafos 21 a 24.
- 3ª. La tercera cuestión es un juicio de proporcionalidad que se divide, a su vez, en la solución a tres interrogantes.
 - 3.1. Los párrafos 25 a 41 se ocupan de un primer interrogante: la medida relativa a la «calificación de los activos poseídos en el extranjero –y habría que añadir, no declarados, declarados de manera incorrecta o incompletamente, o extemporáneamente, en coherencia con el objeto descrito en el párrafo 12,– como "ganancias patrimoniales no justificadas", sin posibilidad de acogerse a la prescripción»: ¿es proporcionada?
 - 3.2. Los párrafos 42 a 54 versan sobre la proporcionalidad de la multa del 150% de la disp. ad. 1ª de la Ley 7/2012, de 29 de octubre.

3 Parágrafo 11 de la STJUE de 27 de enero de 2022 (asunto C-788/19): «véanse, en este sentido, a propósito de una medida relacionada a la vez con la libertad de circulación de capitales y con la libertad de establecimiento, las sentencias de 13 de noviembre de 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, EU:C:2012:707, apartados 89 a 93, y de 28 de febrero de 2013, *Beker y Beker*, C-168/11, EU:C:2013:117, apartados 25 a 31; y, a propósito de una medida relacionada a la vez con la libre circulación de capitales y la libre prestación de servicios, la sentencia de 26 de mayo de 2016, *NN (L) International*, C-48/15, EU:C:2015:356, apartado 39].

3.3. Y, por último, los párrafos 55 a 63 examinan la proporcionalidad de las multas de cuantía fija de la disp. ad. 18^a.2 LGT.

2.1. Las causas que permiten apreciar una restricción a la libertad de circulación de capitales

En relación con la primera de las cuestiones a dilucidar, la sentencia concluye, en el párrafo 19, en la existencia de una restricción a la libertad de circulación de capitales conforme a la jurisprudencia anterior del Tribunal y, lo que es esencial, porque de la aplicación de la normativa española se genera una diferencia de trato ya que las sanciones que contempla no tienen equivalente en relación con bienes y derechos situados en el extranjero. Cuestión que abordaré después.

Un aspecto que me parece destacable de este primer interrogante que despeja el Tribunal es que para defenderse de la alegación de restricción que realiza la Comisión, el Reino de España alude a un elemento intencional de ocultación de información que, entiendo, no estaba contemplado en las normas enjuiciadas. Dice en tal sentido la defensa del Reino de España que la libre circulación de capitales no puede amparar a quienes ocultan sus activos por «motivos fiscales». Argumento que el Tribunal acoge y valora más adelante y que pone de relieve la trascendencia de los objetivos que se marcó en su día la normativa enjuiciada, que perviven aun cuando ha sido derogado su polémico régimen sancionador. Este, según la parte demandada, se justificaría para hacer efectiva esa finalidad. Algo que hoy día ha perdido su sentido en parte, ya que el incumplimiento o cumplimiento irregular entiendo que se somete al régimen general de infracciones y sanciones de las obligaciones formales previsto en la LGT, tal y como ya he señalado antes.

El último argumento frente a la Comisión es el relativo a la desigualdad generada y conecta con lo que, sin duda, es el verdadero sentido de la obligación formal debatida, ya que se trata de una medida de «control fiscal» sobre bienes y derechos situados en el extranjero que escapan a las posibilidades de control con que cuenta la Administración tributaria en relación con los situados en territorio español.

A mi modo de ver, la argumentación del Reino de España describe lo que late en el fondo de aquella medida del año 2012. Y es que sus verdaderos objetivos no eran otros que lograr, a través de ese llamado «control fiscal», la tributación de rentas ocultas, bien en IRPF, bien en el ISoc. Sin olvidar la eventual tributación en el Impuesto sobre Patrimonio por los propios bienes y derechos situados en el extranjero que las generan. Esto es lo que justifica que una obligación formal comportara un régimen jurídico tan desproporcionado, no sólo en cuanto a las sanciones puramente dichas, sino en un sentido amplio, puesto que abarca las medidas de regularización representadas en la presunción legal de ganancias no justificadas, aplicables con efectos retroactivos y al margen de la prescripción.

La decisión del Tribunal, ya lo he adelantado, aprecia la restricción por las siguientes razones:

En primer lugar, porque las normas enjuiciadas colman los criterios establecidos en su jurisprudencia anterior sobre restricciones a la libre circulación de

capitales y, además, provocan la desigualdad de trato que ya he referido. Dice, en este sentido el Tribunal:

«19. En el caso de autos, la obligación de declarar los bienes o derechos situados en el extranjero mediante el "modelo 720" y las sanciones vinculadas al incumplimiento o al cumplimiento imperfecto o extemporáneo de dicha obligación, que no tienen equivalente en lo que respecta a los bienes o derechos situados en España, establecen una diferencia de trato entre los residentes en España en función del lugar de localización de sus activos. Esta obligación puede disuadir a los residentes de ese Estado miembro de invertir en otros Estados miembros, impedirles hacerlo o limitar sus posibilidades de hacerlo y constituye, por tanto, como ya declaró el Tribunal de Justicia en relación con una normativa que tenía como objetivos garantizar la eficacia de los controles fiscales y luchar contra el fraude fiscal derivado de la ocultación de activos en el extranjero, una restricción a la libre circulación de capitales, en el sentido de los artículos 63 TFUE, apartado 1, y 40 del Acuerdo EEE (véase, en este sentido, la sentencia de 11 de junio de 2009, X y Passenheim-van Schoot, C-155/08 y C-157/08, EU:C:2009:368, apartados 36 a 40).»

En segundo lugar, ese objetivo que alude al elemento intencional, que también mencionado, no es óbice para afirmar la restricción. Cosa distinta es que ésta pueda llegar a estar justificada, lo que debe ser objeto de un análisis posterior.

«20. El hecho de que esta legislación vaya dirigida contra los contribuyentes que ocultan sus activos por motivos fiscales no desvirtúa esta conclusión. En efecto, el hecho de que una normativa tenga como objetivos garantizar la eficacia de los controles fiscales y luchar contra el fraude fiscal no es óbice para que se declare la existencia de una restricción a los movimientos de capitales. Estos objetivos únicamente se cuentan entre las razones imperiosas de interés general que pueden justificar el establecimiento de tal restricción (véanse, en este sentido, las sentencias de 11 de junio de 2009, X y Passenheim-van Schoot, C-155/08 y C-157/08, EU:C:2009:368, apartados 45 y 46, y de 15 de septiembre de 2011, Halley, C-132/10, EU:C:2011:586, apartado 30).»

2.2. La justificación de la restricción basada en los objetivos de las normas enjuiciadas

Como he tratado de poner de manifiesto a lo largo de las líneas anteriores, los objetivos que guían las normas españolas sometidas a enjuiciamiento por el TJUE resultan esenciales en su decisión. Y es fácil apreciarlo en los razonamientos que el Tribunal ofrece sobre el segundo interrogante que se refiere a la posible justificación de la restricción una vez ha sido reconocida.

Y aquí la respuesta se basa en la coincidencia entre los argumentos de la Comisión y del Reino de España sobre que la restricción a la libertad de movimientos podría estar justificada doblemente. Por una parte, por la «necesidad de garantizar la eficacia de los controles fiscales» y, por otra, por el «objetivo de lucha contra el fraude y la evasión fiscales» [parágrafo 21]. Esta es la incógnita que se despeja en primer lugar por el Tribunal, para confirmar que la medida

está justificada. Y deja para un momento inmediatamente posterior la objeción de la Comisión que sostiene que, no obstante la justificación, la medida «va más allá de lo necesario para alcanzar los objetivos» perseguidos.

La justificación vendría, según el Tribunal, porque, atendida su jurisprudencia reiterada, «la necesidad de garantizar la eficacia de los controles fiscales y el objetivo de lucha contra el fraude y la evasión fiscales forman parte de las razones imperiosas de interés general que pueden justificar el establecimiento de una restricción a las libertades de circulación (véanse, en este sentido, las sentencias de 11 de junio de 2009, X y Passenheim-van Schoot, C-155/08 y C-157/08, EU:C:2009:368, apartados 45 y 46, y de 15 de septiembre de 2011, Halley, C-132/10, EU:C:2011:586, apartado 30). [...] En el caso de autos, dado que la información de que disponen las autoridades nacionales en relación con los activos que sus residentes fiscales poseen en el extranjero es, globalmente, inferior a la que poseen en relación con los activos situados en su territorio, aun teniendo en cuenta la existencia de mecanismos de intercambio de información o de asistencia administrativa entre los Estados miembros, la normativa controvertida resulta adecuada para garantizar la consecución de los objetivos perseguidos. No obstante, debe comprobarse si no va más allá de lo necesario para alcanzarlos»⁴.

Esta última pregunta es la que se dilucida en torno al principio de proporcionalidad y se divide, a su vez, en las cuestiones que he sintetizado líneas atrás.

2.3. La no superación del juicio de proporcionalidad de la normativa española

Como acabo de indicar, este juicio de proporcionalidad se refiere a tres cuestiones diversas que, a mi modo de ver, se pueden agrupar en dos. Puesto que son dos los tipos de efectos derivados del incumplimiento o cumplimiento irregular de la obligación de declarar que nos ocupa. Por un lado, la presunción de obtención de rentas calificadas como ganancias patrimoniales no justificadas en IRPF o en ISoc. que no es un efecto sancionador en tanto se refiere a la obligación de pago de tributos. Y, en el segundo grupo, confluyen dos medidas o efectos de naturaleza sancionadora. Unos de carácter particular, en tanto se preveían en relación directa con el aquel efecto que acabo de señalar y que contemplaba la disp. ad. 1ª Ley 7/2012, de 29 de octubre. Los otros, los de carácter general de la disp. ad. 18ª.2 LGT.

Es decir, la primera cuestión que aborda la sentencia sobre el régimen de las ganancias de patrimonio no justificadas no trata del principio de proporcionalidad en relación con sanciones, sino con las previsiones de regularización basadas en presunciones legales tanto en IRPF como en ISoc. Esta es la que veremos en último lugar, pese a que es la primera que aborda el Tribunal.

4 Parágrafos 20, 22 y 24.

2.3.1. La proporcionalidad del régimen sancionador en sentido estricto: disp. ad. 18ª.2 LGT y disp. ad. 1ª Ley 7/2012, de 29 de octubre

La segunda cuestión se circunscribe, como decía, al mismo ámbito, pero lo hace respecto de la multa proporcional prevista en la disp. adicional 1ª de la Ley 7/2012, de 29 de octubre. En este punto se pone de manifiesto un problema que subyace en toda esta polémica y es la confusión entre la obligación formal de declarar y la obligación de pago derivada del incumplimiento de aquella que contemplaban los art. 39.2 LIRPF y 13.6 TRLIS y posteriormente el art. 121.6 LIS. Confusión que tiene que ver, precisamente, con los objetivos de las medidas. A saber, la medida de «control fiscal» que es la obligación formal que se cumple a través del llamado «modelo 720» tiene un objetivo esencial: la tributación de rentas derivadas de la tenencia de bienes y derechos situados en el extranjero. De este modo, el régimen sancionador analizado no incurre estrictamente en duplicidad ya que la multa proporcional se refiere al incumplimiento de la obligación de pago del tributo. Incumplimiento que habría aflorado del juego de presunciones que, a su vez, deriva del incumplimiento de la obligación, previa y formal, de declarar esos bienes y derechos situados en el extranjero. La aplicación, por otra parte, de las sanciones que preveía la disp. adicional 18ª.2 LGT tenía como presupuesto de hecho, directo, no mediato, como en el caso anterior, el incumplimiento o cumplimiento irregular de la obligación formal de declarar la tenencia de bienes y derechos situados en el extranjero. Como se ve, además, se trata, en todo momento de sanciones y no de recargos por declaración extemporánea a los que alude la Comisión [parágrafo 43] esgrimiendo un argumento que rebate acertadamente la defensa del Reino de España [parágrafo 45].

Esta conexión entre obligaciones formales y materiales que evidencia el Reino de España no es vista por el TJUE del mismo modo que he señalado antes como una relación mediata, sino que, antes al contrario, sostiene que «resulta incuestionable» que la imposición de la multa proporcional del 150% que preveía la disp. adicional 1ª Ley 7/2012, de 29 de octubre, «está directamente relacionada con el incumplimiento de obligaciones declarativas». Porque, dice el Tribunal: «solo se aplica a los contribuyentes cuya situación esté comprendida en el supuesto de hecho del artículo 39, apartado 2, de la LIRPF o del artículo 121, apartado 6, de la LIS, es decir, los contribuyentes que no hayan cumplido la obligación de información sobre sus bienes o derechos en el extranjero o lo hayan hecho de manera imperfecta o extemporánea, excluyendo a aquellos que, pese a haber adquirido tales bienes o derechos mediante rentas no declaradas, hayan cumplido en cambio dicha obligación». Es decir, si no entiendo mal, creo que del razonamiento del Tribunal se desprende que la desproporción en que incurre la normativa enjuiciada viene de la apreciación de una duplicidad de sanciones. Pues quienes han cumplido la obligación de declarar porque han presentado en plazo el llamado modelo 720, pero no han ingresado la obligación de pago relativa a las rentas ocultas, no son sancionadas más que por esto. Es decir, por el incumplimiento de una obligación material de pago de un tributo, y ello sigue el régimen general de los arts. 191 a 195 de la LGT.

Sin embargo, quienes no han declarado porque no han presentado el modelo 720 se ven sometidos a una eventual duplicidad de sanciones. Ya que se les aplicarían las del apartado 2 de la disposición adicional 18ª y, de darse el supuesto de hecho de los arts. 39.2 y/o 134.6 TRLIS –luego, el art. 121.6 LIS–, se les sumaría la multa proporcional de la disp. ad. 1ª de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, que es incompatible con las generales de los arts. 191 a 195 LGT. Algo que el TJUE no ha tenido en cuenta y, sin embargo, es esencial ya que dicha incompatibilidad evidencia que se trata de sanciones por conductas u omisiones relativas a obligaciones distintas: una, material y otra formal.

Hay, además, una hipótesis que el Tribunal no contempla y que abunda en lo anterior. Pues, ¿qué le sucedería a un obligado que no hubiera cumplido en plazo con la obligación formal de declarar –bien por no haber declarado absolutamente, bien por haberlo hecho extemporáneamente–, pero demostrara que sí tributó por las rentas derivadas de aquellos bienes o que no tuvo que hacerlo porque no era contribuyente? En estos casos, sólo procedía la imposición de las sanciones de la disp. ad. 18ª.2 LGT, pero no la multa proporcional de la disp. ad. 1ª Ley 7/2012, de 29 de octubre. Porque el objetivo de la norma estaba cumplido, aunque de manera imperfecta, ya que se logró la tributación de las capacidades económicas perseguidas por el legislador, o si no se hizo fue por una causa legal. Nuevamente se observa la trascendencia del verdadero objetivo de las normas enjuiciadas en relación con la obligación tributaria material de pago.

A la vista de estas hipótesis, cabe preguntarse acerca del porqué el legislador español incurrió en esa aparente duplicidad que, pese a no ser reconocida expresamente, a juicio del Tribunal, provoca un menoscabo desproporcionado de la libertad de circulación de capitales. En mi opinión, el argumento del Tribunal sobre la relación inmediata o directa y la confusión de obligaciones materiales y formales no puede oscurecer que efectivamente no hay tal duplicidad que por eso no se menciona, ni es la base del reproche a la norma española. Es decir, creo que el argumento del Reino de España es correcto, pero ello no impide concluir como lo hace el Tribunal. Pues este decide sobre la base del efecto desproporcionado que puede llegar a generar la «acumulación» de multas, debidas a presupuestos de hecho diferentes, aunque conexos, sin duda. Y tal vez cabe aventurar que pese a este riesgo el legislador español quiso sancionar una conducta, de incumplimiento absoluto o cumplimiento irregular de una obligación formal, atendiendo a un aspecto que no contemplaba la disp. ad. 18ª.2 LGT y es el de la actividad administrativa de regularización que comportaban las presunciones de los arts. 39.2 y 136.4 TRLIS –luego art. 121.6 LIS–. Sea o no éste el propósito del legislador español, es lo cierto que el Tribunal la considera una medida de «carácter extremadamente represivo» con independencia de que pudiera atemperarse según el criterio administrativo –en referencia a la Consulta Vinculante de 6 de junio de 2017 que se cita en la sentencia y cuya aplicación retroactiva rechaza el Tribunal⁵– precisamente por el resultado de esa acumulación de sanciones que podría llegar a suponer que el importe de las «cantidades adeudadas por el contribuyente como consecuencia del incumpli-

5 Parágrafo 52.

miento de la obligación de información sobre sus bienes y derechos en el extranjero» se superara el importe del 100€ del valor de aquéllos⁶.

El análisis de las cuestiones anteriores evidencia que el régimen sancionador que, en todo caso, resultaba de aplicación en el supuesto de incumplimiento o cumplimiento irregular de la obligación de declarar la tenencia de bienes y derechos situados en el extranjero era el de «multas fijas» previsto por la disp. ad. 18ª.2 de la LGT. Y este es también considerado desde el prisma de la proporcionalidad atendiendo su elevada cuantía. En este sentido, la conclusión del Tribunal, de alcance general, es que ésta «no guarda proporción alguna con el importe de las impuestas a los contribuyentes en virtud de los artículos 198 y 199 de la LGT, que resultan comparables puesto que sancionan el incumplimiento de obligaciones análogas a las previstas en la disposición adicional decimoctava de la LGT⁷». Hay, además, otra conclusión de alcance más limitado y es la que ya conocemos para el caso en que se acumularan estas sanciones y la multa proporcional de la disp. ad. 1ª Ley 7/2012, de 29 de octubre.

En definitiva, la contravención de los arts. 63 TFUE y 40 del Acuerdo EEE se debe a la decisión, primero, de «sancionar el incumplimiento o el cumplimiento imperfecto o extemporáneo de la obligación informativa relativa a los bienes y derechos situados en el extranjero con una multa proporcional del 150 % del impuesto calculado sobre las cantidades correspondientes al valor de dichos bienes o derechos, que puede acumularse con multas de cuantía fija». Y, segundo, «al sancionar el incumplimiento o el cumplimiento imperfecto o extemporáneo de la obligación informativa relativa a los bienes y derechos situados en el extranjero con multas de cuantía fija cuyo importe no guarda proporción alguna con las sanciones previstas para infracciones similares en un contexto puramente nacional y cuyo importe total no está limitado».

2.3.2. La proporcionalidad de la presunción de obtención de ganancias patrimoniales no justificadas y su aplicación temporal

En relación con esta cuestión, los términos iniciales del debate entre las partes se dirimen, en síntesis, sobre la existencia de una auténtica presunción *iuris et de iure* de obtención de renta no declarada, según la Comisión, algo que niega el Reino de España. A ello se añade la discusión sobre si podría, o no, operar la prescripción.

El Tribunal la aborda con base en las dos premisas fundamentales de su jurisprudencia: una, que «el mero hecho de que un contribuyente residente posea bienes o derechos fuera del territorio de un Estado miembro no puede fundamentar una presunción general de fraude y evasión fiscales⁸». La otra, que «una normativa que presume la existencia de un comportamiento fraudulento por la sola razón de que concurren los requisitos que establece, sin conceder al contribuyente posibilidad alguna de destruir esa presunción, va, en

6 Parágrafo 53.

7 Parágrafo 61.

8 Sentencias de 11 de marzo de 2004, de Lasteyrie du Saillant, C-9/02, EU:C:2004:138, apartado 51, y de 7 de noviembre de 2013, K, C-322/11, EU:C:2013:716, apartado 60.

principio, más allá de lo necesario para alcanzar el objetivo de lucha contra el fraude y la evasión fiscales⁹».

Atendido lo anterior, la conclusión del Tribunal se refiere a dos cuestiones diferentes.

La primera es la mera existencia de una presunción legal que se analiza desde la perspectiva de la proporcionalidad. En este sentido, la respuesta del Tribunal es favorable a la norma española considerando su proporcionalidad con los objetivos de garantizar la eficacia de los controles fiscales y luchar contra el fraude y la evasión fiscales. Conclusión que se alcanza al considerar dos circunstancias: «(...) por una parte, que la presunción de obtención de ganancias patrimoniales no justificadas establecida por el legislador español no se basa exclusivamente en la posesión de bienes o derechos en el extranjero por el contribuyente, ya que dicha presunción entra en juego debido al incumplimiento o al cumplimiento extemporáneo, por parte de este, de las obligaciones de declaración específicas que le incumben en relación con dichos bienes o derechos. Por otra parte (...) el contribuyente puede destruir esta presunción» de dos maneras: (a) «no solo acreditando que los bienes o derechos de que se trata se adquirieron mediante rentas declaradas o mediante rentas obtenidas en ejercicios impositivos respecto de los que no tenía la condición de contribuyente del impuesto»; (b) sino también, cuando no pueda acreditar tal extremo, alegando que cumplió su obligación de pago del impuesto por las rentas que sirvieron para adquirir esos bienes o derechos, lo que corresponde entonces a la Administración tributaria comprobar». Posibilidad que no se deriva del tenor literal de las normas cuestionadas, sino que se desprende «de información facilitada al Tribunal de Justicia». Y que, en el fondo, se debe al verdadero objetivo de estas medidas: el de lograr la efectiva tributación de rentas que provienen de bienes y derechos situados en el extranjero y sobre los que la Administración española difícilmente tiene control.

La segunda tiene que ver con la objeción de la Comisión sobre la imposibilidad de invocar una norma de prescripción. En este punto, creo que es fundamental tener en cuenta la precisión que realiza el Tribunal en el parágrafo 33. Dice ahí que la conclusión alcanzada sobre la proporcionalidad de la presunción establecida legalmente no se enerva por «La imposibilidad de que el contribuyente destruya esta presunción alegando que los bienes o derechos respecto de los cuales no cumplió la obligación de información o lo hizo de manera imperfecta o extemporánea se adquirieron durante un período prescrito (...)». Porque «la invocación de una norma de prescripción no sirve para desvirtuar una presunción de fraude o de evasión fiscales, sino que únicamente permite evitar las consecuencias que debería acarrear la aplicación de dicha presunción». Esta es la precisión fundamental a la que me refería.

A continuación, sin embargo, esta segunda parte del razonamiento, que concluye en la condena al Reino de España, deriva de que el Tribunal considera que no obstante lo anterior, «procede comprobar si las opciones elegidas por el

9 Sentencias de 3 de octubre de 2013, Itelcar, C-282/12, EU:C:2013:629, apartado 37 y jurisprudencia citada, y de 26 de febrero de 2019, X (Sociedades intermedias domiciliadas en terceros países), C-135/17, EU:C:2019:136, apartado 88].

legislador español en materia de prescripción no resultan, por sí mismas, desproporcionadas en relación con los objetivos perseguidos». En este punto la conclusión del Tribunal se debe a las exigencias del principio de seguridad jurídica que resulta vulnerado cuando se establecen mecanismos que, en la práctica, supongan «prolongar indefinidamente el período durante el cual puede efectuarse la imposición, ya que se podía regularizar sin límite temporal, «o que permitan dejar sin efecto una prescripción ya consumada». Lo que sucedía en los casos de incumplimiento en plazo de la obligación de declarar –incumplimiento absoluto o cumplimiento extemporáneo–, en los que, a juicio del Tribunal, dichas normas conferían a la Administración española la posibilidad de actuar de manera ilimitada o indefinida en el tiempo. Situación bien diferente de aquéllos obligados que sí declararon en plazo que conservarían «el beneficio de la prescripción respecto de las eventuales rentas ocultas que hayan servido para adquirir los bienes o derechos que posee en el extranjero»¹⁰.

En conclusión, la contravención de los arts. 63 TFUE y 40 del Acuerdo EEE, en este aspecto se debe a que el Reino de España ha dispuesto que «el incumplimiento o el cumplimiento imperfecto o extemporáneo de la obligación informativa relativa a los bienes y derechos situados en el extranjero tiene como consecuencia la imposición de las rentas no declaradas correspondientes al valor de esos activos como "ganancias patrimoniales no justificadas" sin posibilidad, en la práctica, de ampararse en la prescripción»¹¹.

Como es lógico, la decisión del TJUE se ciñe a la eventual vulneración de los derechos y libertades del Derecho de la Unión y, en ese sentido, el fallo se limita condenar al Reino de España por incumplir, en este caso concreto «las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 63 TFUE y 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, de 2 de mayo de 1992», relativas a la libertad de circulación de capitales, en coherencia con la delimitación del marco jurídico que había efectuado previamente sobre las libertades en cuestión en el parágrafo 15 de la Sentencia.

2.4. La implicación de otros principios jurídicos junto al de proporcionalidad

Hemos ido viendo a lo largo de este análisis que el parámetro de enjuiciamiento es, en todo momento, el principio de proporcionalidad. Principio propio del ámbito sancionador pero que también es el criterio de enjuiciamiento de una norma propiamente tributaria como es la presunción de obtención de rentas calificables como ganancias patrimoniales no justificadas de los art. 39.2 LIRPF y 134.6 TRLIS –luego, art. 121.6 LIS–. En este sentido, cabe tener en cuenta diversas circunstancias.

La primera, que de estas normas se ha llegado a predicar su naturaleza sancionadora¹². Algo que yo no comparto y creo que tampoco se sustenta en la nor-

¹⁰ Parágrafo 36.

¹¹ Parágrafo 63.

¹² En este sentido, *vid.* SIMÓN ACOSTA, E.: «Arbitrariedades y excesos jurídicos en la Declaración Informativa de Bienes en el Extranjero», *op. cit.*, pág. 65.

mativa analizada que, precisamente, distingue las consecuencias jurídicas con base en esa misma diferenciación.

La segunda, que deriva de lo anterior, es que, tanto respecto de estas normas tributarias como de las estrictamente sancionadoras, la disp. ad. 18^a.2 LGT y la disp. Ad. 1^a Ley 7/2012, de 29 de octubre, la vulneración de la proporcionalidad lo sería, en realidad, de la seguridad jurídica, en cuanto se vería gravemente afectada en dos aspectos: (a) por el gravamen hacia el pasado de capacidades económicas cuya obligación de tributación estaría prescrita, en aplicación de la regla de imputación de la disp. ad. 2^a Ley 7/2012, de 29 de octubre, configurando un supuesto de retroactividad en grado máximo que vulneraría el citado principio de seguridad jurídica y confianza legítima; y (b) en cuanto a la retroactividad, también prohibida, de sanciones tributarias.

En tercer lugar, y respecto de estas últimas, conviene recordar que el principio de proporcionalidad tiene un contenido jurídico concreto y definido en nuestro, fijado en el art. 29.3 Ley 40/2015, de 2 de octubre, de Régimen Jurídico el Sector Público (LRJSP) y el art. 178 LGT, e interpretado conforme a la doctrina del TC.

Pues bien, todos los principios enumerados en las líneas anteriores son los que justifican la admisión de los recursos de casación en ATS de 18 de mayo de 2022 (rec. n.º 6557/2021) y ATS de 6 de julio de 2022 (rec. n.º 6999/2021), relativos a sendos acuerdos de imposición de sanción de la disp. ad. 18^a.2 LGT en casos de cumplimiento extemporáneo y espontáneo de la obligación de declarar a través del modelo 720.

En el segundo de ellos, dictado tras la STJUE de 27 de enero de 2022 (asunto 788/19), –como reproduce en su «razonamiento jurídico» quinto–, el TS admite el recurso de casación y señala que:

«2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Determinar si un acto sancionador, consistente en una multa pecuniaria fija por cumplimiento tardío –sin requerimiento previo de la Administración–, de la obligación de suministrar información a través del modelo 720 sobre bienes y derechos situados en el extranjero (Disposición adicional 18ª de la Ley General Tributaria) puede resultar incompatible con el derecho de la Unión Europea, considerando el principio de proporcionalidad y las libertades fundamentales del Tratado de Funcionamiento de la UE, en particular y sin perjuicio de otras que pudieran resultar afectadas, la libre circulación de capitales, interpretadas a la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea¹³.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación: (i) los artículos 29.3 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público y 178 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria; (ii) la doctrina constitucional relativa al principio de proporcionalidad, invocando, por todas, la STC 207/96, de 16 de diciembre, y (iii) el principio de libre circulación de capitales regulado en los artículos 63.1 y 65.3 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.»

13 La cursiva es del original.

Es importante adelantar ya que ambos pronunciamientos reproducen, a su vez, lo acordado con anterioridad en varios AATS de 2 de julio de 2020 y que algunas de estas cuestiones han sido resueltas por STS n.º 781/2022, de 20 de junio. A ello me referiré en el último epígrafe.

Por otra parte, el ATS de 13 de julio de 2022 (rec. n.º 7182/2022), acuerda la admisión de un recurso de casación, también derivado de un acto administrativo de imposición de sanción por infracción muy grave de la disp. ad. 18ª.2 LGT, en relación con la declaración de bienes y derechos situados en el extranjero realizada de manera espontánea y extemporánea por el obligado tributario, y en el que se aborda el problema atendiendo a los principios señalados arriba.

Dice el TS en el acuerdo de admisión:

«2º) Las cuestiones que presentan interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consisten en:

1. Determinar si la regla de imputación de la ganancia patrimonial no justificada para bienes y derechos en el extranjero prevista en el artículo 39.2 de la Ley del IRPF, tiene un efecto retroactivo en grado máximo que contradiga los principios constitucionales de confianza legítima y seguridad jurídica.
2. Determinar si esa misma regla, al aplicarse sin sometimiento a plazo de prescripción alguno, pudiera socavarlas libertades fundamentales del Tratado de Funcionamiento de la UE y, en particular, la libre circulación de capitales, interpretadas a la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la UE y a tenor de los principios de seguridad jurídica y de proporcionalidad.
3. Determinar si la norma enjuiciada, al gravar un capital como renta en un tributo progresivo y, ello, por la mera ubicación de los bienes y derechos en un lugar determinado y con independencia del momento de su obtención, pudiera quebrantar los principios constitucionales de capacidad económica y no confiscatoriedad.

3º) El recurso plantea la necesidad de interpretar el artículo 39 LIRPF, que tiene por objeto las ganancias patrimoniales no justificadas. También será preciso tener en consideración la Disposición adicional decimoctava LGT que, referida a la "obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero", fue introducida por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude (BOE de 30 de octubre). Asimismo, será preciso tener en cuenta el artículo 120 LGT, relativo a las autoliquidaciones. Por su parte, el artículo 24 CE consagra el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva».

La alusión a estos dos últimos preceptos, —sobre los que ninguno de los razonamientos del auto se pronuncia, ya que se limita a reproducir lo alegado por el recurrente—, tienen una especial trascendencia en cuanto atañen a los efectos que deben derivarse tanto del fallo del TJUE como de la derogación de los preceptos implicados en la cuestión de interés casacional, los art. 39.2 LIRPF y disp.

ad. 18ª 2 LGT, por la Ley 5/2022, de 9 de marzo. Aspecto que, como el anterior, analizaré en el último epígrafe.

Antes, para cerrar este que nos ocupa, y habida cuenta del protagonismo que cobra en toda esta cuestión el principio de proporcionalidad, creo conveniente detenerme, siquiera brevemente, en algunos aspectos de este en relación con la potestad sancionadora en materia tributaria. Pues a la vista de que los objetivos perseguidos por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, resultan fundamentales en la decisión del TJUE no está de más recordar que la finalidad de lucha contra el fraude fiscal va unida indefectiblemente, por su propia esencia, a las medidas represivas de las conductas de elusión, de incumplimiento, del deber constitucional de contribuir, tales como las sanciones tributarias y, en principio, esa lucha parece que deba comportar, lógicamente, su recrudecimiento. Si bien, con el límite o contrapunto que representa el principio de proporcionalidad al que se refiere el art. 178 LGT. Este precepto se diseña conforme a una pauta sobradamente empleada por la LGT del año 2003. Pues combina la remisión a las normas y disposiciones administrativas generales, —hoy en día, las leyes 39/2015 y 40/2015, ambas de 1 de octubre—, para, a continuación, salvaguardar la posible existencia de especialidades de la materia tributaria tan propias y poco justificadas, en general, y menos aún en un ámbito tan sensible como es el del Derecho sancionador. Pese a esto último, y por lo que hace al principio de proporcionalidad, el párrafo segundo del art. 178 LGT se limita a enumerarlo y la Ley ya no se refiere posteriormente de manera expresa a él como sí hace con otros principios como el de responsabilidad (art. 179 LGT) o el principio de no concurrencia de sanciones (art. 180 LGT). Omisión que induce a pensar en la inexistencia de especialidad alguna respecto de la regulación general pero que cabrá confirmar. Esto último se debe a que la especialidad de la materia tributaria no es algo que se limite a consagrar la LGT, sino que, de sobra es sabido, las propias leyes administrativas corroboran dándole así plena coherencia a la diferencia de regímenes jurídicos. En este sentido, la estela dejada por la Disposición adicional 5ª de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJAP-PAC) —recrudecida tras la reforma parcial de la Ley 4/1999, de 13 de enero—, ha dejado paso, una vez derogada aquella Ley, a lo establecido en la Disp. Ad. 1ª de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (LPACAP) que habrá que tener en consideración, pese a que los principios de la potestad sancionadora se recogen en otra Ley, la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público (LRJSP) como consecuencia del desdoblamiento habido en esta regulación administrativa general que, supuestamente, contribuye a aportar seguridad jurídica a los administrados.

La cuestión es que la remisión del art. 178 párrafo primero de la LGT a los principios generales de la potestad sancionadora en «materia administrativa» supone que el principio de proporcionalidad regulado por el art. 29 de la LRJSP tenga plena vigencia y eficacia en relación con la potestad sancionadora en materia tributaria. Pues así se desprende de la conjunción de los arts. 1º y 2º de la LRJSP que delimitan el objeto de la ley y su ámbito de aplicación subjetivo, respectivamente. Dicho lo cual, la cuestión estriba en saber si, dado que estamos en el campo de los principios del Derecho sancionador, lo dispuesto en la

mencionada Disp. Ad. 1ª de la LPACAP supone alguna especialidad en relación con la potestad sancionadora en materia tributaria.

Por lo que a nosotros nos interesa, la norma citada establece: «(...) 2. *Las siguientes actuaciones y procedimientos se regirán por su normativa específica y supletoriamente por lo dispuesto en esta Ley: (...) c) Las actuaciones y procedimientos sancionadores en materia tributaria y aduanera (...)*».

Atendido ello, y para poder responder a la pregunta planteada, hay que tener en cuenta cuál es el ámbito al que se refiere o afecta el principio de proporcionalidad. Cuestión que presenta una doble vertiente. La primera es su ámbito objetivo, que, en materia tributaria, plantea el problema de saber si un principio de la potestad sancionadora resulta predicable de otras figuras, precisamente la antítesis de las sanciones, como son los recargos por declaración extemporánea del art. 27 LGT. Sin perder de vista este aspecto, relevante, sin duda, puesto que ahora nos enfrentamos a un caso de ampliación de dicho ámbito, habida cuenta que el principio se ha predicado de normas tributarias que establecen una presunción legal, la segunda vertiente a la que me refería es la del doble plano de actuación del principio de proporcionalidad, ya que, según dispone el apartado 3 del art. 29 LRJSP, éste se refiere, en primer lugar, a la «determinación normativa del régimen sancionador». Es, pues, un mandato al autor de las normas sancionadoras. Y, en segundo lugar, atañe al «ámbito de imposición de sanciones por las Administraciones públicas».

En el citado art. 29 LRSP se contienen las exigencias comunes a los dos planos descritos donde rige el principio de proporcionalidad que se concretan en¹⁴:

- La de «observar la debida idoneidad y necesidad de la sanción a imponer».
- Su «adecuación a la gravedad del hecho constitutivo de la infracción».
- La graduación de la sanción con arreglo a varios criterios «especialmente»:
 - a) El grado de culpabilidad o la inexistencia de intencionalidad.
 - b) La continuidad o persistencia en la conducta infractora.
 - c) La reincidencia por comisión en el término de un año de más de una infracción de la misma naturaleza cuando así haya sido declarado por resolución firme en vía administrativa».

Sentado lo anterior, es donde entra en juego lo previsto por la Disp. Ad. 1ª LPACAP que, al prever especialidades en relación con las «actuaciones y procedimientos» sancionadores en materia tributaria, encajaría en el párrafo segundo del art. 178 LGT. Y, en mi opinión, la lectura conjunta de ambas previsiones permite entender que esa supuesta especialidad de la materia tributaria, de haberla, se referirá sólo al segundo plano del principio de proporcionalidad, el de la aplicación por la Administración tributaria cuando ejercita su potestad

14 MARTÍNEZ LAGO, M. A.: «Sobre los principios de la potestad sancionadora», *Crónica Tributaria*, n. 119, 2006, p. 107.

sancionadora, habida cuenta de la limitación de la Disp. Ad. 1ª de la LPACAP a las «actuaciones y procedimientos». Es decir, no cabe apreciar especialidad alguna respecto de la exigencia de proporcionalidad a la hora de redactar las normas legales y reglamentarias que regulan las sanciones anudadas a las infracciones tributarias que previamente habrán tipificado con respeto a los principios de tipicidad y legalidad. Así como deberá tener en cuenta el límite del art. 29.2 LRJSP, idéntico a lo previsto por su antecedente, el art. 131 LRJAP-PAC.

Esta idea es especialmente relevante, entiendo, en casos tan sonados como el que nos ocupa de la obligación de información de bienes y derechos situados en el extranjero precisamente por la infracción del principio de proporcionalidad que debió observarse entonces con arreglo a lo dispuesto por el art. 178 LGT y el art. 131 LRJAP-PAC, a la sazón vigente¹⁵. Como también el principio de proporcionalidad estuvo presente en las cuestiones de interés casacional admitidas a trámite por el TS el pasado año 2020¹⁶ (v. gr. ATS de 2 de julio de 2020; rec. n.º 6410/2019) ya citadas y relativas al supuesto concreto de las sanciones previstas legalmente en los casos de cumplimiento espontáneo y extemporáneo de la citada obligación formal y donde el TS toma en consideración el principio de proporcionalidad en la aplicación del sistema tributario del art. 3 LGT y el principio de proporcionalidad de la potestad sancionadora del art. 178 LGT.

3. Valoración de la situación actual de la obligación de declaración de bienes y derechos situados en el extranjero

En mi opinión, son varios los aspectos a tratar en este punto, todos ellos lógicamente derivados de la STJUE de 27 de enero de 2022 (asunto C-788/19) y relativos a los efectos que ésta provoca o pudiera provocar. Pues, como se sabe, y enseguida veremos, hay algunos sobre los que, en principio, no cabe duda alguna, ya que vienen establecidos en el propio ordenamiento jurídico de manera clara. Así, la vinculación de los órganos jurisdiccionales internos, que ha quedado plasmada en recientes pronunciamientos del TS que veremos seguidamente, pero que, sin embargo, no deja de plantear problemas. Otros, como la reacción del legislador que, en este caso, ha sido inmediata, y radical, diría yo, han acentuado, en este supuesto concreto, un problema que siempre se plantea en relación con las declaraciones de contravención del Derecho de la Unión por parte del TJUE, me refiero a su eficacia *ex tunc*. Y todo ello con el agravante añadido sobre la indiscutible naturaleza jurídica sancionadora de alguna de las normas implicadas, la disp. ad. 18ª.2 LGT y la disp. ad. 1ª de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, y la controversia en torno a la que cabe atribuir a los art. 39.2 LIRP y el art. 121.6 LIS –antes art. 134.6 TRLIS–.

15 Este principio resultaba esencial en los trabajos publicados en fechas cercanas a la introducción del régimen legal por ANEIROS PEREIRA, J.: «La nueva obligación de informar sobre bienes y derechos en el extranjero», *QF*, núm. 3, febrero I, 2013 y FERNÁNDEZ AMOR, J.A.: «Examen de la declaración de bienes sitos en el extranjero a través de los principios jurídicos de las obligaciones tributarias formales», *Crónica Tributaria. Boletín de Actualidad* núm. 1/2013.

16 MULEIRO PARADA, L.M.: «Los principios de legalidad y de proporcionalidad en el derecho penal tributario y el derecho tributario sancionador» en I. MERINO JARA (Dir.) *La protección de los derechos fundamentales en el ámbito tributario*, Madrid, 2021, pág. 450.

La premisa de partida idónea para considerar todo lo anterior creo que la aporta el propio TS cuando, en la STS n.º 906/2022, de 4 de julio, se refiere a los efectos de las decisiones del TJUE. Pronunciamiento que se realiza en un caso relativo a la disp. ad. 18ª.2 LGT pero que cabe hacer extensivo a todo lo decidido en la STJUE de 27 de enero de 2022 (asunto C-788/19)¹⁷.

«SEXTO.- La obligación de inaplicar la norma nacional que fundamenta la resolución sancionadora, como efecto de la primacía del Derecho de la Unión Europea y la STJU de 27 de enero de 2022.

El carácter vinculante del Derecho de la Unión Europea obliga a los jueces y tribunales ordinarios de los Estados miembros, al enfrentarse con una norma nacional incompatible con el Derecho de la Unión, como es el caso de la que sustenta la resolución sancionadora recurrida, a inaplicar la disposición nacional, ya sea posterior o anterior a la norma de Derecho de la Unión (STJCE 9-3-78 asunto Simmenthal, 106/77; STJUE 22-6-10, asunto Melki y Abdeli, C-188/10 y C-189/10; y de 5-10-10 asunto Elchinov, C-173/09). Por su parte, el Tribunal Constitucional ha tenido ocasión de pronunciarse acerca del principio de primacía, en la sentencia 215/2014 de 18 de diciembre y, en la sentencia 232/2015 de 5 de noviembre. También en la sentencia 145/2012 de 2 de julio, se refería a la primacía del Derecho de la Unión Europea como técnica o principio normativo destinado a asegurar su efectividad, reconociendo esa primacía de las normas del ordenamiento comunitario, originario y derivado, sobre el interno, y su efecto directo para los ciudadanos, asumiendo la caracterización que de tal primacía y eficacia había efectuado el Tribunal de Justicia, entre otras, en las sentencias Vand Gend & Loos, de 5-2-63 y Costa ENEL de 15-7-64.

En este sentido, cabe recordar, con la doctrina del Tribunal Constitucional (STC 232/2015, de 5 de noviembre y 145/2015, de 2 de julio) sobre el alcance del principio de primacía del Derecho de la Unión Europea, que la naturaleza declarativa de las Sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea que resuelven recursos por incumplimiento no afecta a su fuerza ejecutiva, derivada directamente del art. 244 del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea, hoy art. 280 del Tratado de funcionamiento de la Unión Europea, donde se establece expresamente que «las sentencias del Tribunal de Justicia tendrán fuerza ejecutiva», ni empece a que tengan efectos *ex tunc*.

Además de la naturaleza ejecutiva de las Sentencias dictadas en un procedimiento por incumplimiento, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha confirmado el efecto *ex tunc* de dichas resoluciones, sin perjuicio de la facultad del Tribunal de limitar temporalmente los efectos de sus Sentencias *ex art.* 231 del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea (hoy art. 264 del Tratado de funcionamiento de la Unión Europea). Los derechos que corresponden a los particulares no derivan de la sentencia que declara el incumplimiento sino de las disposiciones mismas del Derecho comunitario que tienen efecto directo en el ordenamiento jurídico interno (Sentencias de 14 de diciembre de 1982, asunto Waterkeyn, antes citada, apartado 16, y de 5 de marzo de 1996, asuntos Brasserie du pêcheur y Factortame, C-46/93 y C-48/93, Rec.p. I-1029, apartado 95).»

17 De esta cuestión se ocupa ALARCÓN GARCÍA, E: «Regreso al pasado 2012, en compañía del modelo 720», *El Notario del Siglo XXI. Revista del Colegio Notarial de Madrid*, n.º. 102, 2022, págs. 152-155.

Sentado lo anterior, para conocer cuál es el estado actual de la problemática, creo que el criterio idóneo de partida es el puramente temporal.

Así, la primera cuestión que surge es la mera pervivencia de la obligación de declarar bienes y derechos de la disp. ad. 18ª LGT. Sobre ello, ya he indicado al principio del trabajo que resultaba fundamental ver el objeto de la STJUE de 27 de enero de 2022 (asunto 788/19) y en coherencia, el alcance del fallo. Así, en el recurso no se cuestiona la mera existencia de la obligación, aunque el Tribunal sí se pronuncia al respecto y confirma que, desde la perspectiva de la libre circulación de capitales, no hay obstáculo alguno a que los Estados puedan establecer una obligación formal semejante a la española. De este modo, los efectos vinculantes de la Sentencia para los aplicadores del Derecho español, órganos jurisdiccionales y administrativos, en tanto no fue derogada, lógicamente pasaban por mantener los actos de aplicación que estuvieran sometidos a su decisión, pero adecuándolos a lo decidido por el TJUE. En concreto, de lo que no cabe duda es que, tras la sentencia analizada y dado que la obligación se mantenía, eran sus efectos los que debían ser revisados. Y ello en un doble sentido. Por una parte, dejando sin efecto los actos administrativos de imposición de sanciones, ya que las normas que los amparaban eran contrarias a la libertad de circulación de capitales, en tanto infringían las exigencias de los principios de proporcionalidad y de seguridad jurídica. Pero, por otra, y dado el respaldo del TJUE al establecimiento de la presunción legal de obtención de rentas (párrafo 32), lo único que quedaba a la decisión de los aplicadores del derecho interno era la adaptación de sus efectos. En concreto, se trataba de que éstos se pudieran enervar (párrafo 33) alegando la prescripción ganada y limitando las potestades de comprobación de la Administración tributaria, en los términos indicados por el TJUE y que hemos visto en líneas anteriores.

En conclusión, la decisión del TJUE dejaba abierta la puerta a dos posibles decisiones. Una, la derogación de la obligación de información y todas sus consecuencias, tributarias y sancionadoras. Otra, la pervivencia de la obligación y sus consecuencias tributarias moduladas, así como las sancionadoras también podrían haberse visto modificadas¹⁸. La diferencia entre uno y otro aspecto es que, mientras la prueba frente a la presunción de ganancias patrimoniales no justificadas es algo de fácil articulación, la desproporción de las sanciones no es algo para lo que la decisión del TJUE deje margen de apreciación. En otras palabras, no parece que haya duda en torno a que el régimen de sanciones, tanto las de la disp. ad. 18ª.2 LGT como la de la disp. ad. 1ª Ley 7/2012, de 29 de octubre, haya perdido vigencia como consecuencia del pronunciamiento del TJUE.

Este aspecto que acabo de señalar conforma la segunda cuestión que se plantea en la actualidad. Y es que se ha producido, atendido el criterio cronológico indicado al comienzo, una discrepancia entre el TEAC y la decisión del

18 Una de las posibilidades que baraja ALARCÓN GARCÍA, E: «Marco normativo...», *op. cit.*, es la de haberse seguido con un régimen sancionador específico, más gravoso que el previsto en la normativa general, pero que no resultara desproporcionado. Frente a ello, y a la vista de las diversas razones de relevancia constitucional que ya expuse tiempo atrás, creo que la decisión del legislador de aplicar el régimen sancionador general es la más acertada. *Vid.* LITAGO LLEDÓ, R.: «La necesidad de interpretación sistemática y acorde al régimen sancionador de la LGT de la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero», *Tribuna Fiscal*, n.º 268, septiembre-octubre 2013, págs. 9 a 18.

legislador plasmada en la Ley 5/2022, de 9 de marzo, que ha derogado los arts. 39.2 LIRPF y art. 121.6 LIS, y que ha eliminado del ordenamiento jurídico la presunción «especial» de ambos preceptos que se anudaba a la obligación, también especial, de declarar bienes y derechos situados en el extranjero pese a que ésta pervive.

El problema deriva de lo siguiente: la citada Ley 5/2022, de 9 de marzo, entró en vigor el 11 de marzo de 2022 y su disposición final sexta, al establecerlo, no prevé excepción alguna de carácter retroactivo para los citados preceptos. Así pues, habida cuenta de su naturaleza no sancionadora no parece que resulte de aplicación el art. 10.2, segundo párrafo, de la LGT, aun a pesar de su inexplicable limitación a los actos no firmes. De modo que, únicamente si se reconociera plenamente la eficacia *ex tunc* de la STJUE de 27 de enero de 2022 (asunto C-788/19), se podrían declarar nulos los actos de aplicación, de liquidación tributaria, dictados al amparo de las susodichas normas.

Lo cierto es, no obstante, que sobre ello tenemos dos datos que no invitan precisamente al optimismo.

Por una parte, el criterio del TEAC, expresado antes de la aprobación de la Ley 5/2022, de 9 de marzo, en Resoluciones de 4 de marzo de 2022 (RG 5375-2020 y 5904-2020), es el mantenimiento de la presunción, en el caso debatido relativo a liquidaciones del IRPF por aplicación del art. 39.2 LIRPF, si bien admitiendo la alegación de prescripción conforme a los criterios ofrecidos por el TJUE¹⁹.

En su FD 5º se sostiene esta postura con arreglo al siguiente razonamiento:

«La conclusión de lo expuesto es clara: la ganancia de patrimonio no justificada del artículo 39.2 LIRPF es plenamente válida, pero sus consecuencias no pueden desconocer los plazos de prescripción del derecho a liquidar las rentas ocultas descubiertas. Como después se verá, la falta de atención del artículo 39.2 LIRPF a la prescripción se debe integrar con la aplicación de las reglas generales que la LGT, artículos 66 al 70, dedica a esta materia.

Tanto el artículo 91.1 del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia, como el artículo 121 del Reglamento de Procedimiento del Tribunal General, disponen que las sentencias del TJUE son obligatorias desde el día de su pronunciamiento. Igualmente, el TFUE alude a la obligación de los Estados de adoptar medidas para la ejecución de una sentencia de incumplimiento (artículo 260.1) y a la obligación de la institución, órgano u organismo del que emanó el acto anulado, de adoptar las medidas necesarias para la ejecución de la sentencia (artículo 266.1).»

Resulta llamativo que, en ese momento, el TEAC apoye su argumentación en que el proyecto de lo que luego sería la Ley 5/2022, de 9 de marzo, se pronunciaba en los mismos términos que lo hace su disp. final sexta. Y una vez aprobada la norma el criterio se ha asentado en las Resoluciones de 12 de mayo de

19 Véase sobre ello GARCÍA MORENO, V.A.: «La retroacción de actuaciones para probar la prescripción de las ganancias patrimoniales no justificadas del art. 39.2 LIRPF», *Carta Tributaria. Revista de Opinión*, n.º 86, 2022, 1 de mayo de 2022.

2022 (RG 3467-2020 y 4244-2021), del modo expresado en los FFDD quinto y sexto de la segunda de ellas:

«Para dar cumplimiento a la declaración de esa STJUE, en la Ley 5/2022, de 9 de marzo, sobre asimetrías híbridas (BOE 10/03/2022), se ha incluido una Disposición Final Quinta por la que se modifica el art. 39 de la Ley 35/2006 del IRPF, suprimiendo su apartado 2 (introducido por la Ley 7/2012). Además, en la Disposición Adicional Cuarta se modifica la Disposición Adicional Decimoctava de la Ley 58/2003 General Tributaria, relativa a la Obligación de información de los bienes y derechos en el extranjero, suprimiendo los apartados 2 y 3 que contenían el régimen de infracciones y sanciones. Y también se derogan las Disposiciones Adicionales Primera y Segunda de la Ley 7/2012 (por la Disposición Derogatoria Única), que establecían un régimen sancionador específico para las ganancias patrimoniales imputadas según lo dispuesto en el art. 39.2 LIRPF.

La Disposición Final Sexta establece que estas modificaciones entrarán en vigor al día siguiente de su publicación en el BOE, por lo que no afectan a la normativa aplicable en el caso que aquí nos ocupa.

SEXTO.- Por nuestra parte, y expuesto lo anterior, este Tribunal debe aplicar el contenido de la STJUE, lo que supone interpretar lo dispuesto en el citado artículo 39.2 de la LIRPF (vigente en el momento de los hechos) en los términos en los que lo hace el TJUE, esto es, y parafraseando el ya reproducido apartado 33 de la sentencia, de modo que *«la invocación de una norma de prescripción no sirve(a) para desvirtuar una presunción de fraude o de evasión fiscales»*, pero sí permita *«evitar las consecuencias que debería acarrear la aplicación de dicha presunción»*.

Por tanto, a las circunstancias que desactivan la presunción de obtención de renta oculta que contenía el segundo párrafo del 39.2 (acreditar que esas rentas ya fueron declaradas o que se ganaron en años en los que no era sujeto pasivo del IRPF) se debe unir otra: acreditar que se obtuvieron en ejercicio prescrito, tal y como se prevé con la ganancia no justificada del patrimonio general, la del artículo 39.1 LIRPF. La ganancia de patrimonio regulada en el artículo 39.2 LIRPF era, como resulta obvio, una especie dentro del género de las ganancias de patrimonio no justificadas, cuya diferencia esencial consistía en que la aplicación de la presunción de existencia de rentas ocultas no se desactivaba con la acreditación de que dichas rentas ocultas (las que financiaron los bienes situados en el extranjero sobre los que pesaba la declaración informativa no cumplida en plazo) se hubiesen obtenido en períodos ya prescritos, extensión del efecto de la presunción que ahora ha sido suprimida por la referida sentencia del TJUE.»

La adaptación concreta de las normas aplicables, conforme a lo decidido por el TJUE, se plasma en el FD 7 de la misma Resolución:

«La aplicación de la STJUE supone, por tanto, que no es posible aplicar las consecuencias del artículo 39.2 LIPF (someter a gravamen, en el ejercicio en el que se incumplió la obligación de declarar la tenencia de bienes en el extranjero, el valor de dichos bienes) si se acredita por el contribuyente que, cuando se aplican dichas consecuencias, ya han prescrito los ejercicios, anteriores, en los que se obtuvieron las rentas con las que se financió su adquisición, de modo

que se tenga "*en cuenta el ejercicio o el año respecto de los que se adeudaba normalmente el impuesto correspondiente a esas rentas*".

Acreditación que es carga probatoria del reclamante, como resulta de su condición de hecho que desactiva una presunción, y como resulta de la constante y unánime interpretación que de la figura de la ganancia no justificada de patrimonio viene haciendo la jurisprudencia.

La falta de atención del artículo 39.2 LIRPF a la prescripción se debe integrar con la aplicación de las reglas generales que la LGT, en sus artículos 66 al 70, dedica a esta materia, de las que resulta lo siguiente:

- Ninguna regla general retrasa el *dies a quo* del plazo de prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria de los ejercicios en los que se obtuvieron las rentas ocultas que se sometan a gravamen por aplicación del artículo 39.2 LIRPF, de modo que este cómputo habrá comenzado, según dispone el artículo 67.1 de la LGT, al día siguiente de la finalización del plazo para autoliquidar cada uno de los ejercicios en los que estas rentas ocultas se hayan obtenido.

Por tanto, para no dejar sin efecto la "*prescripción ya consumada*" en el momento en el que se vaya a aplicar lo dispuesto en el artículo 39.2 LIRPF (ya sea por la autoliquidación por el contribuyente o por actuaciones de la Administración Tributaria), el contribuyente podrá acreditar que los activos situados en el extranjero que no fueron declarados en plazo en el Modelo 720 se financiaron con rentas obtenidas en un ejercicio que, en dicho momento, ya hubiese ganando (*sic*) la prescripción.

- Se atenderá a las normas generales sobre interrupción del plazo de prescripción del artículo 68 de la LGT para determinar el cómputo de la prescripción de los ejercicios en que se acredite, por el contribuyente, haber obtenido las rentas ocultas que el artículo 39.2 someterá a gravamen en el ejercicio en el que se incumplió la obligación de información del Modelo 720.
- En este punto deba añadirse que, a juicio de ese TEAC, la presentación del Modelo 720 no interrumpe la prescripción del derecho a liquidar rentas ocultas de ningún ejercicio, al tratarse de una declaración informativa que no liquida el IRPF, de ningún período impositivo, siendo de aplicación la doctrina sentada por las Sentencias del Tribunal Supremo sobre la falta de efectos interruptivos de la prescripción de los modelos anuales de IVA y retenciones, 390 y 190, que acogieron, respectivamente, las Sentencias de 28-05-2020 (Rec. Cas. 5962/2017) y de 18-05-2020 (Rec.Cas. 6583/2017).

La aplicación de dichas reglas debe permitir diferenciar entre los períodos ya prescritos cuando se liquida, por el contribuyente o por la AEAT, la ganancia de patrimonio no justificada del artículo 39.2 LIRPF, y los que aun no lo estaban.

Las rentas ocultas generadas en los primeros, por tener consumada la prescripción, ya son inmunes a su calificación como ganancia de patrimonio no justificada que hace dicho precepto cuando se detectan, o afloran, en forma de

patrimonio situado en el extranjero sobre el que no se ha cumplido el deber de informar en plazo a través del Modelo 720.

Sin embargo, las rentas ocultas generadas en los segundos, en los no prescritos cuando se liquida la renta prevista en el artículo 39.2 LIRPF, sí quedarán afectadas por la citada calificación, "en todo caso", como ganancia de patrimonio no justificada, "y se integrarán en la base liquidable general", aunque a posteriori se conozca la fuente de renta (oculta) de la que proceden, salvo, claro está, que se acredite que ya fueron declaradas o se obtuvieron en el extranjero en ejercicios sin residencia fiscal en España.»

El otro elemento con el que contamos es la jurisprudencia del TS que ha fijado ya doctrina al respecto en STS n.º 781/2022, de 20 de junio. En ella, teniendo en consideración, además de la STJUE de 27 de enero de 2022 (asunto C-788/19), las modificaciones derivadas de la aprobación de la Ley 5/2022, de 9 de marzo, se concluye en su FJ 2º que:

«(...) a la cuestión de interés casacional objetivo formulada cabe responder en el sentido de que una liquidación por IRPF no puede practicarse sin sometimiento a plazo de prescripción alguno, cuando las ganancias patrimoniales no justificadas que se regularizan, correspondan a rendimientos constituidos en bienes y activos en el extranjero y hayan sido puestas de manifiesto con ocasión del cumplimiento extemporáneo de la obligación de información estipulada en la Disposición adicional 18ª de la Ley 58/2003, General Tributaria».

Es importante tener en cuenta cuáles fueron los términos exactos de la cuestión de interés casacional que se pueden leer en el antecedente de hecho 3º de la sentencia:

«2º) Precisar que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia consiste en:

Determinar si, en el marco de las libertades fundamentales del Tratado de Funcionamiento de la UE, en particular y sin perjuicio de otras que pudieran resultar afectadas, la libre circulación de capitales, interpretadas a la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y, a tenor de los principios de seguridad jurídica y de proporcionalidad, una liquidación por IRPF puede practicarse sin sometimiento a plazo de prescripción alguno, cuando las ganancias patrimoniales no justificadas que se regularizan, correspondan a rendimientos constituidos en bienes y activos en el extranjero y hayan sido puestas de manifiesto con ocasión del cumplimiento extemporáneo de la obligación de información estipulada en la Disposición adicional 18ª de la Ley 58/2003, General Tributaria. (La cursiva es del original).

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación, los artículos 21, 45, 56, 63 y 65 del TFUE, a la luz de la jurisprudencia del TJUE; el artículo 44 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo; el artículo 9.3 de la Constitución Española; los artículos 3, apartado 2; 10, apartado 2, y la disposición adicional 18ª de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria; y el artículo 39.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.»

La relevancia de ello estriba en que la sentencia deja ciertas «cuestiones pendientes de resolver» en su FJ 4º. Precisamente, las que nos ocupan en este

momento. Aunque, en realidad, hay que señalar que, pese al epígrafe del fundamento, se trata de dos cuestiones, una de las cuales ya tendría respuesta dada por el propio TJUE, quedando así solo otra cuestión pendiente, y esta es la relativa a los eventuales efectos *ex tunc* de la STJUE de 27 de enero de 2022 (asunto c-788/19).

Dice el TS:

«A la vista del contenido y formulación de la cuestión con interés casacional objetivo y el planteamiento que se hace por las propias partes, al punto que la propia parte recurrida admite abiertamente producida la prescripción, no resulta procedente y además innecesario, entrar sobre otras cuestiones que desde un plano general el tema suscita, algunas de gran importancia jurídica y práctica, entre ellas la cuestión referente a la retroactividad denunciada por la parte recurrente, que puede entenderse respondida cuando el propio TJUE afirma que el art. 39.2 afecta o podía afectar a prescripciones ya consumadas, pero cuya resolución es innecesaria dado los efectos directos derivados de la doctrina europea; y otra de gran relevancia, que no cabe abordar por resultar extraña al debate suscitado y al caso concreto, sin que quepa hacer por este Tribunal construcciones jurídicas en abstracto a modo de informe, referida a los efectos de la sentencia del TJUE, en este caso afectante sólo al art. 39.2, respecto si cabe entender que lo resuelto por el TJUE determina la nulidad de todo lo actuado en aquellos procedimientos en los que se aplicó el citado art. 39.2 de la LIRPF (ó *sic*) 121.6 de la LIS) y si puede abarcar incluso a actos firmes por no haber sido objeto de impugnación; o por el contrario ha de entenderse que lo fallado por el TJUE no afecta a la validez de los procedimiento seguidos y, en todo caso, procedería retrotraer el procedimiento para que la Administración Tributaria compruebe, conforme a la doctrina tradicional, si resulta acreditada la prescripción alegada.

Cuestiones, insistimos, de gran importancia pero que no es posible examinar en el presente recurso de casación por venir su objeto circunscrito a la cuestión despejada, lo que ha determinado la suerte del presente recurso de casación.»

Como puede observarse, el fallo del TS resulta en la práctica plenamente coincidente con lo decidido por el TEAC. Sin embargo, del planteamiento de la única cuestión que realmente queda pendiente de resolución deriva un efecto paradójico y cuya única posible explicación se debería a las exigencias del principio de congruencia procesal, ya que el TS la elude por «resultar extraña al debate y al caso concreto». Repárese que el TS respalda en el fondo una posible retrotracción de actuaciones derivada de la premisa previa de admitir la pervivencia de la norma (art. 39.2 LIRPF) para casos anteriores a su derogación. Y lo que queda sin respuesta es la posibilidad de atribuir eficacia *ex tunc* a la sentencia del TJUE porque no se ha planteado en ese recurso de casación, lo cual es del todo lógico, ya que cuando fue admitido aún no se había pronunciado el TJUE. Al margen de que esto supone una clara contradicción con lo dicho por la STS n.º 906/2022, de 4 de julio, antes transcrita, cabe, también, preguntarse si no es este el momento más oportuno para que el TS se pronuncie al respecto, precisamente en virtud de la vinculación con la jurisprudencia del TJUE. Lo contrario provoca un efecto perverso en la práctica, ya que hasta que no se admita una cuestión de interés casacional que expresamente requiera el pronunciamiento del TS se seguirán amparando actos de regularización y aplicación de la

norma. ¿Qué eficacia tiene, entonces, para los obligados afectados el aludido principio de vinculación del tribunal español y la eficacia *ex tunc* de los pronunciamientos del TJUE que reconoce el propio TS? Y aquí entra, además, otro efecto colateral que excede el propósito de este trabajo por ser merecedor de un estudio aparte. Me refiero a la responsabilidad patrimonial que podría derivar de esta «inactividad» del TS que, a mi modo de ver, no se sostiene a la vista del principio de tutela judicial efectiva del art. 24 CE.

Por lo que se refiere al régimen sancionador estrictamente, el TS sí se ha pronunciado sobre la disp. ad. 18ª.2 LGT, no así sobre la disp. ad. 1ª de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, como tampoco respecto de ninguna de las dos lo ha hecho el TEAC.

La citada STS n.º 906/2022, de 4 de julio, reiterada por la posterior STS n.º 925/2022, de 6 de julio, referidas ambas a expediente sancionadores con origen en casos de presentación espontánea y extemporánea de la declaración informativa por parte de los obligados tributarios, fija doctrina jurisprudencial sobre una cuestión de interés casacional que, a su vez, se desdobra en dos.

Pues, conforme al antecedente tercero de la primera de dichas sentencias: «(...) la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia consiste en:

Determinar si un acto sancionador, consistente en una multa pecuniaria fija por cumplimiento tardío –sin requerimiento previo de la Administración–, de la obligación de suministrar información a través del modelo 720 sobre bienes y derechos situados en el extranjero (Disposición adicional 18ª de la Ley General Tributaria) puede resultar incompatible con el derecho de la Unión Europea, considerando el principio de proporcionalidad y las libertades fundamentales del Tratado de Funcionamiento de la UE, en particular y sin perjuicio de otras que pudieran resultar afectadas, la libre circulación de capitales, interpretadas a la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

Determinar, a los efectos del juicio de proporcionalidad sobre la expresada sanción, el parámetro que debe considerarse a efectos comparativos, si el de la cuantía o relevancia económica de los bienes y derechos situados en el extranjero –como mantiene la sentencia de instancia– o, en su caso, el de la cuantía o relevancia económica de las sanciones –a tenor del régimen general sancionador de la LGT– para infracciones similares cuando afectan a bienes y derechos localizados en el territorio español.»

Para abordarlas, las normas objeto de interpretación, en principio, eran los artículos 21, 45, 56 y 63 del TFUE, a la luz de la jurisprudencia del TJUE; los artículos 28, 31, 36 y 40 del Acuerdo sobre el EEE; los artículos 3, apartado 2; 178 y la disposición adicional 18ª de LGT.

En su decisión, expresada en el FJ 7 que es el que fija la doctrina jurisprudencial, el TS da respuesta a la primera de las preguntas, y considera vacía de contenido en el momento actual la segunda. A saber:

«(...) debemos declarar como doctrina de interés casacional, de conformidad con lo resuelto por la STJU de 27 de enero de 2022 (Asunto C-788/19), que el régimen sancionador establecido en la DA 18ª.2, LGT, en su redacción por Ley

1.17 de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de una sanción consistente en una multa pecuniaria fija por cumplimiento tardío –sin requerimiento previo de la Administración– de la obligación de declarar bienes y derechos en el extranjero, vulnera las obligaciones que le incumben al Reino de España, en virtud de los artículos 63 TFUE y 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, sobre libre circulación de capitales, dado que tales sanciones resultan desproporcionadas respecto a las sanciones previstas en un contexto puramente nacional

Respecto al segundo apartado que propone el auto de admisión, acerca de los parámetros de proporcionalidad del régimen sancionador establecido para el incumplimiento o cumplimiento imperfecto o tardío de la obligación de declarar bienes y derechos en el extranjero, no haremos declaración alguna puesto que el aplicable en el caso litigioso ha quedado expulsado del ordenamiento jurídico nacional como consecuencia de la STJUE de 22 (*sic*) de enero de 2022, además de que la redacción de la DA 18ª 2 LGT que se aplicó, ha sido modificada por la Ley 5/2022, de 9 de marzo, que introduce nueva redacción a la DA 18ª LGT, por lo que se trata, en la situación actual, de un cuestión de índole puramente especulativa y teórica, carente de relevancia a efectos de la fijación de doctrina jurisprudencial».

De acuerdo con esto último, cabe entender que ese efecto de «expulsión» del ordenamiento jurídico que el TS le atribuye a la STJUE de 27 de enero de 2022 (asunto C-788/19) también resulta predicable de la infracción y sanción previstas en la disp. ad. 1ª de la Ley 7/2012, de 29 de octubre.

Y, respecto de ambas, a los obligados tributarios que fueron sancionados les queda abierta la puerta de la limitada previsión del art. 10.2 LGT. Si bien lo ideal sería que la solución se articulara de oficio por la propia Administración a través de las diversas vías que le ofrece el art. 213 LGT. En este sentido, recuérdese que el ATS de 13 de julio de 2022 (rec. n.º 7182/2021) solo cita en el acuerdo de admisión al que me he referido en líneas anteriores el art. 120 LGT «relativo a las autoliquidaciones», –no a los acuerdos sancionadores ni a liquidaciones que provengan de regularizaciones por parte de la Administración tributaria– y el art. 24 CE. Argumentos muy parcos, tal y como están formulados, para dar solución al problema que queda pendiente. Y en el que confluye la dificultad añadida que supone la difusa situación en que se halla el régimen de responsabilidad patrimonial del Estado legislador tras la STJUE de 28 de junio de 2022 (asunto C-278/20).

Mientras tanto, lo que sí resulta evidente, tal y como apuntan tanto el TJUE como el TS, es que, vigente la obligación formal de declarar los bienes y derechos situados en el extranjero, que, no se olvide, tiene carácter periódico, y como consecuencia de la derogación del régimen sancionador especial, el incumplimiento de esta se somete al régimen común previsto en los art. 198 y 199 LGT. Preceptos que sirven al TJUE de término de comparación para concluir en la vulneración del principio de proporcionalidad.

En este aspecto creo importante reseñar dos circunstancias. La primera, la evidencia de la desproporción por la simple comparación de la literalidad de normas. La segunda, que en todos los casos resueltos por los pronunciamientos tanto del TEAC como del TS que hemos ido viendo, lo eran de declaraciones presentadas extemporánea y espontáneamente. Supuesto que sí contemplaba

expresamente la derogada disp. ad. 18ª.2 LGT, no así la disp. ad. 1ª de la Ley 7/2012, de 29 de octubre. Omisión que, en mi opinión, suponía un plus al reproche que cabía hacerle a la norma. Pues, aparte de su contradicción con el principio de proporcionalidad de la potestad sancionadora del art. 178 LGT, se le unía el desconocimiento del principio de cumplimiento espontáneo consagrado implícitamente por el propio ordenamiento jurídico en los arts. 27 LGT y 179.3 LGT principalmente, y, para las obligaciones formales, en los referidos art. 198 y 199 LGT, y reconocido como tal por el propio TC. Porque no puede tratarse igual a quien incumple absolutamente que a quien enmienda posteriormente su inactividad. A no ser que este trato desigual se deba a algo que refleja el carácter periódico y la finalidad última de la declaración informativa, ya que si no se hacen puntualmente impiden que cada año la Administración tributaria cuente a tiempo con la información suficiente para comprobar la correcta tributación en IRPF e ISoc. Esta justificación, sin embargo, casa mal con los principios propios de la potestad sancionadora que demandan la atención personalizada a la conducta del obligado.

Todas estas circunstancias que acabo de señalar se podían observar del contraste de las dos partes que conformaban la disp. ad. 18ª con los arts. 198 y 199 LGT. Su simple comparación evidenciaba un desequilibrio, una desproporción, en suma, difícilmente aceptable y que ahora ha confirmado la STJUE de 27 de enero de 2022 (asunto C-788/19).

En primer lugar, en la disp. ad. 18ª LGT el incumplimiento *de la obligación en plazo* se equiparaba al hecho de que los datos o conjunto de datos se faciliten de manera incorrecta, incompleta o falsa. En ambos casos, y para las tres obligaciones de información, la infracción era *muy grave* y conllevaba sanciones de 5.000 € por cada dato o conjunto de datos omitidos o incorrectos, incompletos, o falsos, con un mínimo de 10.000 €.

Frente a ello, el régimen que podemos denominar «común» de la LGT, vigente en aquel momento, distinguía el incumplimiento absoluto del cumplimiento defectuoso estableciendo un régimen diferenciado en los arts. 198 y 199 LGT, respectivamente²⁰.

Según el art. 198 LGT, el *incumplimiento en plazo* de la obligación de suministro de información es calificado como infracción leve y podía conllevar, de acuerdo con su apartado 1, tercer párrafo, una sanción consistente en multa pecuniaria fija de 20 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a una misma persona o entidad que hubiera debido incluirse en la declaración con un mínimo de 300 euros y un máximo de 20.000 euros.

Y es este caso el que, lógicamente, puede matizarse con el cumplimiento espontáneo y extemporáneo según los términos del apartado 2 del precepto, de

20 La redacción actualmente vigente del art. 198 LGT se debe a la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego.

Por su parte, la del art. 199 LGT, es fruto de la misma Ley 11/2021, habiendo sido objeto, además, de una previa reforma parcial por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

manera que la sanción y los límites mínimo y máximo serían la mitad de los previstos en el apartado anterior.

Y, por otra parte, el art. 199 se ocupaba, en sus apartados 4 y 5, de la presentación incorrecta, «incompleta, inexacta o con datos falsos», y de aquella que se refiere a la presentación por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos, cuando exista obligación de hacerlo –conducta introducida precisamente por el Art. 1 Once de la Ley 7/2012, de 29 de octubre,– calificándolas como infracciones graves. Además, la separación en los dos apartados referenciados responde a la naturaleza de los datos a comunicar.

El art. 199.4 LGT disponía:

«Tratándose de requerimientos individualizados o de declaraciones exigidas con carácter general en cumplimiento de la obligación de suministro de información recogida en los artículos 93 y 94 de esta Ley, que no tengan por objeto datos expresados en magnitudes monetarias y hayan sido contestados o presentados de forma incompleta, inexacta, o con datos falsos, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 200 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a una misma persona o entidad omitido, inexacto o falso.

La sanción será de 100 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a una misma persona o entidad cuando la declaración haya sido presentada por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos y exista obligación de hacerlo por dichos medios, con un mínimo de 1.500 euros».

Por su parte, el art. 199.5 LGT establecía:

«Tratándose de requerimientos individualizados o de declaraciones exigidas con carácter general en cumplimiento de la obligación de suministro de información recogida en los artículos 93 y 94 de esta Ley, que tengan por objeto datos expresados en magnitudes monetarias y hayan sido contestados o presentados de forma incompleta, inexacta, o con datos falsos, la sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional de hasta el 2 por ciento del importe de las operaciones no declaradas o declaradas incorrectamente, con un mínimo de 500 euros.

Si el importe de las operaciones no declaradas o declaradas incorrectamente representa un porcentaje superior al 10, 25, 50 ó 75 por ciento del importe de las operaciones que debieron declararse, la sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 0,5, 1, 1,5 ó 2 por ciento del importe de las operaciones no declaradas o declaradas incorrectamente, respectivamente. En caso de que el porcentaje sea inferior al 10 por ciento, se impondrá multa pecuniaria fija de 500 euros.

La sanción será del 1 por ciento del importe de las operaciones declaradas por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos cuando exista obligación de hacerlo por dichos medios, con un mínimo de 1.500 euros».

En contraste con lo anterior, por último, en la disp. adic. 18ª el cumplimiento espontáneo y extemporáneo de las tres obligaciones de declarar se equiparaba, en cuanto al régimen de sanciones, a la presentación de la declaración presentada por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos, siempre que hubiera obligación de hacerlo –como ha venido sucediendo en la prác-

tica—. Ambas se calificaban, al igual que el incumplimiento, como infracciones *muy graves* y podían comportar una sanción de 100 € por cada dato o conjunto de datos, con un mínimo de 1.500 €

No es de extrañar, a la vista de todo ello, que la decisión del TJUE ponga el acento en que esta evidente diferencia de trato no estaba justificada suficientemente, pese a la legitimidad de los objetivos de la norma y concluya que resultaba desproporcionada desde la perspectiva de la libre circulación de capitales que es, en definitiva, la que fundamenta el recurso.

6. Bibliografía

ALARCÓN GARCÍA, E.: «Marco normativo del modelo 720 tras la sentencia de Luxemburgo de 27 de enero», *Carta Tributaria. Revista de Opinión*, n.º 86, 2022, 1 de mayo de 2022.

ALARCÓN GARCÍA, E.: «Regreso al pasado 2012, en compañía del modelo 720», *El Notario del Siglo XXI. Revista del Colegio Notarial de Madrid*, n.º. 102, 2022.

ANEIROS PEREIRA, J.: «La nueva obligación de informar sobre bienes y derechos en el extranjero», *QF*, núm. 3, febrero I, 2013.

FERNÁNDEZ AMOR, J.A.: «Examen de la declaración de bienes sitos en el extranjero a través de los principios jurídicos de las obligaciones tributarias formales», *Crónica Tributaria. Boletín de Actualidad* núm. 1/2013.

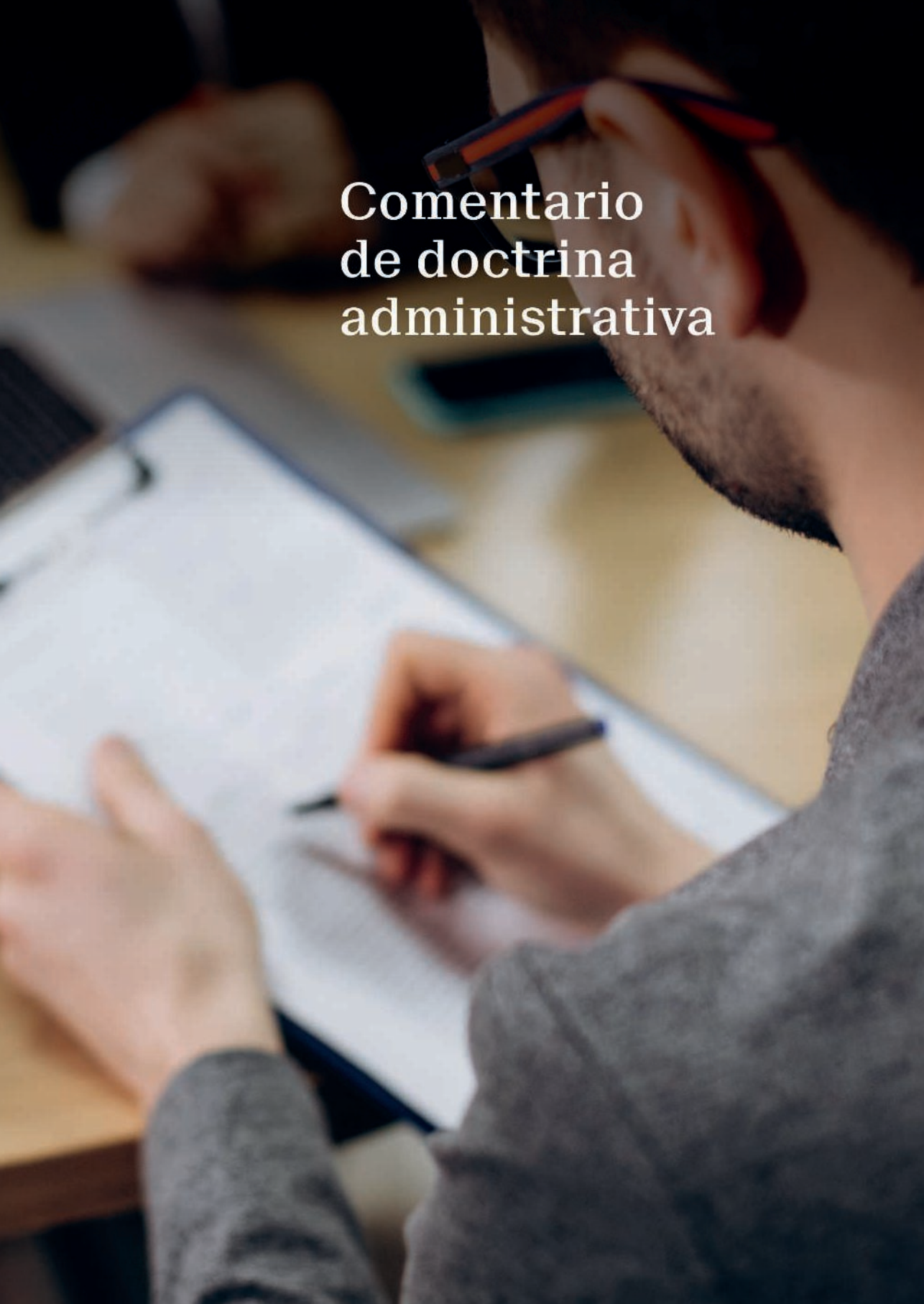
GARCÍA MORENO, V.A.: «La retroacción de actuaciones para probar la prescripción de las ganancias patrimoniales no justificadas del art. 39.2 LIRPF», *Carta Tributaria. Revista de Opinión*, n.º 86, 2022, 1 de mayo de 2022.

LITAGO LLEDÓ, R.: «La necesidad de interpretación sistemática y acorde al régimen sancionador de la LGT de la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero», *Tribuna Fiscal*, n.º 268, septiembre-octubre 2013.

MARTÍNEZ LAGO, M. A.: «Sobre los principios de la potestad sancionadora», *Crónica Tributaria*, n. 119, 2006.

MULEIRO PARADA, L.M.: «Los principios de legalidad y de proporcionalidad en el derecho penal tributario y el derecho tributario sancionador» en I. MERINO JARA (Dir.) *La protección de los derechos fundamentales en el ámbito tributario*, Madrid, 2021, págs. 423 a 454.

SIMÓN ACOSTA, E.: «Arbitrariedades y excesos jurídicos en la Declaración Informativa de Bienes en el Extranjero», *Revista Técnica Tributaria*, n.º 19, 2014.

A close-up, over-the-shoulder view of a person with a beard and glasses, wearing a grey sweater, writing on a document with a black pen. The document is on a clipboard. The background is blurred, showing a desk and another person's hand. The text 'Comentario de doctrina administrativa' is overlaid in white.

Comentario de doctrina administrativa

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL. COMENTARIO A LA RESOLUCIÓN 7287/2021, DE 26 DE ABRIL DE 2022

Gabinete de Estudios de AEDAF

IRPF. Ganancias patrimoniales. Determinación del valor de transmisión en la transmisión onerosa de participaciones de entidades no cotizadas. Aplicación del art. 37.1.b de la LIRPF.

La cuestión que se plantea ante el TEAC consiste en determinar si resulta de aplicación la regla objetiva de cálculo del artículo 37.1.b) de la LIRPF para determinar el valor de transmisión de participaciones de empresas con menos de tres años de antigüedad. Concretamente, si resulta de aplicación la regla de valoración consistente en capitalizar al 20% el promedio de resultados de los tres últimos ejercicios, cuando se trata de una transmisión de participaciones de una entidad constituida en el primer o segundo ejercicio cerrado con anterioridad al devengo del impuesto. En este caso, la Administración interpretó que dicha regla resultaba de aplicación en función de los datos de los que se disponía – dos ejercicios –, considerando que los tres años que la norma establece es un máximo, pero que nada impide aplicar dicha fórmula promediando los resultados de dos ejercicios.

Sin embargo, esta tesis no es compartida por el TEAC, que considera que cuando no existen resultados de tres ejercicios cerrados con anterioridad al devengo, esa forma de capitalizar al 20 por ciento resulta inaplicable. Interpreta el Tribunal que si el Legislador hubiera querido prever lo que la Inspección pretendía lo hubiera previsto en la norma y que lo que no puede aceptarse es una interpretación que se aparta de la literalidad del precepto y que perjudica al contribuyente.

Por tanto, en estos casos, el valor de transmisión hay que determinarlo atendiendo, exclusivamente, a la otra fórmula, es decir, al valor del patrimonio neto que corresponda a los valores transmitidos resultante del balance correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha del devengo del Impuesto. Ello, obviamente, siempre y cuando el contribuyente no pueda acreditar que el importe efectivamente satisfecho es el que acordarían partes independientes en condiciones normales de mercado.

Por último, puntualiza el TEAC que esta doctrina se aplica a supuestos como el planteado, en los que la sociedad se constituyó en el primer o segundo ejercicios cerrados con anterioridad a la fecha del devengo del impuesto, pero no se aplica a supuestos en los que la sociedad se constituyó con anterioridad, pero ha estado inactiva en alguno o algunos de los tres ejercicios cerrados con anterioridad al devengo. En este último caso, la fórmula resulta de aplicación y se toma como resultado nulo el del ejercicio ejercicios de inactividad para promediario por tres.

Fundamentos de derecho

(...)

TERCERO

(...)

Y con la reflexión que de ello hemos derivado en el Fundamento de Derecho anterior, de que en las transmisiones a título oneroso, la renta que el legislador ha decidido gravar y la que grava la Ley del I.R.P.F. es la renta que se habría obtenido si se hubiera transmitido a valor de mercado; pone de manifiesto que también en el específico caso que ahora nos ocupa, **el que manda es el valor de mercado de los valores no negociados transmitidos**, de suerte que si se prueba que el importe efectivamente satisfecho por los mismos es igual o superior a aquél que habrían convenido partes independientes en condiciones normales de mercado, ese será el valor de transmisión que deberá tomarse en cuenta, sin necesidad de ninguna otra consideración.

Una previsión, ésa de que *«salvo prueba de que el importe efectivamente satisfecho se corresponde con el que habrían convenido partes independientes en condiciones normales de mercado»*, cuyo enunciado es muy claro, pero que se presta a múltiples consideraciones y reflexiones. Sin embargo, tales consideraciones y reflexiones exceden al objeto del presente recurso, en el que hemos de resolver es lo que el Director ha planteado en razón de lo que el T.E.A.R. de Cataluña resolvió en su día

Pero puede ocurrir, y en la práctica es de lo más frecuente, que esa prueba del valor de mercado de los valores transmitidos no pueda conseguirse; pues bien, para cuando eso ocurre, la norma establece dos fórmulas objetivas con las que determinar el valor de los valores transmitidos: (I) una que se basa en el valor patrimonial que puede haber detrás de tales valores, y (II) otra en función de la rentabilidad que tenga la entidad cuyos títulos son objeto de transmisión, y una previsión (III), pues ordena que de los resultados de esas dos fórmulas debe tomarse el mayor de los dos:

«el valor de transmisión no podrá ser inferior al mayor de los dos siguientes:

El valor del patrimonio neto que corresponda a los valores transmitidos resultante del balance correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha del devengo del Impuesto.

El que resulte de capitalizar al tipo del 20 por ciento el promedio de los resultados de los tres ejercicios sociales cerrados con anterioridad a la fecha del devengo del Impuesto. A este último efecto, se computarán como beneficios los dividendos distribuidos y las asignaciones a reservas, excluidas las de regularización o de actualización de balances.»

Una previsión y dos fórmulas de cálculo que responden a unos criterios bastante claros.

De entrada, ésa de que de los resultados de esas dos fórmulas deba tomarse el mayor de los dos, es una previsión que si se contempla irreflexivamente puede parecer abusiva, pero que es totalmente lógica y acertada, pues hay entidades que pueden incorporar un valor patrimonial muy cuantioso sin deparar rentas significativas, mientras que hay otras que pueden ser titulares de negocios de beneficios espectaculares que consiguen con un patrimonio poco relevante; y tanto en un caso como en el otro esas entidades pueden tener un relevante valor, que trasladan a los títulos-valores que integran su capital social.

Por otra parte, parece evidente que esas dos fórmulas de cálculo responden a dos de los motivos usuales por los que alguien está interesado en comprar una participación en una entidad: (I) bien porque esa entidad tenga un buen patrimonio neto o (II) bien porque tenga un buen negocio que le depare unos boyantes resultados. Y aunque parece que hay otro motivo evidente para que ello ocurra, el que de la entidad tenga unas buenas perspectivas de negocio, el que tal cosa sea un futurible, con una dificultad y falta de certeza considerables a la hora de poder cuantificarla, debe ser lo que ha llevado a que no sea tenida en consideración.

Lo expuesto, mirado desde el lado del trasmisor, equivale a decir que, cuando enajena determinados títulos de una entidad que había adquirido años atrás, parece evidente que un obligado tendrá una renta positiva tanto si esa entidad ha visto aumentar su patrimonio neto y ello a pesar de que no tenga resultados relevantes, como si esa entidad, a pesar de contar con un patrimonio sensiblemente igual, ha venido tenido unos importantes resultados positivos que han sido distribuidos a sus partícipes.

Lo que resulta diáfano es que a un obligado que vende unos títulos-valores de una determinada entidad, con tal operación puede conseguir unas importantes rentas, tanto porque esa entidad haya visto aumentar su patrimonio desde que él compró sus títulos, como porque, sin ese aumento, esa entidad haya visto aumentada su capacidad de generar resultados positivos que haya ido entregando a sus partícipes.

Y por ello, como tanto en un supuesto como el otro, la venta de tales títulos-valores le supondrá a ese obligado unas importantes rentas, es por lo que va de suyo que estén previstas y que deban tomarse en consideración esas dos fórmulas de cálculo.

Dos fórmulas de cálculo que, aunque deba tomarse el resultado de una o de la otra, si se repara en ello, tienen un marcado carácter complementario, que no alternativo, pues cada una de ellas responde a uno de esos motivos dichos, que independientemente el uno del otro pueden influir en el valor de una entidad y, con ello, en el valor de los títulos-valores de la misma.

Y dos fórmulas de cálculo que responden a unos criterios razonables y que también han sido aceptadas pacíficamente, pues tampoco son recientes y ahí siguen, ya que con una redacción prácticamente idéntica estaban ya en el art. 35.1.b) de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, y con un sentido equivalente en el art. 48.Uno.b de la Ley 18/1991, de 6 de junio.

Esas dos fórmulas de cálculo operan a partir de magnitudes contables de la entidad cuyos títulos-valores son los que han de valorarse, pues son los transmitidos.

La primera, la que se basa en el valor patrimonial que puede haber detrás de tales valores, se basa en único valor, «el valor del patrimonio neto que corresponda a los valores transmitidos» según el balance del último ejercicio cerrado, que es además un valor de carácter estático, pues la referencia será el valor de ese patrimonio neto a la fecha de ese balance. Una previsión totalmente lógica, pues el patrimonio neto de períodos precedentes no tendrá relevancia, ya que de cara a considerar por cuánto se vende algo, su valor será el que tenga en el momento más próximo a ser vendido.

La segunda fórmula de valoración es la que se basa en la rentabilidad que tenga la empresa cuyos títulos son objeto de transmisión, y en ésta el valor se determina capitalizando el promedio de los resultados de los tres últimos ejercicios sociales cerrados; resultados que serán los beneficios o pérdidas que la entidad haya obtenido en esos ejercicios; y formula de valoración de un maniifiesto carácter dinámico, pues los resultados no dejan de ser los flujos que se van generando a lo largo de un cierto período de tiempo. Por otra parte, la de que haya que promediar los resultados de varios ejercicios, es otra previsión que tiene una justificación evidente, pues aunque hay entidades que tienen resultados recurrentes e idénticos o muy similares año a año, en otras sus resultados fluctúan en poco o en mucho de unos años a otros, y lo que la norma pretende es aplanar esa variabilidad, y para ello recurre a capitalizar el resultado promedio de los tres últimos ejercicios.

El caso es que para aplanar la variabilidad de los resultados, la norma ordena tomar en consideración los resultados de los tres últimos ejercicios: «capitalizar... el promedio de los resultados de los tres ejercicios sociales cerrados con anterioridad».

Hemos llegado al punto a que alcanza el recurso del Director de Inspección.

(...)

No obstante, debe asimismo tenerse en cuenta que, como ha considerado la jurisprudencia y doctrina, «*ubi lex non distinguit, nec non distinguere debemus*», lo que supone que si el texto de la norma es claro, preciso e inequívoco, no existiendo desajuste entre sus términos y su significado final, el intérprete desde limitarse a su mera constatación y aplicación. Pues siendo la norma clara y unívoca, no admite más que una interpretación, careciendo de sentido que se intentaran realizar otras interpretaciones distintas, pues las mismas únicamente llevarían a oscurecer lo que es claro, a distorsionar su significado y, en definitiva, a tergiversar la clara voluntad del legislador.

Para este Tribunal el texto de la ley es claro y es fruto de la decisión del legislador de que el aplanamiento de la posible variabilidad de los resultados cuya capitalización es la que va a determinar el valor de los títulos-valores concernidos, debe realizarse de una determinada forma; y esa es, y así la recoge expresamente en la fórmula de cálculo legal que se establece en el art 37.1b) de la LIRPF, considerando *«los resultados de los tres ejercicios sociales cerrados con anterioridad a la fecha del devengo del Impuesto»*. De forma que, de no poder aplicarse con la literalidad que el art. 37.1.b la recoge porque, constituida la sociedad participada en el primer o segundo ejercicio social cerrado con anterioridad a la fecha del devengo del Impuesto, a esta última fecha no se disponen de los resultados de los tres ejercicios sociales cerrados con anterioridad, la fórmula de cálculo que pivota sobre las rentas que la entidad obtiene resulta inaplicable, y la valoración hay que fiarla sólo y exclusivamente al resultado de la otra fórmula, la que atiende al patrimonio neto.

La norma no dice que los dos mecanismos tengan que entrar en juego en todo caso estableciendo un máximo de ejercicios a considerar. Tampoco el que en estos supuestos no opere uno de los mecanismos supone, como considera el Director, limitar la funcionalidad de la norma. Simplemente el legislador estima que el término de tres ejercicios sociales es el adecuado para considerar, con la adecuada proyección temporal, que ese mecanismo sea eficiente, estableciendo expresamente esa medida de tres ejercicios; de forma que, si en menos de tres ejercicios ese mecanismo no es significativo, eficiente, etc, sencillamente el legislador no contempla su aplicación. De haber querido lo contrario hubiera resultando sencillo recogerlo expresamente con una fórmula, por ejemplo, tal que *«los resultados, como máximo, de los tres ejercicios sociales cerrados con anterioridad a la fecha del devengo del Impuesto»*.

Siendo así, ante unas normas que contienen previsiones que se prestan a múltiples consideraciones y reflexiones derivadas de que se exija una prueba que en muchos casos es difícil o casi imposible de obtener, y cuando la literalidad de lo que está en cuestión es diáfana, este tribunal entiende que no debe aceptarse la pretensión del Director recurrente que supone que ese inciso pueda aplicarse con una interpretación que se aparta de su literalidad; interpretación que, por otra parte, y debido al funcionamiento de lo dispuesto el art. 37.1.b) LIRPF, nunca operaría en favor del contribuyente, pues le perjudicaría (cuando el valor de capitalización por los dos años superara al valor del patrimonio neto) o le resultaría indiferente (cuando el valor de capitalización por los dos años sea inferior al valor del patrimonio neto).

En este sentido se han pronunciado, además del TEAR de Cataluña, el TEAR de Madrid en resolución de 23 de junio de 2020 (RG 28-900-2018), el TEAR de Castilla y León, en resolución de 4 de junio de 2020 (RG 37-933-2017), el TEAR de Canarias en resolución de 20 de julio de 2021 (RG 35-1820-2019) así como el Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León en sentencias de 5 de abril de 2019(rec. contencioso-administrativo n.º 256/2018) y 27 de marzo de 2019 (rec. contencioso-administrativo n.º 254/2018).

Finalmente, debe realizarse una precisión.

Lo concluido anteriormente alcanza a los supuestos en que, como el contemplado por la resolución del TEAR impugnada, al haberse constituido la sociedad participada en el primer o segundo ejercicio social cerrado con anterioridad a la fecha del devengo del Impuesto –en el supuesto del TEAR sociedad constituida en 22/07/2011 y transmisión de participaciones en 23/09/2013–, a esta última fecha no se disponen de los resultados de «los tres ejercicios sociales cerrados con anterioridad» (únicamente existen uno o dos ejercicios sociales cerrados con anterioridad).

Supuesto distinto es aquel en que la sociedad participada lo que hubiera estado es inactiva en alguno o algunos de los tres ejercicios sociales cerrados con anterioridad a la fecha del devengo del Impuesto, no obteniendo pérdida o beneficio en dicho/s ejercicio/s. En este supuesto sí sería de aplicación la regla de capitalización, tomando como resultado nulo el del ejercicio o ejercicios en que hubiera estado inactiva y a continuación promediando por tres. Criterio éste coincidente con el de la Dirección General de Tributos en Consulta Vinculante V2080-21, de 12 de julio de 2021.

(...)

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL. COMENTARIO A LA RESOLUCIÓN 4282/2019, DE 18 DE MAYO DE 2022

Gabinete de Estudios de AEDAF

Procedimiento de inspección. Notificaciones electrónicas. Posibilidad de realizar notificación a través de agente tributario en los días de cortesía señalados por el obligado tributario.

Concluye el TEAC, en esta resolución que, aun tratándose de sujetos obligados a recibir comunicaciones y notificaciones por medios electrónicos y, aún habiéndose fijado por el contribuyente días de cortesía durante los cuales no podrán llevarse a cabo dichas notificaciones, es válida la notificación realizada por agente tributario en uno de esos días. En este sentido, se acude a la exposición de motivos del RD 1363/2010, que permite notificar por medios no electrónicos por razones de eficacia de la actuación administrativa.

Fundamentos de derecho

(...)

CUARTO.- Considera la reclamante que el *dies ad quem* del procedimiento no podía ser la fecha del 24 de junio de 2019 –día en el que se emitió y notificó el acuerdo impugnado–, como consecuencia de que –según la reclamante– esa fecha estaba comprendida en los denominados días de cortesía del obligado tributario.

Si bien en el expediente consta documento de «solicitud de días en los que no se pondrán notificaciones en la Dirección Electrónica Habilitada», mediante el que se comunica al obligado tributario la puesta a disposición de una herramienta informática para señalar hasta un máximo de 30 días al año en los que no se desea recibir electrónicamente notificaciones de la AEAT, no consta en el expediente documento que acredite las fechas seleccionadas por el obligado tributario a tal efecto.

Sin perjuicio de ello, en el Fundamento de Derecho Segundo del acuerdo de liquidación, se indica que «*al haber solicitado el obligado tributario la aplicación*

de días de cortesía a efectos de recibir notificaciones electrónicas en la fecha en que se dicta el presente acuerdo, la notificación del mismo se va a intentar notificar en papel para asegurar la eficacia de la actuación administrativa, de acuerdo con el artículo 41 de la Ley 39/2015 del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas».

De dicha argumentación se deriva que, en la fecha del acuerdo de liquidación, 24 de junio de 2019, concurría un día de «cortesía», esto es, uno de los días seleccionados por el obligado tributario para no recibir electrónicamente notificaciones de la AEAT, si bien se desconoce a partir de qué fecha cesarían los mencionados días de cortesía.

(...)

Por otro lado, en el apartado II de la Exposición de Motivos del Real Decreto 1363/2010 se establece lo siguiente –el subrayado es de este TEAC–:

«II

El ámbito objetivo del Real Decreto está recogido en su artículo 3.

El artículo establece la obligación de utilizar medios electrónicos en las comunicaciones y notificaciones que deba efectuar la Agencia Estatal de Administración Tributaria a las personas y entidades comprendidas en el ámbito subjetivo del Real Decreto en sus actuaciones y procedimientos tributarios, aduaneros y estadísticos de comercio exterior y en la gestión recaudatoria de los recursos de otros entes y Administraciones Públicas que tiene atribuida o encomendada.

Tras ello, en su apartado segundo, prevé una serie de supuestos en los que se permite que dichas notificaciones y comunicaciones se realicen por medios no electrónicos. Tal posibilidad responde fundamentalmente a la opción elegida por el interesado que ha comparecido de forma espontánea en las oficinas administrativas o a razones de eficacia de la actuación administrativa. Es este último supuesto el que merece destacarse ya que se encuentra relacionado con la inevitable demora que conlleva el transcurso de los diez días que concede la normativa para acceder a la comunicación o notificación electrónica desde su puesta a disposición en la dirección electrónica habilitada. La concesión de ese plazo en ocasiones puede impedir realizar en el tiempo debido las actuaciones de la Administración tributaria perjudicando con ello –o incluso eliminando– la eficacia del acto de que se trate. Este resultado se produciría en todos aquellos casos en los que la Administración tributaria tuviera que practicar por vía electrónica una comunicación o notificación para la realización de actuaciones que, con arreglo a la norma que las regula, tienen un carácter inmediato o deben realizarse con una celeridad tal que resulta incompatible con una demora de diez días para la práctica de la notificación. Esa demora resultaría todavía más injustificable cuando la notificación no electrónica puede practicarse de forma inmediata y personal al obligado tributario o a su representante que se encuentran en contacto de forma presencial con la Administración tributaria como ocurre, por ejemplo, en el curso de las actuaciones de comprobación o inspección. Por tanto, para evitar que esa demora asociada a la práctica de la notificación electrónica pudiera perjudicar o eliminar la eficacia de las actuaciones de la Hacienda Pública, se ha permitido a la Administración tribu-

taria optar por la notificación no electrónica en todos aquellos casos en los que la comunicación o notificación electrónica resulte incompatible con la inmediatez o celeridad que requiera la actuación administrativa para asegurar su eficacia.

(...))»

Por este Tribunal se considera que el aseguramiento de la eficacia de la actuación administrativa, según se indica en el acuerdo impugnado, justifica la notificación del mismo por medios no electrónicos.

En este sentido se ha pronunciado previamente este Tribunal en resolución de fecha 2 de marzo de 2016 (R.G.: 00/5359/2013), considerándose válida la notificación de acuerdo de liquidación a través de agente tributario, por razones de eficacia de la actuación administrativa, en un supuesto en el que por la entidad objeto de notificación se habían solicitado días de cortesía, no resultando posible la notificación electrónica.

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL. COMENTARIO A LA RESOLUCIÓN 191/2021, DE 18 DE MAYO DE 2022

Gabinete de Estudios de AEDAF

Procedimiento tributario. Requerimientos de obtención de información. Incompetencia de la ONIF para realizar requerimientos de información individualizados a una entidad no residente.

La ONIF es competente para efectuar requerimientos de información individualizados a quienes tengan la consideración de obligados tributarios por concurrir alguno de los criterios de conexión establecidos en los artículos 17 y 35 de la LGT. Los órganos de aplicación de los tributos no pueden ejercitar sus facultades sobre ciudadanos de otros estados en la medida en que no exista un vínculo de los mismos con el territorio español, si no es acudiendo a la cooperación administrativa internacional o asistencia mutua en materia tributaria.

Por tanto, concluye el TEAC que la ONIF se ha extralimitado en el ejercicio de sus facultades al efectuar un requerimiento directo de información a una entidad que está constituida y opera en otro país, sin que exista criterio de conexión con el territorio español.

Fundamentos de derecho

(...)

QUINTO.-

(...)

En virtud de los preceptos mencionados, la Oficina Nacional de Investigación del Fraude, es un órgano central cuya competencia alcanza a todo el territorio nacional.

Sobre la competencia de la ONIF para efectuar requerimientos de información en todo el ámbito territorial nacional se ha pronunciado este Tribunal Económico-Administrativo Central en Resolución de fecha 8 de octubre de 2019 (R.G. 4746/2017).

En este sentido, debe ponerse de manifiesto que tanto el poder tributario del Estado español, en general, como las facultades de la ONIF en particular, vienen delimitadas por el ámbito territorial que le es propio, el territorio nacional. No obstante, si bien el territorio español constituye el ámbito en el que dicha competencia puede ser ejercida, para que sea conforme a Derecho debe tener por destinatario un sujeto respecto del que exista un vínculo o criterio de conexión con dicho territorio determinante de la existencia de una relación jurídica tributaria.

(...)

Por tanto, el principio de residencia o territorialidad hace referencia al ámbito en el que un Estado o Administración tributaria ejercita su propio poder sobre el obligado tributario que presenta vínculos o criterios de conexión con dicho territorio. Con carácter general, son criterios de conexión que atribuyen la condición de obligado tributario a los efectos previstos en el precitado artículo 17 y 35 de la LGT, entre otros:

- 1.º Tener la residencia o domicilio social en España.
- 2.º Operar desde un establecimiento permanente situado en España.
- 3.º Haberse constituido una entidad en España o que se rija por la legislación española.
- 4.º Ser titular de un bien inmueble que radique en España.

En virtud de todo lo expuesto, dentro del territorio nacional, la ONIF será competente para efectuar requerimientos de información individualizados a quienes tengan la consideración de obligados tributarios por existir un criterio de conexión con el referido territorio determinante de la sujeción al ordenamiento jurídico tributario español.

SEXTO.- En otro orden de cosas, es patente que las facultades que los órganos encargados de la aplicación de los tributos ejercen sobre los obligados tributarios en el territorio español son válidas y eficaces en virtud del ordenamiento jurídico interno. No obstante, dicha potestad tributaria no tendrá ningún efecto sobre los ordenamientos internos de otros Estados ni podrán ejercitarse facultades por los órganos de aplicación de los tributos españoles sobre los ciudadanos de esos otros Estados en la medida en que no exista un vínculo de los mismos con el territorio español.

Por tanto, ante la limitación de potestades de un Estado sobre el territorio de otros Estados y sobre sus ciudadanos en el sentido anteriormente apuntado, y con fundamento en la correcta aplicación de los tributos y la lucha contra el fraude fiscal, surge la cooperación administrativa internacional o asistencia mutua en materia tributaria.

(...)

En particular, y por lo que se refiere a España y PAÍS_1, ambos Estados han suscrito el «Convenio entre el Reino de España y PAÍS_1 para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta

y su Protocolo, hecho en PAÍS_1 el... de... de...» (BOE de... de... de...), en cuyo artículo 24 se recoge, casi literalmente, lo dispuesto en el artículo 26 del Modelo de Convenio de la OCDE.

Asimismo, en el plano internacional cabe destacar el *«Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal, hecho en París el 27 de mayo de 2010 y texto consolidado del Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal»*, hecho en Estrasburgo el 25 de enero de 1988, enmendado por Protocolo hecho en París el 27 de mayo de 2010, en el que se regulan las tres modalidades de intercambio de información anteriormente aludidas.

En el ámbito comunitario debemos hacer mención a la Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE así como al Reglamento 904/2010 del Consejo, de 7 de octubre de 2010, relativo a la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del Impuesto sobre el valor añadido

Por último, en el ámbito interno, la Asistencia Mutua se encuentra regulada en el Capítulo VI del Título III de la LGT (artículos 177 *bis* al artículo 177 *quaterdecies*), introducido por el Real Decreto-Ley 20/2011, de 30 de diciembre, por el que se transpone la Directiva sobre intercambio de información. El desarrollo reglamentario se encuentra en el Título VI «actuaciones derivadas de la normativa de asistencia mutua» (artículos 198 a 207) del Reglamento General de las Actuaciones y los Procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria y de desarrollo de las Normas Comunes de los Procedimientos de Aplicación de los Tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

Dispone el artículo 1.2 de la LGT:

«(...) A los efectos de esta ley, se entenderá por asistencia mutua el conjunto de acciones de asistencia, colaboración, cooperación y otras de naturaleza análoga que el Estado español preste, reciba o desarrolle con la Unión Europea y otras entidades internacionales o supranacionales, y con otros Estados en virtud de la normativa sobre asistencia mutua entre los Estados miembros de la Unión Europea o en el marco de los convenios para evitar la doble imposición o de otros convenios internacionales. La asistencia mutua podrá comprender la realización de actuaciones ante obligados tributarios.

La asistencia mutua a la que se refiere este apartado participa de la naturaleza jurídica de las relaciones internacionales a las que se refiere el artículo 149.1.3.^a de la Constitución.»

SÉPTIMO.- En consecuencia con lo dispuesto en los fundamentos de derecho precedentes, la obtención de información individualizada que el Estado español requiere para la correcta aplicación de los tributos, al margen de la recabada en el seno de un procedimiento de comprobación, podrá efectuarse por dos vías:

- Al amparo del artículo 93 de la LGT respecto de obligados tributarios conforme al artículo 35 del mismo texto legal, en tanto que quedan sometidos a las normas tributarias internas.

- Al amparo de los mecanismos de asistencia mutua relativos al intercambio de información, cuando no exista ningún vínculo con el territorio español respecto del sujeto que en última instancia debe aportar la información, ni tenga este atribuida la condición de obligado tributario en virtud de una norma interna.

No le es dada a la Administración tributaria española la facultad de requerir información fuera del ámbito territorial en el que tiene legitimidad para ejercer su poder tributario si no se canaliza a través de las actuaciones de intercambio de información con otras Administraciones que son las competentes para efectuar dichos requerimientos de información.

(...)

NOVENO.- La aplicación práctica de todo lo hasta ahora expuesto al presente caso supone determinar si la ONIF se ha excedido de su ámbito territorial de competencia al efectuar el requerimiento de información a la entidad reclamante.

De acuerdo con el escrito de alegaciones presentado ante este TEAC, *«la Sociedad es una entidad constituida de acuerdo con el Derecho de PAÍS_1, que tiene su sede y residencia fiscal en ese país y está sometida a su legislación en el ejercicio de su actividad y en particular en materias como la conservación de documentación, protección de datos, etc. En España no realiza a través de la Plataforma ninguna actividad con trascendencia tributaria por la que pueda tener la consideración de sujeto pasivo.»*

En este punto debe hacerse mención a la existencia del Convenio entre el Reino de España y PAÍS_1 para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y su Protocolo, hecho en PAÍS_1 el... de... de...

El mencionado Convenio incluye, en su artículo 24, una cláusula de intercambio de información, en virtud de la cual *«las autoridades competentes de los Estados contratantes intercambiarán la información que previsiblemente pueda resultar de interés para aplicar lo dispuesto en el presente Convenio o para la administración o la aplicación del Derecho interno relativo a los impuestos de cualquier naturaleza o denominación exigibles por los Estados contratantes, sus subdivisiones políticas o sus entidades locales, en la medida en que la imposición así exigida no sea contraria al Convenio.»*

El último inciso del citado apartado primero aclara que *«el intercambio de información no está limitado por los artículos 1 y 2»*, es decir, la información a intercambiar incluye aquellos datos sobre no residentes en el Estado requerido que se refieran igualmente a impuestos del ordenamiento jurídico interno que no recaigan sobre la renta o patrimonio, como sería el caso del IVA.

A la vista de lo anterior, siendo hechos no controvertidos que la entidad reclamante está constituida y opera en PAÍS_1, que no tiene en España ningún establecimiento permanente como Plataforma ni realiza ningún hecho imponible relacionado en este territorio, este TEAC debe concluir que la ONIF se ha extralimitado en el ejercicio de sus facultades de obtención de información al

efectuar un requerimiento directo a una entidad respecto de la que no ha acreditado que tenga algún criterio de conexión con el territorio español. En estas circunstancias, la Administración tributaria española no puede ejercer directamente su soberanía fuera del territorio nacional al margen de los cauces de mecanismos de asistencia mutua internacional.

Como se ha expuesto, la Administración tributaria no puede desplegar potestades administrativas, en este caso, facultades de obtención de información con trascendencia tributaria mediante requerimiento individualizado, fuera de sus fronteras salvo que el requerido tenga una relación jurídico tributaria con dicha Administración tributaria. En otro caso, deberá servirse de los instrumentos de asistencia mutua para canalizar ese requerimiento de información a través de la Administración que resulte competente.

Por consiguiente, en la medida en que, excediendo de su ámbito territorial, la ONIF no ha ejercitado sus competencias por el cauce de los mecanismos de intercambio de información, procede estimar las alegaciones de la reclamante en este punto y declarar no conforme a Derecho el requerimiento de información efectuado, sin necesidad de entrar a valorar las demás alegaciones manifestadas en el escrito presentado ante este Tribunal.

(...)

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL. COMENTARIO A LA RESOLUCIÓN 661/2022, DE 21 DE JUNIO DE 2022

Gabinete de Estudios de AEDAF

Procedimiento de recaudación. Responsables tributarios. Responsabilidad solidaria del artículo 42.2.a) de la LGT. Elemento intencional.

La cuestión resuelta por el TEAC se centra en determinar la concurrencia del elemento intencional necesario en toda declaración de responsabilidad solidaria del art. 42.2.a) de la LGT. En el caso planteado, la Administración entendió que el declarado responsable había colaborado en la ocultación de bienes de la deuda principal, que además era su madre, ya que, durante varios ejercicios, parte de los servicios que esta prestaba se cobraron a través del TPV que estaba a nombre de su hijo, siendo este empleado suyo y no ejerciendo actividad alguna. El TEAR concluyó que no concurría el elemento intencional necesario para la declaración de responsabilidad, toda vez que los órganos de gestión eran concedores desde hacía varios años de dicha circunstancia y así lo advirtieron, pero la Administración no hizo nada al respecto. Por ello, el TEAR considera que las irregularidades cometidas no tenían como finalidad la ocultación de los ingresos de la actividad para impedir su traba.

Sin embargo, el TEAC discrepa de esta postura y considera que el elemento intencional de la ocultación no puede negarse por el mero hecho de que la Administración tributaria, conociendo desde tiempo atrás la práctica habitual entre el responsable y el deudor principal del tipo de operación en que consiste la ocultación, no hubiera procedido, con carácter previo a la declaración de responsabilidad, a regularizar la situación tributaria derivada de dicha práctica,

Fundamentos de derecho

(...)

TERCERO: La cuestión controvertida se centra en determinar si, a efectos de lo dispuesto en el artículo 42.2.a) de la LGT, cabe denegar la presencia en el responsable del elemento intencional en la ocultación de bienes o derechos del

deudor principal, por el mero hecho de que los órganos de comprobación o investigación de la Administración tributaria conocieran desde tiempo atrás la práctica habitual entre el responsable y el deudor principal del tipo de operación en que consiste la ocultación.

(...)

En el caso examinado en el presente recurso el órgano de recaudación consideró que concurrían los tres requisitos señalados en la resolución parcialmente transcrita. Así, en efecto (i) la ocultación de bienes y derechos de la deudora principal se manifestó en que parte de los servicios de hostelería prestados por ésta, los cobrados a través del TPV (Terminal Punto de Venta) mediante tarjeta de débito-crédito, se desviaron a su hijo, toda vez que el TPV que gestiona los pagos en lugar de estar a nombre de ella lo está al de su hijo, que es empleado suyo y no realiza actividad económica alguna; (ii) El responsable colabora en la ocultación como receptor y beneficiario de los ingresos que genera la actividad de su madre, siendo titular de las cuentas bancarias donde se facturan los cobros realizados mediante tarjetas de crédito/débito; (iii) El elemento intencional en el responsable se revela en un conjunto de indicios: la vinculación personal y laboral con la deudora principal, el hecho de que buena parte de las deudas derivadas al responsable procedan de liquidaciones practicadas a la deudora principal durante los ejercicios en los que se facturaron los ingresos vía TPV a nombre de aquél y la ausencia de otra explicación lógica de que el responsable figurara como titular de los ingresos generados mediante las tarjetas de crédito-débito cuando resulta que no estaba dado de alta en ninguna actividad económica ni declaraba rendimiento alguno de esta naturaleza.

Obra al expediente, tal como indica el TEAR, un informe emitido el 18 de septiembre de 2014 por la Dependencia Regional de Inspección y titulado «Informe Plan Visitas 2014», que recoge el resultado de un requerimiento dirigido a Don X en junio de 2014 para que diese explicaciones sobre las razones por las que, sin constar el ejercicio de actividad económica alguna, percibía en 2012 una facturación de 79.234,66 euros mediante el sistema de gestión de cobros a través de tarjetas de crédito o de débito y en el que la Inspección concluyó que Don X no ejercía ninguna actividad y que los ingresos imputados por TPV corresponden a su madre. En dicho informe se señala también que *«se tras-pasa esa información a los Órganos de Gestión Tributaria por si consideran oportuno imputar los rendimientos tanto del 2012 como del resto de ejercicios no prescritos a quién corresponda en cada caso. Ya que, los rendimientos de las mencionadas tarjetas constan en persona distinta a quién los genera, motivo que puede derivar en una desviación de ingresos»*. El TEAR añade en su resolución que, además, el 11 de diciembre de 2014 se produjo la carga en plan de inspección de D.^a Z (comprobación unidades de módulos, IRPF e IVA 04 2014 a 10 2014) que culminó con la firma de actas de inspección en conformidad el 13 de enero de 2015.

A partir de los datos indicados en el párrafo anterior el TEAR concluye que *«Teniendo en cuenta..... que desde el año 2014 la Agencia Tributaria era plenamente consciente de que los ingresos que recibía el interesado realmente correspondían a la actividad ejercida por su madre, no consideramos que tal modo de proceder (contrato TPV a su nombre), que continuó igual en los años*

posteriores, tuviese como finalidad e intención la de colaborar en la ocultación de los ingresos de la actividad de restauración, impidiendo la traba que, en su caso, pudiera ordenar la Administración tributaria (conociendo esa situación nada hizo al respecto), por lo que el acuerdo impugnado ha de ser anulado».

Así pues, para el TEAR no cabe apreciar en la conducta del declarado responsable la intención de colaborar en la ocultación de los ingresos porque la Agencia Tributaria era plenamente conocedora desde el año 2014 de que tales ingresos correspondían a la actividad ejercida por su madre y, además, no hizo nada al respecto.

El Director recurrente considera que el argumento empleado por el TEAR para anular el acuerdo de declaración de responsabilidad carece de soporte jurídico alguno y que es preciso tener en cuenta la doctrina de los Tribunales en esta materia. Se apoya el Director en varias sentencias de la Audiencia Nacional que abordan supuestos cuyas conclusiones son, en su opinión, extrapolables al caso aquí examinado.

Este Tribunal Central anticipa que no puede compartir la postura del TEAR por las razones que seguidamente se indicarán.

En el caso aquí examinado el órgano de recaudación siguió expediente ejecutivo frente a D.^a Z por deudas a la Hacienda Pública relativas a los ejercicios 2006, 2014, 2015 y 2016, por importe conjunto de 34.773,82 euros. El 4 de octubre de 2019 se notifica a Don X el inicio de un procedimiento de declaración de responsabilidad por las citadas deudas, que culmina en el acuerdo de declaración de responsabilidad notificado el 17 de marzo de 2020.

En la resolución de 16 de septiembre de 2021 (RG 3229/2021), dictada en unificación de criterio, este Tribunal Central se pronunció sobre una cuestión distinta a la aquí examinada pero que tiene cierta similitud con ella. En dicha resolución se analizaba si era posible negar la existencia de ocultación en un supuesto de responsabilidad del artículo 42.2.a) de la LGT cuando se constataba que el acto o negocio jurídico en que la ocultación consistía se había podido realizar desde tiempo atrás. Concluimos en ella que el hecho de que el acto o negocio jurídico en que se concreta la ocultación hubiese podido realizarse con anterioridad no es motivo para negar la existencia de dicha ocultación.

En el caso aquí examinado se trata de determinar si a efectos de la responsabilidad del artículo 42.2.a) de la LGT es posible negar la intencionalidad del responsable en la ocultación por el mero hecho de que el acto en que la ocultación consiste se venía realizando ya desde tiempo atrás y era conocido por la Administración.

La normativa reguladora de la responsabilidad del artículo 42.2.a) de la LGT no establece limitación alguna en los términos que sugiere el TEAR a efectos de declarar la responsabilidad. Tan solo exige el cumplimiento de los tres requisitos arriba señalados. La ocultación, como dijimos, comprende cualquier actividad que distraiga bienes o derechos, ya sea por desprendimiento material o jurídico de estos, para evitar responder con ellos. A efectos de la responsabilidad del artículo 42.2.a) de la LGT, no cabe descartar la intencionalidad del responsable en la ocultación por el mero hecho de que dicha actividad se viniera

haciendo desde tiempo atrás e incluso hubiera determinado la exigencia de la citada responsabilidad en el pasado.

De igual modo, el hecho de que los órganos de comprobación o investigación de la AEAT, concretamente la Dependencia Regional de Inspección, conocieran en 2014, como consecuencia del requerimiento formulado a Don X, que en el ejercicio 2012 las imputaciones que se le atribuyen a éste en el modelo 170 «Declaración informativa anual de las operaciones realizadas por los empresarios o profesionales adheridos al sistema de gestión de cobros a través de tarjetas de crédito o de débito» no le corresponden a él, por no ejercer ninguna actividad económica, sino a su madre, D.^a Z, no es motivo por sí solo, ni unido a la inactividad posterior de aquellos órganos en orden a la regularización de la situación constatada, para rechazar, a efectos de la declaración de responsabilidad del artículo 42.2.a) de la LGT, la intencionalidad en la conducta del declarado responsable (que ha continuado en los ejercicios 2015 y 2016) de impedir la traba de los bienes o derechos del deudor por los órganos de recaudación de la AEAT. La resolución del TEAR viene a sugerir que no puede existir intención de colaborar en la ocultación de algo que ya no estaba oculto a los ojos de la Administración. Sin embargo, el hecho de que la Administración hubiera conocido en el pasado la existencia de prácticas irregulares determinantes de la ocultación no significa que tales prácticas, a pesar de ello, no puedan seguir reproduciéndose por el deudor principal y el responsable con la intención de distraer bienes o derechos para evitar responder con ellos de las deudas de aquél. Es más, no es descartable, en principio, lo contrario, esto es, apreciar en esa insistencia que tal intencionalidad se refuerza porque, sabedor el declarado responsable de que la Administración tributaria está al corriente de las prácticas irregulares, mantenerse en ellas sólo puede obedecer al convencimiento de que aquélla no espera en lo sucesivo tal conducta y a la certeza de que las consecuencias para la deudora principal pueden no ser particularmente relevantes al tributar por el régimen de estimación objetiva (módulos), como lo prueban las actas de conformidad incoadas a D.^a Z el 13 de enero de 2015, es decir, con posterioridad al conocimiento por los órganos de la AEAT de las irregularidades.

Así pues, hemos de concluir que a efectos de la declaración de responsabilidad del artículo 42.2.a) de la LGT no cabe descartar la intencionalidad del responsable en la ocultación de bienes o derechos del deudor principal por el mero hecho de que la actividad de distracción de bienes o derechos en que consiste la ocultación se viniera haciendo desde tiempo atrás o incluso hubiera determinado la exigencia de la citada responsabilidad en el pasado. De igual modo, el que los órganos de la Administración tributaria, conociendo desde tiempo atrás la práctica habitual entre el responsable y el deudor principal del tipo de operación en que consiste la ocultación, no hubieran procedido, con carácter previo a la declaración de responsabilidad, a regularizar la situación tributaria derivada de dicha práctica, no permite, sin más, denegar la presencia en el responsable del elemento intencional en la ocultación de bienes o derechos del deudor principal.

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 SEXTA) DE 5 DE MAYO DE 2022

Francisco Alfredo García Prats

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universitat de València (España)*

Asunto: C-218/21

Partes: *Autoridade Tributária e Aduaneira y DSR-Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes SA.*

Síntesis: «Procedimiento prejudicial – Fiscalidad – Impuesto sobre el valor añadido (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Tipos impositivos – Disposiciones temporales para determinados servicios de gran intensidad de mano de obra – Anexo IV, punto 2 – Renovación y reparación de viviendas particulares – Aplicación de un tipo reducido del IVA a los servicios de reparación y mantenimiento de ascensores en inmuebles de uso residencial»

1. Antecedentes y cuestiones planteadas

La sentencia aquí comentada resulta de interés por cuanto concreta el ámbito de aplicación del tipo reducido del IVA a los servicios de reparación y mantenimiento de ascensores en inmuebles de uso residencial prestados por una sociedad.

La sentencia es interesante por aclarar la interpretación del artículo 96 y 98 de la Directiva IVA en combinación con el Anexo III y IV que concreta las categorías a las que los Estados miembros pueden aplicar uno o dos tipos reducidos según lo previsto en el artículo 98 y en el artículo 106-107 DIVA. Conforme a dichos preceptos el Consejo puede autorizar a los Estados miembros a aplicar el tipo reducido a servicios de tres de las categorías mencionadas si cumplen las condiciones siguientes:

- a) ser de gran intensidad de mano de obra;
- b) prestarse en gran medida directamente a los consumidores finales;

- c) tener un carácter fundamentalmente local y sin posibilidades de falsear la competencia.

Además, deberá existir una relación estrecha entre la disminución de precios derivada de la reducción del tipo y el previsible aumento de la demanda y del empleo. La aplicación de un tipo reducido no deberá perturbar el buen funcionamiento del mercado interior.

El anexo IV de la Directiva IVA en su punto 2 tenía el siguiente tenor en el momento relevante para los hechos del caso:

"Renovación y reparación de viviendas particulares, excluidos los materiales que forman parte significativa del valor del suministro".

La Directiva 2009/47/CE del Consejo de 5 de mayo de 2009 derogó el precepto pero incorporó un nuevo punto 10bis en el anexo III con un contenido similar al del punto 2 del antiguo anexo IV de la DIVA.

El Derecho portugués establecía que el tipo reducido del 5% se aplica a:

El arrendamiento de obra para fines de mejora, reconstrucción, renovación, restauración, reparación y conservación de inmuebles y partes autónomas de inmuebles de uso residencial, excepto los servicios de limpieza, mantenimiento de espacios verdes y arrendamiento de obra relativos a bienes inmuebles que comprendan en todo o en parte elementos consistentes en piscinas, saunas, pistas de tenis, terrenos de golf o minigolf e instalaciones similares.

El tipo reducido no se aplicará a los materiales incorporados, salvo que su valor no supere el 20 % del valor total del servicio prestado.»

En virtud del artículo 1421, apartado 2, letra b), de dicho Código, se presume que los ascensores son partes comunes de un edificio.

En el litigio que originó la cuestión prejudicial, la empresa se dedicaba a la fabricación de ascensores, montacargas y cintas transportadoras, prestando también servicios de reparación y mantenimiento de ascensores. En 2007 aplicó el tipo reducido a los servicios de reacondicionamiento y reparación de ascensores, aunque facturaba los materiales incorporados en dichas prestaciones al tipo normal del IVA. La Administración Tributaria concluyó que DSR, la empresa, había aplicado erróneamente el tipo reducido del IVA a dichos servicios. La Administración alegaba que el tipo reducido podía aplicarse a determinados arrendamientos de obra que tengan por objeto bienes inmuebles de uso residencial, excluidos los materiales que constituyen una parte significativa del servicio prestado, publicando varias circulares vinculantes para la Administración, en las que se indicaba que la expresión inmuebles de uso residencial debía interpretarse de manera restrictiva.

De acuerdo con la Administración portuguesa, la *ratio legis* de esta disposición (inmuebles de uso residencial) no permite considerar que esta resulte aplicable a los servicios de reparación y mantenimiento de equipos que formen parte integrante de inmuebles. Aduce que, en consecuencia, los servicios de reparación y mantenimiento de ascensores deben liquidarse al tipo normal del

IVA, sin que sea pertinente en este contexto la definición contenida en el artículo 1421, apartado 2, letra b), del Código Civil, que incluye a los ascensores en las partes comunes de los bienes inmuebles.

El órgano jurisdiccional (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Portugal) alberga dudas acerca de si los servicios de reacondicionamiento y reparación de ascensores están comprendidos en el anexo IV punto 2 y plantea las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Es compatible con el Derecho de la Unión [...], en particular con el anexo IV de la Directiva del IVA, una aplicación del punto [2.24] de la lista I anexa al Código del IVA entendido en el sentido de que incluye la reparación y el mantenimiento de ascensores efectuados por la empresa a la que se refieren los hechos resumidos anteriormente y de que supone la aplicación del tipo de IVA reducido?

2) ¿Es compatible con el Derecho [de la Unión], en particular con el anexo IV de la Directiva del IVA, una aplicación de dicha disposición del Código del IVA que tenga además en cuenta otras disposiciones de Derecho nacional –artículos 1207, 204, apartados 1, letra [e], y 3, y 1421, apartado 2, letra [b]), del Código Civil (disposiciones relativas a los conceptos de contrato de obra y de bien inmueble y a la presunción de que el ascensor es parte común de los edificios en régimen de propiedad horizontal)–?»

2. Comentario

La cuestión planteada delimita el ámbito de aplicación de los tipos reducidos del IVA previstos para determinados servicios intensivos en mano de obra, y en concreto en la reparación, renovación y mantenimiento de ascensores; en particular, si están comprendidos dentro del concepto de ‘renovación y reparación de viviendas particulares’. La Directiva, en su anexo IV, punto 2, autoriza a los Estados miembros a aplicar un tipo reducido de IVA a los servicios relacionados con dicha finalidad, ‘excluidos los materiales que forman parte significativa del valor del suministro’ (p. 28).

Siguiendo la doctrina consolidada, el TJUE considera que los términos del anexo IV, punto 2 de la DIVA deben interpretarse de manera uniforme y con independencia de las calificaciones empleadas en los Estados miembros, de conformidad con su sentido habitual en el lenguaje corriente, teniendo en cuenta el contexto en el que se utilizan u los objetivos perseguidos por la normativa de la que forman parte.

Aunque la Directiva plantea una importante duda interpretativa en torno a la consideración de la ‘parte significativa’ del valor del suministro, sobre todo atendiendo a la diferente concreción por los diferentes Estados miembros, dicha cuestión no es abordada por el TJUE puesto que el caso de autos no generaba ningún problema al respecto, al facturarse al tipo normal todos los materiales incorporados. En España, a diferencia de Portugal, en virtud del artículo

2.10°.c) LIVA se exige 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. Pero, a diferencia de Portugal, en dicho caso no queda excluida de la aplicación del tipo reducido la base correspondiente a los materiales aportados, sino la totalidad del servicio prestado. Situación que, a nuestro juicio, puede resultar contraria al ordenamiento de la UE.

El Tribunal considera que la disposición se refiere a dos actividades distintas: la renovación y la reparación. Dichas actividades han de referirse a viviendas particulares, y tienen carácter ocasional. Por ello los meros servicios de mantenimiento, prestados de manera regular y continuada, no están comprendidos en el anexo IV.2 de la DIVA. Y al mismo tiempo, deben tener por objeto bienes utilizados como vivienda particular, por lo que los bienes utilizados con fines comerciales no están comprendidos en el ámbito de aplicación de esta disposición. Incluso, en el caso de que se presten servicios de renovación y reparación relativos a instalaciones compartidas de edificios de uso mixto –que incluyan partes destinadas a uso residencial y partes destinadas a otros fines, como los fines comerciales–, deberá procederse a un reparto proporcional (p. 42).

Además, considera que no puede compartirse la posición de la administración tributaria portuguesa que consideraba que las instalaciones, como los ascensores, no formaban parte de la vivienda particular, puesto que incluso en instalaciones compartidas son ‘por regla general, importantes, e incluso indispensables, para la utilización de los apartamentos individuales’.

Por ello, en el caso de tales inmuebles de uso residencial, las instalaciones compartidas están cubiertas por la expresión «viviendas particulares», en el sentido del anexo IV, punto 2, de la Directiva del IVA, de modo que los servicios de renovación y reparación relativos a esas instalaciones están comprendidos en el ámbito de aplicación de esta disposición. Como tales, los ascensores, que forman parte integrante de los edificios que disponen de ellos, están comprendidos en dichas instalaciones. (p. 38). Quedando, no obstante, excluidos los servicios de mantenimiento de tales ascensores.

Dicha interpretación del término vivienda habitual, basada en la importancia de las instalaciones compartidas para la utilización de los apartamentos individuales, es conforme con la exigencia de interpretación estricta que se aplica y afecta a las disposiciones que permiten aplicar un tipo reducido del IVA como excepción al principio de aplicación del tipo normal.

El segundo punto de interés de la sentencia consiste en la delimitación de la posible aplicación selectiva del tipo reducido del IVA. Para ello, el TJUE exige que se aislen únicamente aspectos concretos y específicos de la categoría de prestaciones de que se trate y, por otro, que se respete el principio de neutralidad fiscal (p. 44). Además, considera que un Estado miembro no puede invocar simples prácticas administrativas, por naturaleza modificables a discreción de la Administración y desprovistas de una publicidad adecuada, para demostrar

una transposición selectiva de una disposición de la Directiva del IVA que autoriza la aplicación de un tipo reducido del IVA para una categoría de servicios (véase, en este sentido, la sentencia de 4 de junio de 2009, SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft, C 102/08, EU:C:2009:345, apartados 42 y 43 y jurisprudencia citada).

3. Fallo

El anexo IV, punto 2, 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 están comprendidos en el concepto de «renovación y reparación de viviendas particulares», a efectos de esta disposición, los servicios de reparación y renovación de ascensores de inmuebles de uso residencial, excluidos los servicios de mantenimiento de tales ascensores.

COMENTARIO A LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA (SALA DÉCIMA) DE 16 DE JUNIO DE 2022

Francisco Alfredo García Prats

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universitat de València (España)*

Asunto: C-596/20

Partes: *Duo Decad Kft. Y Nemzeti Adó-és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága.*

Síntesis: «Procedimiento prejudicial – Fiscalidad – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) – Directiva 2006/112/CE – Artículos 2, 24 y 43 – Lugar de la prestación de los servicios – Servicios de soporte técnico prestados a una sociedad establecida en otro Estado miembro – Abuso de derecho – Apreciación de los hechos – Incompetencia»

1. Antecedentes y cuestiones planteadas

DuoDecad, sociedad registrada en Hungría cuya actividad principal es la programación informática, prestó servicios de soporte técnico a Lalib – Gestão e Investimentos Lda (en lo sucesivo, «Lalib»), sociedad establecida en Madeira (Portugal), que presta servicios de entretenimiento por medios electrónicos y que es su principal cliente. Por este concepto, emitió facturas por un importe total de 8 086 829,40 euros correspondientes al período comprendido entre julio y diciembre de 2009 y para todo el año 2011.

Tras un control tributario, la autoridad tributaria de primera instancia exigió a dicha empresa, mediante resolución de 10 de febrero de 2020, el pago de un atraso de IVA de un total de 458 438 000 forintos húngaros (HUF) (aproximadamente 1 286 835 euros), de una multa fiscal por importe de 343 823 000 HUF (aproximadamente 964 767 euros) y, en concepto de recargo de demora, de un importe de 129 263 000 HUF (aproximadamente 362 841 euros), *considerando que el verdadero beneficiario de los servicios prestados por DuoDecad no era Lalib, sino WebMindLicenses Kft. (en lo sucesivo, «WML»), una sociedad mer-*

cantil registrada en Hungría con un *know-how* que permite prestar servicios de entretenimiento por medios electrónicos y que ha celebrado con Lalib un contrato de licencia con fines de explotar ese *know-how*.

En apoyo de su recurso, DuoDecad sostiene que debe considerarse que los servicios de soporte técnico controvertidos en el litigio principal se prestaron a Lalib, en Portugal, ya que se cumplen todos los requisitos establecidos a este respecto por el Tribunal de Justicia. Considera que la resolución de la Dirección de Recursos es errónea en la medida en que no identifica correctamente el contenido de esos servicios, asimilando erróneamente estos últimos al hecho de garantizar directamente el funcionamiento técnico de los sitios de Internet de que se trata e ignorando así que Lalib disponía de los medios humanos y materiales necesarios para la prestación de los servicios que ofrece. Alega que prestó directamente sus servicios de asistencia a Lalib, y no a WML, y que tuvo un papel activo en funciones no incluidas en el contrato de licencia de *know-how* de que se trata. Para ello, Lalib controló y supervisó a DuoDecad y le dio instrucciones, mientras que WML no apareció como cliente, por lo que no pudo dirigirle ninguna solicitud ni darle instrucciones de ningún tipo. (p. 16).

Además, tras la cooperación internacional llevada a cabo entre las autoridades húngaras y portuguesas, éstas indicaron que Lalib estaba establecida en Portugal, donde ejercía una actividad económica efectiva por su cuenta y riesgo, y que disponía de todos los recursos técnicos y humanos necesarios para la explotación del *know-how* que había adquirido. Además, el lugar de la prestación de los servicios de entretenimiento de que se trata en el litigio principal no pudo situarse en Hungría debido a la existencia de un obstáculo objetivo, a saber, la inexistencia de entidades financieras que permitieran el pago con tarjeta bancaria en sitios de contenido para adultos. DuoDecad añade que Lalib aparecía, frente al mundo exterior, como el proveedor de estos servicios de entretenimiento, celebraba los contratos en su propio nombre, disponía de una base de datos de los clientes que pagaban la contraprestación de dichos servicios, disponía también de los ingresos generados por esos mismos servicios, controlaba los desarrollos del *know-how* en cuestión y decidía sobre la introducción de estos. Por otra parte, la sede de esta se indicó como el lugar físico de la asistencia a la clientela.

Por su contra, la administración húngara sostuvo que tras la investigación realizada se puso de manifiesto que los servicios de entretenimiento de que se trata en el litigio principal no eran prestados por Lalib, sino por WML desde Hungría, siendo, a su juicio, «ficticio» el contrato de licencia concluido entre estas dos sociedades (p. 18).

A pesar de que el Tribunal de Luxemburgo ya interpretó las disposiciones pertinentes en una sentencia anterior (sentencia de 17 de diciembre de 2015, WebMindLicenses (C 419/14, EU:C:2015:832)), considera necesaria una interpretación adicional puesto que dicha sentencia no ha evitado que las autoridades tributarias portuguesa y húngara traten la misma operación de manera diferente desde el punto de vista tributario.

A la vista de las indicaciones proporcionadas en la sentencia de 17 de diciembre de 2015, WebMindLicenses (C 419/14, EU:C:2015:832), se plantea la cuestión de si el lugar de la prestación de los servicios de entretenimiento de que se trata en el litigio principal puede estar situado en Hungría, cuando Lalib era el centro de una red compleja de contratos y de servicios indispensables para dicha prestación de servicios, garantizaba las condiciones necesarias para la referida prestación de servicios con la ayuda de sus propias bases de datos, sus programas informáticos y a través de terceros o de prestatarios pertenecientes al grupo Lalib y al grupo de sociedades al que pertenece DuoDecad y, por eso, asumía necesariamente los riesgos jurídicos y económicos, y ello pese a que los subcontratistas pertenecientes al grupo de sociedades del «propietario» del *know-how* de que se trata contribuían a la realización técnica de este y aunque dicho «propietario» influyera en la explotación de ese *know-how*. También se plantea la cuestión de si Lalib disponía, en Portugal, de los locales, infraestructuras y personal necesarios. (p. 20).

En dichas circunstancias el Tribunal General de la Capital plantea las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Deben interpretarse los artículos 2, apartado 1, letra c), 24, apartado 1, y 43 de la Directiva 2006/112 en el sentido de que la adquirente de la licencia del *know-how* —una sociedad establecida en un Estado miembro de la Unión [Europea] (en el caso del litigio principal, en Portugal)— no presta los servicios disponibles en un sitio web a los usuarios finales, de modo que no puede ser la destinataria del servicio de soporte técnico del *know-how* del sujeto pasivo establecido en otro Estado miembro (en el caso del litigio principal, en Hungría) como subcontratista, sino que este último presta tal servicio a la otorgante de la licencia del *know-how* establecida en este último Estado miembro, en circunstancias en las que la adquirente de la licencia:

- a) disponía de oficinas alquiladas en el primer Estado miembro, infraestructura informática y de oficina, personal propio y amplia experiencia en el ámbito del comercio electrónico, y tenía un propietario con extensas relaciones internacionales y un administrador cualificado en materia de comercio electrónico;
- b) había obtenido el *know-how* que reflejaba los procesos de funcionamiento de los sitios web y sus actualizaciones, emitía dictámenes al respecto, sugería modificaciones a dichos procesos y los aprobaba;
- c) era la destinataria de los servicios que el sujeto pasivo prestaba sobre la base de ese *know-how*;
- d) recibía regularmente informes acerca de las prestaciones efectuadas por los subcontratistas (en particular, acerca del tráfico de los sitios web y los pagos efectuados a partir de la cuenta bancaria);
- e) registró en su propio nombre los dominios de Internet que permitían el acceso a los sitios web a través de Internet;
- f) figuraba en los sitios web como prestador del servicio;

- g) realizaba ella misma las gestiones encaminadas a preservar la popularidad de los sitios web;
- h) celebraba ella misma en su propio nombre los contratos con colaboradores y subcontratistas necesarios para la prestación del servicio (en particular, con los bancos que ofrecían el pago mediante tarjeta bancaria en los sitios web, con los creadores que proporcionan el contenido accesible en los sitios web y con los *webmasters* que promocionan el contenido);
- i) disponía de un sistema completo de recepción de los ingresos procedentes de la prestación del servicio en cuestión a los usuarios finales, como cuentas bancarias, una facultad de disposición exclusiva y completa sobre dichas cuentas, una base de datos de usuarios finales que permitía emitir facturas a estos por la prestación del servicio y un programa informático de facturación propio;
- j) indicaba en los sitios web su propia sede en el primer Estado miembro como lugar físico del servicio de atención al cliente, y
- k) es una sociedad independiente tanto del otorgante de la licencia como de los subcontratistas húngaros encargados de la realización de determinados procesos técnicos descritos en el *know-how*,

habida cuenta asimismo de que: i) las circunstancias expuestas anteriormente fueron confirmadas por la correspondiente autoridad del primer Estado miembro, en su condición de órgano idóneo para la comprobación de esas circunstancias objetivas y verificables por terceros; ii) constituía un obstáculo objetivo para la prestación del servicio en el otro Estado miembro a través de los sitios web el hecho de que la sociedad de ese Estado miembro no podía acceder a un proveedor de servicios de pago que garantizase la recepción del pago mediante tarjeta bancaria en el sitio web, por lo que la sociedad establecida en ese mismo Estado miembro nunca realizó la prestación del servicio disponible en los sitios web, ni antes ni después del período examinado, y iii) la sociedad adquirente de la licencia y sus empresas vinculadas obtuvieron un beneficio derivado del funcionamiento del sitio de Internet globalmente superior a la diferencia que resulta de aplicar el tipo del IVA en el primer Estado miembro y en el segundo?

2) ¿Deben interpretarse los artículos 2, apartado 1, letra c), 24, apartado 1, y 43 de la Directiva 2006/112 en el sentido de que la otorgante de la licencia del *know-how* –sociedad establecida en el otro Estado miembro– presta los servicios disponibles en un sitio de Internet a los usuarios finales, de modo que es la destinataria del servicio de soporte técnico del *know-how* del sujeto pasivo, como subcontratista, y este último no presta tal servicio a la adquirente de la licencia establecida en el primer Estado miembro, en circunstancias en las que la sociedad otorgante de la licencia:

- a) tenía recursos propios que consistían únicamente en un despacho alquilado y en un ordenador utilizado por su administrador;

- b) tenía como únicos trabajadores propios un administrador y un asesor jurídico que trabajaba a tiempo parcial durante unas horas semanales;
- c) tenía como único contrato el contrato de desarrollo del *know-how*;
- d) encargó que los nombres de dominio de los que era propietaria fueran registrados por el adquirente de la licencia en su propio nombre, según el contrato celebrado con este último;
- e) no compareció nunca como proveedor de los servicios en cuestión frente a terceros, en particular, usuarios finales, bancos que ofrecían el pago mediante tarjeta bancaria en los sitios web, creadores del contenido accesible en los sitios web y *webmasters* que promocionan el contenido;
- f) no ha emitido nunca documentos justificativos relativos a los servicios disponibles en los sitios web, salvo la factura correspondiente a los derechos de licencia, y
- g) no disponía de un sistema (como cuentas bancarias y otras infraestructuras) que permitiera la recepción de los ingresos derivados del servicio prestado a través de los sitios web, habida cuenta asimismo de que, según la sentencia de 17 de diciembre de 2015, *WebMindLicenses* (C 419/14, EU:C:2015:832), no se revela decisivo en sí mismo el hecho de que el administrador y accionista único de la sociedad otorgante de la licencia sea el creador del *know-how* y que, además, esa misma persona ejerza una influencia o un control en el desarrollo y la explotación de dicho *know-how* y la prestación de servicios basados en este, de modo que la persona física que es el administrador y propietario de la sociedad otorgante de la licencia es también administrador y/o propietario de aquellas sociedades mercantiles subcontratistas –y, por ende, de la demandante– que colaboran en la prestación del servicio como subcontratistas por encargo del adquirente de la licencia, desarrollando las funciones indicadas que les corresponden?»

En última instancia, por tanto, lo que se pregunta es acerca de la identificación del prestador de servicios de entretenimiento por vía electrónica: la sociedad que adquiere una licencia de *know-how* que permite la prestación de dichos servicios o la sociedad otorgante de dicha licencia de *know-how*, lo que repercute en la identificación del destinatario de los servicios de soporte técnico. (p. 23).

El Tribunal considera, remitiéndose a la sentencia de 17 de diciembre de 2015, *WebMindLicenses* (C 419/14, EU:C:2015:832), apartado 34, que correspondía al órgano jurisdiccional remitente en dicho asunto apreciar los hechos de los que conocía y comprobar si concurrían los elementos constitutivos de una práctica abusiva, aunque el Tribunal de Justicia, al pronunciarse en un procedimiento prejudicial, puede aportar precisiones destinadas a orientar a dicho órgano jurisdiccional en su interpretación.

El Tribunal reitera la argumentación formulada en la sentencia *WebMindLicenses* sobre la identificación de las prácticas abusivas, la competencia para su

apreciación, los elementos constitutivos de un montaje puramente artificial, la posesión de una estructura adecuada para ejercer la actividad económica, tanto material como de medios humanos.

Es especialmente relevante el recordatorio del párrafo 46 de dicha sentencia WebMindLicenses, por cuanto considera que el hecho de que el administrador y accionista único de WML fuera el creador del *know-how* de WML, de que esa misma persona ejerciera una influencia o un control sobre el desarrollo y la explotación de dicho *know-how* y la prestación de servicios basados en este, y de que la gestión de las operaciones financieras, el personal y los medios técnicos necesarios para la prestación de dichos servicios fuera llevada a cabo por subcontratistas, al igual que las razones que puedan haber llevado a WML a transferir a Lalib el *know-how* de que se trata en lugar de explotarlo ella misma, no se revelaban decisivos en sí mismos. (p. 29).

El Reglamento (UE) n.º 904/2010 del Consejo, de 7 de octubre de 2010, relativo a la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido (DO 2010, L 268, p. 1), debe interpretarse en el sentido de que la administración tributaria de un Estado miembro que examina la exigibilidad del IVA con respecto a prestaciones que ya han sido gravadas con ese impuesto en otros Estados miembros está obligada a dirigir una solicitud de información a las administraciones tributarias de esos otros Estados miembros cuando dicha solicitud sea útil o incluso indispensable para determinar que el IVA es exigible en el primer Estado miembro.

A juicio del TJUE, el órgano jurisdiccional remitente no expone las razones por las que las precisiones realizadas en la sentencia de 17 de diciembre de 2015, WebMindLicenses (C 419/14, EU:C:2015:832), son insuficientes para determinar cuál de las empresas, WML o Lalib, debe considerarse el verdadero prestador de los servicios de entretenimiento de que se trata en el litigio principal. Además, la petición de decisión prejudicial no contiene ningún análisis de los hechos que la autoridad tributaria húngara recabó de la autoridad tributaria portuguesa, ni de todos los hechos indicados en la resolución de la Dirección de Recursos de 6 de abril de 2020, de los que conoce dicho órgano jurisdiccional, u otros elementos de los que este disponga

En definitiva, el planteamiento de la cuestión prejudicial pone de manifiesto la debilidad del criterio de localización y la volatilidad de los criterios sobre los que descansa la localización en un Estado miembro u otro diferente de la prestación de servicios relevante sometida a IVA, que descansa en una verificación distinta de los hechos. Y de cómo, ante una apreciación jurídica distinta de los hechos, que comporta una calificación jurídica distinta, no existen mecanismos jurídicos en el derecho de la Unión Europea suficientes y adecuados como para evitar una diferente apreciación de los hechos y de sus consecuencias tributarias en un tributo altamente armonizado como el IVA europeo.

Y ello a pesar de que el Tribunal de Justicia ya había declarado que, cuando comprueben que una misma operación es objeto de un trato fiscal distinto en otro Estado miembro, los tribunales de un Estado miembro que conozcan de un

litigio que plantee cuestiones que versan sobre una interpretación de las disposiciones del Derecho de la Unión que precisan una decisión por su parte tienen la facultad y, en su caso la obligación, según sus decisiones puedan o no ser objeto de un recurso judicial de Derecho interno, de efectuar la remisión prejudicial al Tribunal de Justicia. El Tribunal de Luxemburgo aclara al respecto que dicha facultad u obligación no viene referida a los conflictos derivados de una diferente apreciación de los hechos por parte de las Administraciones de ambos Estados o de aplicación distinta del Derecho en el litigio principal. El Tribunal hace suyo el argumentario de la Abogada General para considerar que corresponde al órgano jurisdiccional remitente apreciar si el contrato que vincula a DuoDecad y Lalib tiene su origen en un abuso de derecho en materia de IVA, lo que podría suceder, en particular, si se comprobara que existe un montaje meramente artificial, carente de realidad económica, que implique, concretamente, a WML, Lalib y DuoDecad, elaborado con el único fin de obtener una ventaja en materia de IVA. Por otra parte, recuerda la doctrina fijada en el caso WebMindLicenses C-419/14, en relación con la comprobación de una práctica abusiva en materia de IVA. A juicio del TJUE, esta comprobación exige, por una parte, que, a pesar de la aplicación formal de los requisitos establecidos en las disposiciones pertinentes de la Directiva 2006/112 y de la legislación nacional por la que se adapte a ella el Derecho interno, las operaciones de que se trate tengan como resultado la obtención de una ventaja fiscal cuya concesión sería contraria al objetivo perseguido por tales disposiciones y, por otra parte, que de un conjunto de elementos objetivos resulte que la finalidad esencial de las operaciones en cuestión se limita a obtener dicha ventaja fiscal.

3. Fallo

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Décima) declara que: «el Tribunal de justicia de la unión europea carece de competencia para responder a las cuestiones prejudiciales planteadas por el Fővárosi Törvényszék (Tribunal General de la capital, Hungría) mediante resolución de 28 de septiembre de 2020.».

COMENTARIO A LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA (SALA PRIMERA) DE 5 DE MAYO DE 2022

Francisco Alfredo García Prats

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universitat de València (España)*

Asunto: C-570/20

Partes: *BV, con intervención de Direction Departementale des finances publiques de la Haute Savoie.*

Síntesis: «Procedimiento prejudicial – Impuesto sobre el valor añadido (IVA) – Directiva 2006/112/CE – Ocultación fraudulenta del impuesto devengado – Sanciones – Legislación nacional que prevé una sanción administrativa y una sanción penal por los mismos hechos – Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea – Artículo 49 – Artículo 50 – Principio *non bis in idem* – Artículo 52, apartado 1 – Limitaciones del principio *non bis in idem* – Exigencia de establecer normas claras y precisas – Posibilidad de tener en cuenta la interpretación de la legislación nacional por los órganos jurisdiccionales nacionales – Necesidad de establecer normas que garanticen la proporcionalidad del conjunto de sanciones impuestas – Sanciones de distinta naturaleza»

1. Antecedentes y cuestiones planteadas

El presente caso constituye un pronunciamiento adicional que intenta aclarar las exigencias y limitaciones derivadas del principio *non bis in idem* cuando concurren sanciones administrativas y sanciones penales por los mismos hechos, a partir de su reconocimiento en el artículo 50 de la Carta de los Derechos fundamentales de la Unión Europea.

La sentencia responde a una decisión prejudicial planteada por el Tribunal de Casación francés, tras las conclusiones presentadas por el abogado general M. Campos Sánchez-Bordona el 9 de diciembre de 2021.

Conforme al derecho tributario francés aplicable a los hechos que generaron el planteamiento de la cuestión prejudicial, las inexactitudes u omisiones constatadas en una declaración o un acto que se refieran a elementos relevantes para la base imponible o la liquidación del impuesto, así como la devolución de un crédito de carácter fiscal cuyo pago se haya obtenido indebidamente del Estado, darán lugar a la aplicación de un incremento del 40% en caso de infracción intencionada. Además, la sustracción o elusión fraudulenta, será objeto, con independencia de las sanciones fiscales aplicables, de una multa de 37 500 euros y de una pena de prisión de cinco años. Cuando los hechos se hayan realizado o facilitado mediante compras o ventas sin factura o con facturas que no se refieran a operaciones reales, o hayan tenido por objeto obtener del Estado reembolsos injustificados, su autor será sancionado con una multa de 75 000 euros y con una pena de prisión de cinco años.

Mediante decisiones n.º 2016 545 QPC, de 24 de junio de 2016, n.º 2016 546 QPC, de 24 de junio de 2016, n.º 2016 556 QPC, de 22 de julio de 2016, y n.º 2018 745 QPC, de 23 de noviembre de 2018, el Conseil constitutionnel (Consejo Constitucional, Francia) declaró que la acumulación de procedimientos y de sanciones penales y fiscales en caso de ocultación de cantidades sujetas al impuesto y en caso de omisión de declaración, tal como resulta de lo dispuesto en los artículos 1729 y 1741 del CGI, es conforme con los principios de necesidad y de proporcionalidad de los delitos y las penas. El Conseil constitutionnel (Consejo Constitucional) indicó, en efecto, que tales disposiciones «permiten garantizar conjuntamente la protección de los intereses financieros del Estado, así como la igualdad ante el impuesto, persiguiendo objetivos comunes, tanto en el plano disuasorio como punitivo», que «la recaudación de la necesaria contribución pública y el objetivo de lucha contra el fraude fiscal justifican la incoación de procedimientos complementarios en los casos de fraudes más graves» y que, «de este modo, a las inspecciones a raíz de las cuales la Administración tributaria impone sanciones pecuniarias pueden añadirse diligencias penales en las condiciones y según los procedimientos regulados por la ley.»

No obstante, el Conseil constitutionnel (Consejo Constitucional), a la luz del principio de proporcionalidad, formuló tres reservas de interpretación que limitaban la posibilidad de proceder a tal acumulación, a saber:

- en primer término, el contribuyente que haya sido eximido del pago del impuesto mediante resolución judicial que haya adquirido firmeza por razones de fondo no podrá ser condenado penalmente por fraude fiscal;
- en segundo término, el artículo 1741 del CGI solo se aplicará a los casos más graves de ocultación fraudulenta de cantidades sujetas al impuesto o de omisiones declarativas. La gravedad puede derivar del importe de los derechos defraudados, de la naturaleza de las actuaciones del acusado o de las circunstancias de su intervención, y
- en tercer término, aunque la posibilidad de que se inicien dos procedimientos pueda dar lugar a una acumulación de sanciones, el principio de proporcionalidad implica que, en cualquier caso, el importe global de las

sanciones eventualmente impuestas no supere el importe más elevado de una de las sanciones aplicadas.

El supuesto de hecho que genera la cuestión prejudicial se refiere a un auditor, empresario individual, sujeto al régimen ordinario de IVA. Tras una inspección, la Administración tributaria presentó una denuncia por contabilidad irregular, declaraciones minoradas de IVA y de renta, que implicaban un importe eludido de IVA de 82.507 y de IRPF de 108.883. Tras ser juzgado por los delitos de fraude fiscal por ocultación de cantidades sujetas al impuesto y de omisión de anotaciones en documento contable, el tribunal de lo penal de Annecy lo declaró culpable, condenándolo a 12 meses de prisión y ordenando la publicación de la resolución a su costa. El auditor apeló la sentencia alegando el principio *non bis in idem*, puesto que ya había soportado una sanción del 40% por dichas cantidades defraudadas. El Tribunal de Apelación de Chambéry desestimó el recurso de apelación al considerar que se respetaban las exigencias formuladas por la jurisprudencia constitucional.

Sin embargo, el auditor interpuso recurso de casación ante el Tribunal de Casación por considerar que la normativa nacional no cumplía la exigencia de claridad y previsibilidad que debe respetar la acumulación de procedimientos y sanciones, ni garantiza que la gravedad del conjunto de las sanciones impuestas no exceda de la gravedad de la infracción constatada. Y por afectar a las infracciones en materia de IVA, las mismas constituyen una aplicación del Derecho de la Unión. En dichas circunstancias, el Tribunal de Casación, planteó al TJUE las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Unas normas nacionales como las anteriormente descritas cumplen el requisito de claridad y previsibilidad de las circunstancias con arreglo a las cuales las ocultaciones en la obligación de presentar declaración en materia de IVA devengado pueden ser objeto de una acumulación de procedimientos y de sanciones de carácter penal?

2) ¿Unas normas nacionales como las anteriormente descritas cumplen el requisito de necesidad y de proporcionalidad para la acumulación de tales sanciones?»

2. Comentario

La sentencia analiza el alcance del principio *non bis in idem* del artículo 50 de la Carta, según el cual nadie podrá ser juzgado o condenado penalmente por una infracción respecto de la cual ya haya sido absuelto o condenado en la Unión mediante sentencia penal firme conforme a la ley. La sentencia recopila la doctrina existente sobre la materia y resulta interesante por dicha recopilación.

El Tribunal reconoce por jurisprudencia consolidada que las sanciones administrativas impuestas por las autoridades tributarias nacionales y los procesos penales incoados por infracciones en materia de IVA constituyen una aplicación de los artículos 2 y 273 de la Directiva 2006/112 y del artículo 325 TFUE y, por

tanto, del Derecho de la Unión en el sentido del artículo 51, apartado 1, de la Carta, y, por consiguiente, deben respetar el derecho fundamental garantizado en el artículo 50 de esta última (sentencia de 20 de marzo de 2018, Menci, C 524/15, EU:C:2018:197, apartado 21 y jurisprudencia citada).

De acuerdo con el TJUE, una acumulación de procedimientos (penal y administrativo sancionador) constituye una limitación del derecho fundamental consagrado por la mencionada disposición de la Carta, ya que esta prohíbe imponer, por hechos idénticos, varias sanciones de carácter penal al término de distintos procedimientos tramitados a estos efectos (véase, por analogía, la sentencia de 20 de marzo de 2018, Menci, C 524/15, EU:C:2018:197, apartado 35). (p. 28).

Sin embargo, una limitación del derecho fundamental garantizado en el artículo 50 de la Carta puede justificarse sobre la base del artículo 52, apartado 1, de esta (sentencias de 20 de marzo de 2018, Menci, C 524/15, EU:C:2018:197, apartado 40 y jurisprudencia citada, y de 22 de marzo de 2022, Nordzucker y otros, C 151/20, EU:C:2022:203, apartado 49). (p 29)

De acuerdo con la Carta dichas limitaciones del ejercicio de los derechos y libertades reconocidos:

- Deben ser establecidas por ley. La Ley que prevea la limitación del ejercicio de los derechos fundamentales debe definir ella misma el alcance de la limitación del ejercicio del derecho de que se trate. Esta exigencia se confunde con las exigencias de claridad y precisión que derivan del principio de proporcionalidad, y deben analizarse por separado. El hecho de que los requisitos exigidos para la acumulación de procedimientos y de sanciones de carácter penal no deriven exclusivamente de disposiciones legislativas, sino también de su interpretación por los órganos jurisdiccionales nacionales no puede, por sí solo, poner en entredicho el carácter claro y preciso de la normativa nacional, siempre que el justiciable pueda saber, a partir del texto de las disposiciones pertinentes y, si fuera necesario, con ayuda de la interpretación que de ellas hagan dichos órganos jurisdiccionales, qué actos y omisiones pueden dar lugar a tal acumulación de procedimientos y de sanciones. El principio de legalidad no puede interpretarse en el sentido de que prohíba la aclaración progresiva de las reglas de la responsabilidad penal de un asunto a otro, siempre que el resultado fuera razonablemente previsible en el momento en que se cometió la infracción, en particular habida cuenta de la interpretación que la jurisprudencia daba en aquel momento a la disposición legal examinada. Por ello, el hecho de que sea la jurisprudencia nacional –constitucional– la que se refiere a disposiciones legales pertinentes aclarándolas de forma gradual no impide considerar que la normativa nacional establezca normas claras y precisas que permitan al justiciable prever qué actos y omisiones pueden ser objeto de una acumulación de procedimientos y de sanciones de carácter penal. De ahí que el TJUE considera que la previsibilidad de la ley no es incompatible con el hecho de que la persona afectada se vea obligada a recurrir a un asesoramiento jurídico apropiado para valorar las eventuales consecuencias de un deter-

minado acto en una medida razonable, dadas las circunstancias del caso. Ello resulta especialmente cierto en el caso de los profesionales, habituados a la necesidad de mostrar una gran prudencia en el ejercicio de sus actividades. Cabe por tanto esperar de estos que presten especial atención a la valoración de los riesgos que entraña dicho ejercicio.

Al respecto, el Tribunal Constitucional francés (Conseil Constitutionnel) había aclarado que la acumulación de procedimientos y de sanciones que prevén estos artículos solo puede aplicarse en los casos más graves de ocultación fraudulenta de cantidades sujetas al impuesto o de omisiones declarativas, precisando al mismo tiempo que esta gravedad puede resultar del importe de los derechos defraudados, de la naturaleza de las actuaciones del acusado o de las circunstancias de su intervención. El TJUE considera que dicha interpretación no resulta imprevisible en sí misma (p. 47). No obstante, corresponde al órgano jurisdiccional remitente comprobar si, habida cuenta de estos precedentes jurisprudenciales, era razonablemente previsible para el empresario individual, en el momento en que se cometieron los hechos controvertidos en el litigio principal, que estos pudieran dar lugar a una acumulación de procedimientos y de sanciones de carácter penal con arreglo a los artículos 1729 y 1741 del CGI.

- Deben respetar el contenido esencial de dichos derechos y libertades. El TJUE considera que se respeta porque la norma francesa únicamente permite tal acumulación de procedimientos y de sanciones en condiciones definidas taxativamente, garantizando así que el derecho reconocido en ese artículo 50 no se ponga en cuestión como tal.
- Deben respetar el principio de proporcionalidad, ser necesarias y responder efectivamente a objetivos de interés general reconocidos por la Unión o a la necesidad de protección de los derechos y libertades de los demás. La normativa francesa responde a un objetivo de interés general, cuál es la de garantizar la percepción íntegra del IVA devengado.

Por lo que respecta al principio de proporcionalidad, el Tribunal reitera la precisión efectuada en la sentencia de 20 de marzo de 2018, Menci (C 524/15, EU:C:2018:197). El carácter necesario de la normativa estatal exige normas claras y precisas que, antes de nada, permitan al justiciable determinar qué actos y omisiones pueden ser objeto de tal acumulación de procedimientos y de sanciones, que garanticen además una coordinación de los procedimientos con el fin de reducir a lo estrictamente necesario la carga adicional que supone la acumulación de procedimientos de carácter penal que se desarrollan de manera independiente y que, por último, permitan garantizar que la gravedad del conjunto de las sanciones impuestas corresponde a la gravedad de la infracción en cuestión.

En relación con la exigencia derivada del artículo 52.1 de la Carta y del principio de proporcionalidad de las penas del artículo 49.3 de la Carta, que exige que, si se impone una segunda sanción, deba velarse por que la gravedad del

conjunto de las sanciones impuestas no exceda de la gravedad de la infracción constatada, el Tribunal considera lo siguiente.

- Dicha exigencia se aplica a todas las sanciones acumuladas con independencia de su naturaleza, no únicamente sobre las sanciones pecuniarias.
- En consecuencia, no se respeta la proporcionalidad si la normativa establece, al acumular la multa penal y la administrativa pecuniaria, que el cobro de la primera se limitará a la parte que sobrepase el importe de la segunda, sin establecer tal norma también para la acumulación de una sanción administrativa pecuniaria de carácter penal y de una pena privativa de libertad.
- Como en la normativa francesa enjuiciada la limitación del importe total de la sanción sólo se aplica a sanciones pecuniarias, y por tanto, de la misma naturaleza, tal limitación no garantiza la correspondencia entre la gravedad de la infracción y la gravedad del conjunto de las sanciones impuestas cuando se acumula una sanción pecuniaria con una pena privativa de libertad.
- La modulación de la sanción penal en función de las circunstancias exige que, por un lado, la gravedad del conjunto de las sanciones impuestas no exceda de la gravedad de la infracción constatada, y por otro, dicha obligación debe resultar, de manera clara y precisa, de la normativa nacional en cuestión.
- Como el juez penal está obligado a respetar el principio de proporcionalidad de las penas, modulando la sanción penal en función de las circunstancias del caso, debe verificarse si en el caso de autos la limitación sólo resulta aplicable a la acumulación de sanciones de la misma naturaleza.

3. Fallo

Debido a todo eso, el Tribunal de Justicia responde a la cuestión prejudicial diciendo que :

El derecho fundamental garantizado en el artículo 50 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, en relación con el artículo 52, apartado 1, de esta, debe interpretarse en el sentido de que

- no se opone a que la limitación de la acumulación de procedimientos y de sanciones de carácter penal en caso de ocultaciones fraudulentas o de omisiones declarativas en materia de impuesto sobre el valor añadido (IVA) que prevé una normativa nacional en los casos más graves resulte únicamente de una jurisprudencia consolidada que interprete, de manera restrictiva, las disposiciones legales que definen los requisitos para la aplicación de dicha acumulación, siempre que sea razonablemente pre-

visible, en el momento en que se comete la infracción, que esta puede ser objeto de una acumulación de procedimientos y de sanciones de carácter penal, pero

- se opone a una normativa nacional que no garantiza, en los casos de acumulación de una sanción pecuniaria y de una pena privativa de libertad, mediante normas claras y precisas, en su caso tal y como han sido interpretadas por los órganos jurisdiccionales nacionales, que el conjunto de las sanciones impuestas no exceda de la gravedad de la infracción constatada.

COMENTARIO A LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA (SALA CUARTA) DE 16 DE JUNIO DE 2022

Francisco Alfredo García Prats

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Universitat de València (España)

Asunto: C 572/20

Partes: ACC Silicones Ltd y Bundeszentralamt für Steuern

Síntesis: Procedimiento prejudicial – Libre circulación de capitales – Dividendos procedentes de participaciones sociales poseídas por un accionariado disperso – Devolución del impuesto sobre los rendimientos del capital abonado por una sociedad no residente – Requisitos – Libre circulación de capitales – Principio de proporcionalidad

1. Antecedentes y cuestiones planteadas

La presente sentencia constituye un nuevo pronunciamiento del TJUE en contra del régimen tributario aplicado por los Estados miembros al pago de dividendos realizado a socios no residentes, en este caso socios no mayoritarios, por comparación con el régimen aplicado al pago de dividendos realizado a socios residentes.

Los socios residentes en Alemania de sociedades cuya sede se encuentre en territorio alemán, soportan inicialmente una retención en concepto de impuesto sobre los rendimientos de capital. Dicha retención se imputa íntegramente al impuesto sobre sociedades adeudado por la sociedad y, tras acreditar el ingreso de la retención, la devolución de la cantidad excesiva.

Por el contrario, los dividendos pagados a una sociedad no residente en Alemania se encuentran sometidos a un régimen tributario más gravoso, puesto que debe probar la residencia en su Estado de residencia, su sujeción al impuesto sobre sociedades por obligación personal y su no exención en dicho Estado, y la prueba de ser el beneficiario efectivo de los rendimientos. Además el certifi-

cado expedido por la Administración tributaria extranjera debe permitir inferir que el impuesto alemán sobre los rendimientos del capital no puede ser imputado, deducido ni trasladado a ejercicios posteriores y que efectivamente tales situaciones no se han producido. La devolución del impuesto sobre los rendimientos del capital se efectuará para todos los rendimientos del capital, en el sentido del apartado 1, percibidos durante el año natural, en virtud de una resolución de exención adoptada con arreglo al artículo 155, apartado 1, tercera frase, de la Abgabenordnung (Ley General Tributaria).

El supuesto de hecho se refiere a una sociedad británica que poseía el 5,26% del capital de una sociedad alemana. La sociedad británica estaba controlada al 100% por otra sociedad británica cotizada. Entre 2006 y 2008 la sociedad británica recibió dividendos de la sociedad alemana que soportaron una retención al 20% más la exacción de solidaridad al 5,5%. Con posterioridad, solicitó la devolución del impuesto alegando el derecho de la UE, y la limitación de la retención al 15% en virtud del convenio de doble imposición germano británico. La administración estimó la limitación de la retención pero denegó la devolución de la retención practicada. Tras el recurso interpuesto, el órgano jurisdiccional consideró que no cumplía el requisito de que el impuesto retenido en Alemania pudiera ser imputado por el acreedor o el socio directo o indirecto del acreedor, o que pudiera deducirse como gastos de explotación o gastos profesionales. De acuerdo con el órgano jurisdiccional remitente, la devolución solo puede concederse cuando la desventaja sufrida, con respecto a los residentes, por los no residentes que perciben dividendos no se vea compensada mediante una imputación, una deducción de la base imponible o un traslado de imputación a ejercicios posteriores en el extranjero.

El órgano jurisdiccional remitente alberga dudas de que dichos requisitos más estrictos, que difícilmente pueden verificarse materialmente, resulten conformes con la libre circulación de capitales, tanto por requisitos materiales –no imputación o no beneficio de un traslado de imputación a ejercicios posteriores en la tributación personal de la sociedad o de sus socios directos o indirectos, o no deducibilidad como gasto de explotación o gasto profesional–, como por la restricción de los requisitos formales –prueba mediante un certificado de la Administración tributaria extranjera–. Alberga dudas además en torno a la proporcionalidad del requisito formal y de su conformidad con el principio de efecto útil.

Por ello, el órgano jurisdiccional nacional plantea las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1. ¿ Se opone el artículo 63 TFUE (anteriormente artículo 56 CE) a una normativa fiscal nacional, como la controvertida en el litigio principal, que para la devolución del impuesto sobre los rendimientos del capital exige a una sociedad establecida en el extranjero, que percibe dividendos procedentes de participaciones que no alcanzan la participación mínima prevista en el artículo 3, apartado 1, letra a), de la Directiva [90/435], que pruebe mediante un certificado de la Administración tributaria extranjera que ni ella ni sus socios, directos o indirectos, pueden imputar o deducir como gasto necesario el impuesto sobre

los rendimientos del capital y del que se desprenda que efectivamente no se ha realizado una imputación, una deducción o un traslado a ejercicios posteriores, cuando a una sociedad establecida en territorio nacional, con una participación de igual cuantía, no se le exige dicha prueba para la devolución del impuesto sobre los rendimientos del capital?

2. En caso de respuesta negativa a la primera cuestión: ¿se oponen el principio de proporcionalidad y el principio de efecto útil a la exigencia del certificado mencionado en la primera cuestión, si al beneficiario establecido en el extranjero que percibe dividendos por participaciones en el capital disperso le es, de hecho, imposible aportar dicho certificado?»

2. Comentario

A pesar de que en el momento de la resolución del litigio el Reino Unido ya no forma parte de la Unión Europea, el tribunal no resuelve el caso atendiendo a las consideraciones referidas a la libre circulación de capitales con terceros países, puesto que el objeto del litigio principal se refería a abono de dividendos satisfechos a una sociedad de otro Estado miembro.

El Tribunal analiza las exigencias del artículo 63 TFUE relativas a la libre circulación de capitales por el diferente trato comentado anteriormente. Esto es, verifica si se opone a una disposición de la normativa tributaria de un Estado miembro que supedita la devolución del impuesto sobre los rendimientos del capital pagado sobre dividendos procedentes de participaciones sociales poseídas por un accionariado disperso y percibidos por una sociedad establecida en otro Estado miembro a la prueba de que dicho impuesto no puede ser imputado, ni ser objeto de un traslado de imputación a ejercicios posteriores en la tributación personal de dicha sociedad o de sus socios directos o indirectos ni deducido por esa sociedad como gastos profesionales o de explotación, mientras que no se prevé dicho requisito cuando se trata de la devolución del impuesto sobre los rendimientos del capital pagado por una sociedad residente que percibe el mismo tipo de rendimientos.

El TJUE reconoce que la eliminación de la doble imposición económica internacional puede llevarse a cabo mediante la acción de Directivas de la UE (como la Directiva 90/435/CE), o a través de cláusulas en los convenios tributarios, o mediante normas unilaterales. En el último caso, el TJUE reconoce que en virtud de la normativa nacional controvertida, los requisitos conforme a los cuales el impuesto sobre los rendimientos del capital retenido en la fuente sobre los dividendos procedentes de participaciones sociales poseídas por un accionariado disperso puede ser objeto de devolución varían en función de que el beneficiario de dichos dividendos sea una sociedad residente o una sociedad no residente. Dicha diferencia de trato solo es admisible si afecta a situaciones que no son objetivamente comparables o resulta justificada por razones imperiosas de interés general.

El Tribunal asume en este caso una visión restringida de la comparabilidad de las situaciones puramente internas y las situaciones transfronterizas para

verificar la existencia de una discriminación. A la hora de determinar si existe una discriminación, para apreciar si una situación transfronteriza y una situación interna son comparables, debe tenerse en cuenta el objetivo perseguido por la normativa nacional controvertida (sentencia de 30 de abril de 2020, *Société Générale*, C 565/18, EU:C:2020:318, apartado 26 y jurisprudencia citada), que, en el caso de autos, tal como indica el órgano jurisdiccional remitente, consiste en evitar la doble imposición o la imposición en cadena de los beneficios. (p. 38)

El Tribunal considera que atendiendo al objetivo perseguido por la norma las situaciones son comparables porque el mero ejercicio por ese Estado miembro de su potestad tributaria, con independencia de cualquier tributación en otro Estado miembro, da lugar a un riesgo de tributación en cadena o de doble imposición económica. En tal caso, es el Estado de residencia de la sociedad que distribuye beneficios el que debe velar para procurar un trato equivalente a las sociedades no residentes frente a las sociedades residentes, según la doctrina consolidada del Tribunal, entre otras la sentencia de 20 de octubre de 2011, *Comisión/Alemania*, C 284/09, EU:C:2011:670, apartado 58 y jurisprudencia citada.

La restitución del trato equivalente podría conseguirse mediante una norma convencional, pero siempre que su aplicación permita compensar íntegramente los efectos de la diferencia de trato resultante de la normativa nacional. Al efecto el TJUE considera que el mecanismo de imputación previsto en el Convenio de doble imposición germano-británico no parece garantizar en todos los casos la compensación de la diferencia de trato que resulta de la normativa nacional, ya que tal compensación solo es posible en el supuesto de que el importe del impuesto británico calculado sobre los dividendos percibidos sea al menos igual al de la retención en la fuente practicada por la República Federal de Alemania. (véanse, en este sentido, las sentencias de 20 de octubre de 2011, *Comisión/Alemania*, C 284/09, EU:C:2011:670, apartados 67 y 68, y de 17 de septiembre de 2015, *Miljoen y otros*, C 10/14, C 14/14 y C 17/14, EU:C:2015:608, apartado 86).

Considera, por tanto, el TJUE, que únicamente la imputación íntegra de la retención del impuesto adeudado en el Estado miembro de residencia permitiría eliminar la diferencia de trato resultante de la normativa nacional, sin que proceda tomar en consideración las eventuales posibilidades de imputación al nivel de los socios directos o indirectos de dicha sociedad, extremo que, por otra parte, la legislación alemana no tiene en cuenta en lo que respecta a las sociedades residentes.

Es por ello que el TJUE afirma que la normativa alemana constituye una restricción a la libre circulación de capitales, prohibida en principio por el artículo 63 TFUE, apartado 1, porque supedita la devolución del impuesto retenido en la fuente sobre los rendimientos del capital a requisitos más estrictos cuando el beneficiario de los dividendos es una sociedad no residente que cuando se trata de una sociedad residente, sin que esta diferencia de trato se neutralice mediante convenios.

En cuanto a los objetivos de interés general que pudieran justificar tal restricción a la libre circulación, el TJUE no acepta la alegación de la necesidad de preservar el reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros, señalando la jurisprudencia consolidada, puesto que preservar el reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros no puede justificar que se someta a imposición a las sociedades establecidas en otros Estados miembros con respecto a este tipo de rendimientos cuando se decidió neutralizar internamente el exceso de cargas que recaen sobre los socios sociedades residentes.

Tampoco se analiza la necesidad de evitar una doble deducción o cómputo de la retención, afirmando que no puede excluirse la posibilidad de que se compute dos veces el impuesto retenido en la fuente por lo que respecta a las sociedades residentes, ya que la circunstancia de que la normativa alemana solo autorice que se compute la retención en la fuente en la tributación personal de la sociedad beneficiaria de los dividendos carece de relevancia a este respecto. Sin embargo, no acepta como válida esta justificación, puesto que nada permite excluir que el impuesto retenido en la fuente se compute dos veces cuando se trata de sociedades residentes (*sic*), mientras que existen circunstancias en las que dicha deducción no va a computarse dos veces en situaciones transfronterizas.

3. Fallo

El artículo 63 TFUE debe interpretarse en el sentido de que se opone a una disposición de la normativa tributaria de un estado miembro que supedita la devolución del impuesto sobre los rendimientos del capital pagado sobre dividendos procedentes de participaciones inferiores a los umbrales previstos por la directiva 90/435/CEE del consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de estados miembros diferentes, en su versión Modificada por la directiva 2003/123/CE del Consejo, de 22 de diciembre de 2003, percibidos por una sociedad establecida en otro estado miembro, a la prueba de que dicho impuesto no puede ser imputado, ni ser objeto de un traslado de imputación a ejercicios posteriores en la tributación personal de dicha sociedad o de sus socios directos o indirectos, ni deducido por esa sociedad como gastos profesionales o de explotación, mientras que no se prevé dicho requisito cuando se trata de la devolución del impuesto sobre los rendimientos del capital pagado por una sociedad residente que percibe el mismo tipo de rendimientos.

A blurred photograph of a modern office hallway. In the foreground, a person in a dark suit is walking towards the left, carrying a large black bag. In the background, another person in a light-colored suit is walking towards the right, carrying a white bag. The hallway has glass-walled offices on the left and a tiled floor. The ceiling is a grid of lights.

Transferencia

Seguridad jurídica: la perspectiva de los gastos fiscales

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

SEGURIDAD JURÍDICA: LA PERSPECTIVA DE LOS GASTOS FISCALES ¹

María Teresa Soler Roch

*Catedrática emérita de Derecho Financiero y
Tributario*

Universidad de Alicante(España)

Cómo referenciar: Soler Roch, M.T. (2022). Seguridad jurídica: la perspectiva de los gastos fiscales. *Revista Técnica Tributaria* (138), 227-238.

¹ Texto de la intervención en el Seminario en homenaje al Profesor Matías Cortés Domínguez organizado por la Universidad Complutense de Madrid. Sesión celebrada en El Escorial el 6 de julio 2022.

SUMARIO

1. El concepto de gastos fiscales
 - 1.1. Gastos fiscales y contenido del poder financiero
 - 1.2. La exigencia de seguridad jurídica
2. La ofensiva contra la competencia fiscal
 - 2.1. Tributación mínima: impacto sobre los gastos fiscales
 - 2.2. La proyección de la seguridad jurídica: distintos aspectos
3. La normativa sobre ayudas de estado
 - 3.1. Ayudas de Estado y gastos fiscales
 - 3.2. Confianza legítima, recuperación y responsabilidad estatal

1. El concepto de gastos fiscales

1.1. Gastos fiscales y contenido del poder financiero

Como es sabido, el artículo 134.2 de la Constitución española establece que los Presupuestos Generales del Estado «incluirán la totalidad de los gastos e ingresos del sector público estatal y en ellos se consignará el importe de los beneficios fiscales que afecten a los tributos del Estado». (Es decir: lo que se gasta, lo que se ingresa y lo que se deja de ingresar por la exención o rebaja de impuestos)

Los beneficios a los que se refiere esta norma son los denominados **gastos fiscales**, término acuñado por la doctrina hacendística con un efecto económico equivalente al del gasto público (entendido como salida de fondos), porque suponen, en definitiva, una asignación de recursos por la vía de una menor recaudación. Esta equivalencia es patente en relación con la teoría del incentivo, tradicionalmente unida a la actividad de fomento o ayuda, terreno en el que siempre se ha planteado el dilema entre la transferencia directa (subvención) o indirecta (incentivo fiscal). En ambos casos, una ayuda mediante fondos públicos, tal como se ha venido interpretando en la jurisprudencia europea sobre ayudas de Estado, tema al que me referiré más adelante.

En definitiva, voy a referirme a la seguridad jurídica en un ámbito si se quiere peculiar del concepto de gasto, el de los gastos fiscales. Lo cual supone que se trata de un tema alojado, por así decirlo, en el ámbito de la fiscalidad.

Es obligada, precisamente en este foro, la cita de Matías Cortés: «una reflexión sobre el tributo es una reflexión sobre el poder», ya que los gastos fiscales son consecuencia de decisiones de política fiscal y éstas, una manifestación del ejercicio del poder que se ve afectada por el modo en el que el ordenamiento jurídico configure, al menos, dos elementos: el primero, la titularidad del poder tributario, y el segundo, los mecanismos que articulan el contenido del sistema tributario.

Precisamente uno de esos mecanismos son los gastos fiscales. Y lo son, porque el poder tributario tiene un perfil ambivalente. Su concepción clásica como el poder del Estado de establecer tributos sigue siendo válida, pero insuficiente, porque ni dicho poder es sólo del Estado, ni su contenido se agota en el establecimiento del tributo. En definitiva, es importante decidir sobre qué hechos imposables y contribuyentes va a recaer el pago de los impuestos, pero también en función de qué circunstancias no se van a exigir o se van a exigir en menor cuantía. Al mismo tiempo, la política fiscal es un haz complejo de decisiones que utiliza el sistema tributario con un objetivo de financiación, pero también con fines extrafiscales, y en este terreno los gastos fiscales juegan un importante papel.

1.2. La exigencia de seguridad jurídica

Las decisiones económicas de los ciudadanos (en este caso, los beneficiarios de gastos fiscales), se adoptan teniendo en cuenta un determinado marco jurí-

dico que, si bien no puede ni debe considerarse inmutable, requiere al mismo tiempo su compatibilidad con el principio de seguridad jurídica, entendido éste con criterios de razonabilidad y proporcionalidad.

El alcance del principio de seguridad jurídica en el enjuiciamiento de los efectos que pueden tener los cambios normativos en relación con las consecuencias económicas derivadas de posiciones jurídicas anteriores a dichos cambios, parece indudable, teniendo en cuenta que tanto el criterio de **riesgo previsible**, como la **confianza legítima**, han sido utilizados por la jurisprudencia (española, comparada y europea), con invocación expresa de aquel principio general.

Es conocida a este respecto, la doctrina del Tribunal Constitucional español en el sentido de no considerar las normas tributarias como normas restrictivas de derechos individuales, si bien ello no impide enjuiciar la retroactividad de dichas normas a la luz del principio de seguridad jurídica, ya que dicho principio «protege la confianza de los ciudadanos que ajustan su conducta económica a la legislación vigente frente a cambios normativos que no sean razonablemente previsibles» (sentencias 173/1996, 31 octubre y 234/2001, 13 diciembre). También debe tenerse en cuenta que el TC mantuvo en su día que los beneficios fiscales no pueden considerarse derechos adquiridos de los contribuyentes, así como la necesidad de evitar un efecto de «congelación normativa» que haría difícil o imposible la evolución de la política fiscal.

En relación con el principio de seguridad jurídica, la jurisprudencia constitucional española ha utilizado los criterios de **previsibilidad razonable** y **confianza legítima** en el enjuiciamiento de las normas tributarias (y lo son las relativas a los gastos fiscales). Pero es importante tener en cuenta que ha decantado una doctrina consistente en **ponderar el equilibrio entre la seguridad jurídica y el interés general representado por la justificación de la ley (principio democrático)**, de modo que no se vulneren las expectativas legítimas de los contribuyentes con una justificación insuficiente o arbitraria, pero tampoco que dichas expectativas impliquen, por encima de cualquier otra consideración, la inmutabilidad de la legislación tributaria (entre otras, puede citarse a este respecto, la sentencia 89/2009, 20 abril). Obviamente, como en todo juicio de ponderación del justo equilibrio entre dos principios, el criterio de proporcionalidad, valorado en relación con las circunstancias del caso concreto, está llamado a jugar un papel relevante.

El TJUE reconoció que «los principios de protección de la confianza legítima y seguridad jurídica son parte del ordenamiento jurídico comunitario que deben ser respetados por los Estados miembros en el ejercicio de los poderes que les confieren las Directivas comunitarias» (sentencia 3 diciembre 1998). Y en relación con el **Convenio Europeo de Derechos Humanos**, los órganos de protección (Comisión y Tribunal), respecto del derecho de propiedad (Protocolo 1, artículo 1), han matizado el alcance de la «excepción tributaria», entrando en el enjuiciamiento de las normas tributarias y en concreto, de normas retroactivas, utilizando asimismo el criterio de **previsibilidad razonable y proporcionalidad** de la medida (sentencia 16 julio 2002, asunto *Dagenville* contra Francia).

Me referiré a continuación a dos cuestiones que afectan a la seguridad jurídica en relación con los gastos fiscales. Dos «zonas de riesgo», por así decirlo, en las que la posición de los contribuyentes beneficiarios de incentivos fiscales puede resultar amenazada. La primera, las medidas relacionadas con una creciente **ofensiva contra la competencia fiscal** y en concreto, la exigencia de una tributación mínima en la imposición sobre sociedades. La segunda, las consecuencias de la normativa y jurisprudencia europea sobre **ayudas de Estado**. (En cierto modo, hay una conexión entre ambas cuestiones, ya que la segunda está utilizándose como instrumento de la primera).

2. La ofensiva contra la competencia fiscal

2.1. Tributación mínima: impacto sobre los gastos fiscales

El contenido ambivalente del poder tributario y en concreto, su ejercicio en relación con los gastos fiscales, ha generado un escenario de competencia fiscal cuyos efectos afectan al propio concepto del poder tributario que se convierte, por así decirlo, en un mero instrumento para competir en un mercado globalizado, como ya observara Cortés y han subrayado otros autores, relegando los objetivos de justicia y el principio de legalidad a un contenido meramente formal, ya que las decisiones de política fiscal son formalmente aprobadas por el Parlamento, pero en realidad adoptadas por el Gobierno en función de distintos criterios, entre los cuales, el factor de la competencia fiscal es importante, sobre todo en relación con la atracción de inversiones; un escenario en el que los gastos fiscales son un instrumento decisivo.²

Ante este panorama, y siguiendo un cierto movimiento pendular, frecuente en la evolución del Derecho Tributario, se viene manifestando desde hace unos años en instancias internacionales (OCDE, *BEPS Action Plan*, *Work Plan* Pilar 2) y europeas (Informe *EU Tax Observatory 2021*, Directiva Pilar 2) una creciente preocupación por la competencia fiscal, que ha abocado finalmente, a iniciativas concretas destinadas a neutralizar los efectos de dicha competencia, si bien limitadas al objetivo de garantizar un nivel de tributación efectiva de grandes grupos multinacionales.

El ejemplo paradigmático de esta ofensiva es el establecimiento de una **tributación mínima en la imposición sobre sociedades**, que sin duda tendrá un impacto sobre los gastos fiscales y en concreto, sobre los incentivos regulados en este ámbito. En principio y por pura lógica, es fácil advertir que una normativa destinada a limitar la competencia fiscal, frenando la «carrera a la baja» en la imposición sobre sociedades a fin de asegurar una tributación efectiva mínima, tendrá un impacto sobre todos aquellos elementos que contribuyen a reducir el gravamen, entre los cuales, los beneficios fiscales tienen un papel relevante.

Es éste un tema que se sitúa en el ámbito de la Fiscalidad internacional y por lo que respecta a España, también en el marco jurídico de la UE (cuya Directiva

² Ver, sobre el tema: Dagan, T. «International Tax and Global Justice» en «Theoretical Inquiries in Law», 2017.

sobre este tema afectará directamente al poder tributario de los Estados miembros; pero también en el ámbito del Derecho interno, ya que la propuesta tanto de la OCDE (Plan de Trabajo Pilar 2 y reglas *GLOBE*) como de la Directiva para la aplicación de estas reglas *GLOBE* en la UE, reconocen la posibilidad de que los Estados establezcan sus propias normas sobre tributación mínima y que dichas normas (el «impuesto complementario doméstico») puedan eventualmente ser tenidas en cuenta a efectos de la aplicación de dichas propuestas.

A día de hoy, la OCDE prosigue el desarrollo del Pilar 2 (los Comentarios para la interpretación de las reglas *GLOBE* se han publicado en marzo 2022). La propuesta de Directiva está teniendo un camino más accidentado ya que debido a la vigente regla de unanimidad, ha sido bloqueada en las reuniones del ECOFIN que han tenido lugar este año. En abril, fue el rechazo de Polonia y en la más reciente (17 de junio), ha sido Hungría la que ha impedido la aprobación, argumentando que no es el momento de que la UE sea la primera en «mover ficha» en el tablero de la tributación mínima; esta situación ha reavivado la idea de proceder a una aprobación por el procedimiento de cooperación reforzada y, en su caso, acelerar el paso a un sistema de mayoría cualificada para la aprobación de Directivas en materia de fiscalidad. Claro que también puede pensarse que si los Estados miembros (o una mayoría de ellos) adoptan las reglas de la OCDE y establecen sus propios impuestos complementarios, la Directiva no sería necesaria.

En cualquier caso, no estamos ante un escenario de abandono de esta iniciativa (aprobada por 139 de Estados del Marco Inclusivo), por lo que el riesgo para los beneficiarios de incentivos fiscales al que me vengo refiriendo, sigue siendo un aspecto a tener en cuenta. Por otra parte, se da la circunstancia de que, en el Derecho español, ya está vigente una norma sobre tributación mínima: el artículo 30 bis de la LIS (introducido por Ley PGE 2022); si bien no serviría como impuesto complementario a efectos de la normativa resultante del Pilar 2, ya que ni su umbral de aplicación, ni la base sobre la que se calcula la tributación mínima, están adaptados a las reglas *GLOBE*.

Como ya he advertido, parece indudable el impacto de estas propuestas sobre los gastos fiscales. Tomemos, como ejemplo significativo, los incentivos I+D en sus dos vertientes: input (deducciones de la cuota) y output (*Patent Box*). Ya tras la publicación de los primeros contenidos del Pilar 2 (*Blueprint* octubre 2021), hubo reacciones comentando su potencial impacto negativo sobre estos incentivos y señalando cómo dichas propuestas –y aquí hay un primer aviso conectado con la seguridad jurídica– cuestionan la continuidad de los regímenes de *Patent Box*.³

No obstante, en el caso de entidades que realicen actividades I+D y se beneficien de las deducciones, así como de las reducciones del régimen de *PB*, el impacto negativo podría eventualmente verse contrarrestado por la aplicación de los ajustes (*carve-outs*), aplicables en función de los costes por inversión en activos intangibles y plantilla. Pero eso es algo que habrá que analizar en cada caso concreto. Lo que parece claro, en relación con el tema que nos ocupa y en

3 Ver, sobre el tema: Gil García, E. «The IP Box Regime. A Study from an International and European Perspective» Thomson Reuters Aranzadi, 2021.

el momento actual en el que todavía no ha culminado el proceso de puesta en marcha de las reglas *GLOBE*, es que se acentúa la incertidumbre sobre las entidades beneficiarias de incentivos fiscales.

En relación con la norma española (artículo 30 bis LIS), ya puede hablarse de una certeza: la de su impacto negativo sobre el incentivo consistente en las deducciones I+D+i. Como ya he advertido, el umbral de aplicación de la norma (sociedades con más 20 millones de euros de cifra neta de negocios, o que tributen en régimen de grupo consolidado) es inferior y distinto al de las reglas *GLOBE* (grupos multinacionales con más 750 millones de ingresos consolidados), y también lo es el cálculo de la tributación mínima. La cuota líquida no puede ser inferior al resultado de aplicar el 15% a la base imponible (minorada o incrementada por la reserva de nivelación, minorada por la reserva por inversiones del REC) y con porcentajes especiales para entidades de nueva creación y cooperativas.

Sobre este tema en concreto, el Libro Blanco para la Reforma Tributaria (marzo 2022) en cuanto a las deducciones I+D+i, además del sometimiento a evaluación (al que luego me referiré), propone su mantenimiento, eliminando el impacto negativo del artículo 30 bis de la LIS y reforzando y mejorando su actual regulación. En cuanto al régimen de *Patent Box* –al margen de que pueda considerarse un beneficio más polémico, como por ejemplo critica el Informe del Observatorio Fiscal de la UE, que no lo considera incentivo sin o «recompensa»–, el Libro Blanco recomienda mantener su actual regulación (ya adaptada al «enfoque del nexo»), a la espera del resultado final de las reglas *GLOBE* (OCDE y Directiva) y teniendo en cuenta la evolución de este régimen en las jurisdicciones fiscales de nuestro entorno.

2.2. La proyección de la seguridad jurídica: distintos aspectos

En relación con el tema que aquí nos ocupa, la cuestión reside en valorar el impacto de la tributación mínima en relación con la seguridad jurídica de los beneficiarios de gastos fiscales en la imposición sobre sociedades.

Por una parte, parece evidente que un impacto negativo sobre los beneficios fiscales con efecto retroactivo (aplicando la normativa sobre tributación mínima en ejercicios anteriores a su entrada en vigor), podría considerarse contrario a Derecho invocando el principio de seguridad jurídica. Pero, no siendo éste el caso, interesa ahora destacar el efecto retrospectivo de dicho impacto.

En la doctrina científica, se ha utilizado una idea basada en la distinción entre retroactividad y retrospectividad.⁴ Estos dos conceptos se proyectan sobre dos tipos de situaciones distintas, referidas a los efectos de los cambios normativos sobre la posición de los ciudadanos afectados (en este caso, los beneficiarios de incentivos fiscales), en relación con las consecuencias originadas en un momento anterior a dichos cambios. Así, se emplea el término «retroactivo» cuando la nueva norma se aplica a hechos ocurridos con anterior-

4 Ver, sobre el tema: Gribnau, H.&Pawels, M. «Retroactivity in Tax Legislation (General Report)» EATLP International Tax Series vol. 9, 2013.

ridad a su publicación, y el término retrospectivo en las situaciones en las que la nueva norma tiene efecto inmediato sin previsión de régimen transitorio, pudiendo por ello afectar a las consecuencias futuras de transacciones o hechos que ya se habían producido con anterioridad.

El legislador suele ser consciente de que este tipo de efectos no es deseable y ésta es la razón del establecimiento de regímenes transitorios. (Ejemplo: la supresión de la deducción en vivienda en el IRPF se mantuvo para los contribuyentes que venían aplicándola en virtud de adquisiciones anteriores). Sin embargo, no puede decirse que ésta sea una previsión garantizada con carácter general por lo que, de no establecerse, creo que el efecto retrospectivo debería valorarse de acuerdo con el criterio de previsibilidad razonable.

En mi opinión, lo relevante es que, siempre teniendo en cuenta las circunstancias del caso y el tipo de norma de que se trate, tanto el efecto retroactivo como el retrospectivo pueden, en principio, vulnerar las exigencias de seguridad jurídica, especialmente si el cambio normativo no reúne el requisito de previsibilidad razonable (el efecto «cambiar las reglas a mitad del partido») y se lesiona la confianza legítima de los contribuyentes (los beneficiarios de los gastos fiscales en este caso), sin una justificación razonable y acorde con el principio de proporcionalidad. Si éste es el caso, sólo el establecimiento de un régimen transitorio (eventualmente sometido a un límite temporal) puede garantizar la compatibilidad del cambio normativo con las exigencias del principio de seguridad jurídica.

En otro orden de cosas, quiero referirme a un aspecto relacionado con los gastos fiscales que debe tenerse en cuenta. En la medida en que dichos gastos implican (de modo indirecto) asignación de recursos públicos, deben considerarse sometidos a los principios establecidos en el artículo 31.2 CE: asignación equitativa, eficiencia y economía. En el caso concreto de los incentivos, ello supone que su concesión y mantenimiento se legitiman por sus resultados en relación con el objetivo para el que fueron concedidos. De ahí que sea conveniente y necesario establecer un sistema de evaluación de las políticas de gasto que, en el tema que nos ocupa, incluye la evaluación de los gastos fiscales.

Esta cultura de la evaluación, conecta los principios citados con el de seguridad jurídica, en la medida en que los beneficiarios del gasto (en este caso, los contribuyentes que disfrutan de beneficios fiscales) «saben a qué atenerse» cuando están aplicando un beneficio en aras a la consecución de un objetivo. Dicho de otro modo: están cursando una asignatura «pendiente de examen». Como es sabido, esta «cultura de la evaluación» del gasto público (incluida la evaluación de los beneficios fiscales) se ha instalado en nuestro sistema mediante la publicación de los *Spending Reviews* de la AIREF.

A título de ejemplo: el Informe (octubre 2020) presentado sobre la evaluación de los incentivos I+D+i en el IS concluyó que «este beneficio presenta una eficacia potencial destacada, si bien su eficacia real se ve mermada por los límites y los requisitos normativos para su aplicación plena». De modo más gráfico, el Informe de la AIREF afirma: «La evaluación concluye 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».

El Libro Blanco para la Reforma Tributaria (marzo 2022), en relación con los beneficios fiscales del IS recomienda, con carácter general «evaluar de manera individualizada y periódica, en relación con los objetivos establecidos por el legislador, todos los beneficios fiscales. En el caso de que dicha evaluación no fuera positiva, se recomienda su eliminación». La propuesta se refiere a una evaluación independiente, basada en criterios científicos y tanto la metodología, como los datos y resultados, accesibles y sujetos a discusión por la comunidad investigadora.

En el Libro Blanco también se recomienda, en el caso de introducir nuevos beneficios, «condicionarlos a establecer un período transitorio de vigencia de la norma, por ejemplo, un máximo de 5 años, al final del cual se deba evaluar su eficacia. Sólo una valoración positiva conllevaría el mantenimiento del beneficio fiscal en el impuesto». La propuesta sobre sometimiento a evaluación se formula también respecto de beneficios aplicables en otros impuestos (los que afectan a la empresa familiar en el Impuesto sobre el Patrimonio y en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones).

3. La normativa sobre ayudas de estado

3.1. Ayudas de Estado y gastos fiscales

Como es sabido, el artículo 107 del TFUE establece una prohibición de ayudas de Estado, básicamente con la finalidad de distorsionar la libre competencia mediante el empleo de fondos públicos asignados a determinadas empresas o sectores económicos.

También es sabido que la evolución en la aplicación e interpretación de esta norma, tanto mediante las decisiones de la Comisión como por la jurisprudencia que ha ido decantando el TJUE sobre este tema, han tenido dos importantes consecuencias: la inclusión de los gastos fiscales en el concepto de «ayudas» y un progresivo ensanchamiento del ámbito de aplicación del régimen de ayudas de Estado. En relación con lo segundo, no son pocos los autores que consideran que en la interpretación del 107 TFUE, la jurisprudencia europea ha ido más allá de lo razonable, desvirtuando el objetivo inicial para el que se estableció el régimen de ayudas de Estado.

En síntesis, puede decirse que mediante un empleo no siempre adecuado del principio de no discriminación y la progresiva ampliación del criterio de selectividad, así como el respaldo a una mayoría de decisiones adoptadas por la Comisión, la declaración de ayuda ilegal ha venido perfilándose estos últimos años, en función de fines que trascienden la defensa de la libre competencia y que en el terreno de la fiscalidad responden a tres objetivos interrelacionados: una finalidad implícita de «armonización por la puerta de atrás» respecto de la imposición societaria y un cierto «populismo fiscal» utilizando la normativa de ayudas de Estado como ariete en aras al «*fair share*» de los grupos multinacio-

nales, así como la utilización de la normativa sobre ayudas de Estado como instrumento contra la competencia fiscal.⁵

El principal efecto de esta situación en relación con la seguridad jurídica es haber convertido la normativa sobre ayudas de Estado en una «espada de Damocles», por el riesgo de que el beneficio fiscal sea considerado ayuda de Estado ilegal (en un primer paso, en base al expediente y decisión de la Comisión, y si ésta es recurrida, en el caso de que sea confirmada por una sentencia del TJUE). Aunque habría que confrontar el grado de riesgo en cada caso concreto, no parece que pueda ni deba considerarse, con carácter general, que exista un riesgo razonablemente previsible en el establecimiento de beneficios fiscales. Además, estos beneficios (ya sean exenciones, reducciones, tipos reducidos o bonificaciones) al afectar a elementos esenciales del tributo, deben regularse en una ley, por lo que, en estos casos, el aspecto relevante de la seguridad jurídica es la confianza legítima en las decisiones del Estado legislador.

En este sentido, no se puede pretender que los contribuyentes potencialmente beneficiarios de un incentivo fiscal se pongan, por así decirlo «la venda antes de la herida», renunciando a la aplicación de un beneficio «por si acaso» pudiera ser en el futuro, declarado ayuda ilegal y la recuperación les obligara al pago. Pero no es menos cierto, que si se produce la declaración de ayuda ilegal, inevitablemente se desencadena su principal efecto, consistente en la recuperación de la ayuda, lo cual supone, pagar la deuda tributaria que hubiera correspondido sin la aplicación del beneficio fiscal anulado por efecto de dicha declaración. Desde la situación del contribuyente afectado en relación con el principio de seguridad jurídica, ello conduce a la cuestión que abordamos a continuación.

3.2. Confianza legítima, recuperación y responsabilidad estatal

Algunos autores se muestran partidarios del derecho a ejercer la acción de responsabilidad patrimonial del Estado legislador por parte del contribuyente obligado a la recuperación de una ayuda declarada ilegal, aunque de forma condicionada y analizando cada caso concreto, pero la exigencia de responsabilidad patrimonial en estos supuestos, se presenta como una cuestión problemática.⁶

Un primer inconveniente, reside en el régimen de responsabilidad patrimonial del Estado legislador. Como es sabido, la reciente sentencia del TJUE de 28 de junio de 2022 (C-278/20, Comisión c. España), ha declarado que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del principio

⁵ Ver, sobre el tema: Martín Jiménez, A. «Level playing field v. Member States' direct tax policies: the State Aid (r) evolution». Soler Roch, M.ª T. «State Aid (r) evolution. Harmonization through the back door?» en «European Tax Integration: Law, Policy and Politics» IBFD 2018. Mason, R. «Does the Prohibition of State Aid Limit Tax Competition?» University of Virginia Law School, Public Law and Legal Research Paper series, 2022-38.

⁶ Ver, sobre el tema: Pérez Bernabeu, B. «Situación del contribuyente en el marco de los procedimientos de recuperación de ayudas de Estado», Revista Española de Derecho Financiero n.º 186, 2020.

de efectividad, al adoptar y mantener en vigor los artículos 32 (3 a 6) y 34.1 de la LRJSP y el artículo 67.1 de la LPAC, en la medida en que someten la indemnización de los daños ocasionados por el legislador español como consecuencia de la infracción del Derecho de la Unión a varios requisitos: sentencia del TJUE declarando la norma legal contraria al Derecho de la Unión, plazo de prescripción de 1 año desde la publicación de la sentencia, que el perjudicado haya obtenido una sentencia firme desestimatoria del recurso contra la actuación administrativa que causó el daño (sin excepciones cuando éste haya sido por omisión), y que sólo sean indemnizables los daños producidos en los 5 años anteriores a la publicación de la sentencia (salvo que ésta diga otra cosa).

El caso que aquí nos ocupa, es el descrito en la sentencia en los siguientes términos: *«Cuando el daño deriva de un acto u omisión del legislador contrarios al Derecho de la Unión, sin que exista una actuación administrativa que el particular pueda impugnar, la citada disposición –el artículo 32.5 LRJSP– hace imposible obtener una indemnización»* declarando en consecuencia que este precepto *«es contrario al principio de efectividad»* (parágrafo 127). Los gastos fiscales responden, sin duda, a un acto del legislador, pero precisamente por su contenido, sus efectos no perjudican, sino que benefician a los particulares (en este caso, los contribuyentes que aplican beneficios fiscales). En este sentido, una primera cuestión es dirimir si las normas que regulan dichos beneficios *«tienen por objeto conferir derechos»*, ya que éste es uno de los requisitos *«para que el Estado incurra en responsabilidad como consecuencia de las infracciones del Derecho de la Unión que le sean imputables»* (parágrafo 31).

Por otra parte, se da la paradoja de que lo que «perjudicaría» a los beneficiarios, sería la recuperación de la ayuda declarada ilegal; en definitiva, pagar el impuesto que hubiera correspondido sin el disfrute de dicha ayuda. En esta idea reside, precisamente, el segundo obstáculo para la exigencia de responsabilidad del Estado, pues la eventual indemnización no podría, en estos casos, basarse en la obligación de recuperación, ya que ésta supone el restablecimiento de la legalidad y como tal, no puede considerarse como un daño o perjuicio; ello, sin contar que indemnizar en base al importe del impuesto que deba pagarse equivale a contrarrestar la obligación de recuperación.

Ésta es, precisamente, la posición mantenida por la Comisión europea. Sobre este tema, es obligada la referencia a las indemnizaciones aprobadas por los Tribunales de Arbitraje en aplicación de los Acuerdos bilaterales de inversión, en compensación por la supresión de beneficios fiscales. La posición de la Comisión es considerar también dicha indemnización ayuda de Estado ilegal, en la medida en que viene a neutralizar la obligación de recuperación. El «bucle» en que se convirtió esta cuestión a raíz del caso *Micula*, es un ejemplo paradigmático de este problema, con «daños colaterales» como la sentencia del TJUE en el caso *Achmea* (que consideró estos arbitrajes contrarios al sistema judicial de la Unión) y el posterior desmantelamiento de los Acuerdos de este tipo firmados entre Estados miembros de la UE. La sentencia sobre el caso *Micula* recaída en primera instancia (18 junio 2019), falló en contra de la Comisión, pero sólo porque los beneficios fiscales eran anteriores a la entrada del Estado (Rumanía) en la UE. Además, la sentencia ha sido anulada en segunda instancia

por razones de forma, por lo que a día de hoy, seguimos sin saber la opinión del TJUE sobre la cuestión de fondo.

Volviendo al tema de la posible exigencia de responsabilidad patrimonial del Estado, y dado que el restablecimiento de la legalidad impide considerar la recuperación como un daño, podría en todo caso, plantearse una indemnización respecto de posibles perjuicios económicos (distintos del pago del impuesto), ocasionados al beneficiario de la ayuda (tales como determinados costes o inversiones realizados respecto de una actividad fiscalmente incentivada).

En definitiva, un tema clásico y de calado. Una vez más, el conflicto entre legalidad y seguridad jurídica está servido. Disfruten del debate.

LO MÁS DESTACADO DE LA REVISTA INTERACTIVA DE ACTUALIDAD (RIA)

Gabinete de Estudios de AEDAF

Nuevas propuestas de reforma fiscal en EE.UU: el «Greenbook 2023» y sus potenciales implicaciones para la UE

RIA 13, DE 4 DE ABRIL

En esta nota, Jose Manuel Calderón, miembro del Grupo de Expertos en Fiscalidad Internacional y Precios de Transferencia, sintetiza las principales propuestas de reforma fiscal que el Departamento del Tesoro de EE.UU. y la Casa Blanca han hecho públicas, el 28 de marzo 2022, con motivo de la presentación del plan presupuestario federal para el año 2023. Algunas de las medidas propuestas poseen implicaciones fiscales para las grandes empresas europeas. Estas nuevas propuestas se recogen en Greenbook (US Department of the Treasury's General Explanation of the Administration Fiscal Year), como parte del referido plan presupuestario para el año 2023.

Exención de las indemnizaciones por despido de altos directivos en el IRPF

RIA 13, DE 4 DE ABRIL

Gonzalo Apoita, Delegado Territorial del País Vasco, analiza en esta nota la evolución de la tributación de las indemnizaciones por despido de altos directivos a raíz de la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco dictada el pasado 18 de febrero de 2022 que reconoce la exención de las indemnizaciones por despido de los contratos de alta dirección regulados por el Real Decreto 1382/1985. Esta sentencia, aunque se trata de un muy buen precedente, no sienta jurisprudencia por sí misma, si bien muchos otros Tribunales Superiores de Justicia ratificarán el criterio.

Impuesto sobre Sociedades. Existencia o no de un orden de prelación para la aplicación de las deducciones por doble imposición conforme a la Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades (LIS)

RIA 14, DE 11 DE ABRIL

Miguel Ángel Araque Salmerón, miembro del Grupo de Expertos en Impuesto sobre Sociedades y Contabilidad, comenta en esta nota las resoluciones del TEAC de 25 de octubre y de 25 de febrero de 2022, así como la resolución del TEAR de Madrid de 21 de diciembre de 2021, en las que se aborda el orden de prelación en la aplicación de las deducciones por doble imposición (DDIs) en el Impuesto sobre Sociedades. El autor de la nota no comparte la conclusión alcanzada por los citados TEAs que señalan que de coexistir DDIs generadas en el propio ejercicio con otras DDIs de ejercicios anteriores, siempre que exista cuota íntegra suficiente debe aplicarse necesariamente en primer lugar la DDI del propio ejercicio.

Plan de acción de la Comisión Europea para adaptar el sistema común del IVA a la economía digital

RIA 14, DE 11 DE ABRIL

Fernando Matesanz Cuevas, miembro del Grupo de Expertos en Impuestos Indirectos, comenta en esta nota, las medidas contenidas en el Plan de Acción para el año 2022 de la Comisión Europea en relación con la modernización de las normas actuales del IVA teniendo en cuenta las oportunidades que ofrecen las nuevas tecnologías. La Comisión anunció su intención de hacer una propuesta legislativa que podría ver la luz en el tercer trimestre del presente año 2022 bajo el título «El IVA en la era digital», en la que se pretende abordar las obligaciones de declaración del IVA y facturación electrónica con la ayuda de las nuevas tecnologías; la reducción de las múltiples identificaciones a los efectos del IVA que requieren los sujetos pasivos del impuesto cuando hacen operaciones de carácter internacional; y la tributación en el IVA de las actividades realizadas a través de plataformas digitales.

El recurso contra la inactividad de la administración como alternativa para obtener la devolución transcurrido el plazo de 6 meses

RIA 16, DE 25 DE ABRIL

Nota elaborada por el Grupo de expertos en Derechos y garantías de los contribuyentes y de práctica tributaria en colaboración con el Gabinete de Estudios, en la que se analiza la STS de 4 de marzo de 2022, rec. 2946/2020, en la que se establece la posibilidad de acudir al recurso contra la inactividad de la Administración del artículo 29.1 de la LJCA en los supuestos de devoluciones deriva-

das de la normativa de cada tributo, si transcurrido el plazo establecido legalmente para que la Administración lleve a cabo la devolución, ésta no se hubiese producido.

Implicaciones contables del RDL 6/2022: contabilización de la bonificación extraordinaria y temporal en el PVP de determinados productos energéticos

RIA 19, DE 17 DE MAYO

Documento elaborado por el Gabinete de Estudios en él se comenta de manera práctica la consulta n.º 4 del BOICAC N.º 129/2022, donde se analiza el tratamiento contable de la bonificación establecida por el RDL 6/2022 de 29 de marzo sobre el precio de venta al público de determinados productos energéticos.

Los gastos de manutención de los empresarios o profesionales, una dura batalla

RIA 22, DE 6 DE JUNIO

La Ley 6/2017, 24 de octubre, de Reformas Urgentes del Trabajo Autónomo introdujo varias modificaciones en el IRPF con la finalidad de clarificar la deducibilidad de los gastos en los que incurren los autónomos en el ejercicio de su actividad, con la finalidad de elevar el grado de seguridad jurídica. Además, se abordó la problemática vinculada a los gastos de manutención en los que incurre el propio contribuyente en el desarrollo de la actividad económica, aclarando la deducibilidad de los mismos siempre que se cumplan determinadas condiciones y en particular que se produzcan en establecimientos de restauración y hostelería y se abonen utilizando cualquier medio electrónico de pago. En esta nota, José Blasi Navés, miembro de la AEDAF, analiza concretamente dos de los once requisitos exigidos para la deducibilidad del gasto de manutención: el que esté «justificado documentalmente» y que el gasto «se incurra en el desarrollo de la actividad económica».

El procedimiento tributario de revocación

RIA 22, DE 6 DE JUNIO

Las sentencias del Tribunal Supremo de 9 de febrero, 14 de febrero y 4 de marzo de 2022 han introducido importantes cambios en la interpretación del procedimiento de revocación en materia tributaria regulado en el artículo 219 LGT, en tanto que han reconocido expresamente la posibilidad de iniciar el procedimiento de revocación a instancia de parte, al menos en los supuestos en que el recurrente pretende una devolución de ingresos indebidos. En esta nota, Diego Marín-Barnuevo Fabo, miembro del Grupo de Expertos en HH.LL. analiza

estas sentencias, al mismo tiempo que plantea si esta esta nueva doctrina sería apta para lograr la anulación de liquidaciones de la plusvalía municipal que hubieran devenido firmes.

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

Malherbe, Philippe. Introducción a la tributación de las rentas internacionales. ICDT Instituto Colombiano de Derecho Tributario. Serie Monografías Tributarias. Segunda edición, 2021.

La obra titulada *Introducción a la tributación de las rentas internacionales* de Philippe Malherbe ha sido actualizada en agosto del 2021 mediante la publicación de su segunda edición por la editorial ICDT, Instituto Colombiano de Derecho Tributario. Esta obra pone de relieve la importancia que el Impuesto sobre la Renta tiene en el Derecho Tributario y en la política económica a nivel internacional y comunitario. El autor, excelente profesional y docente, trata de aportar claridad y precisión en lo referente a la tributación de las rentas transnacionales en un mundo de Estados soberanos. Además, esta obra de obligada lectura también se encuentra publicada en inglés y francés por la editorial Bruylant, lo que realza su valor en cuanto a su contenido, ya que su redacción ha requerido un alto grado de preparación y estudio.

El profesor Malherbe estructura su obra en nueve capítulos, los cuales a su vez se dividen en diferentes secciones que permiten al lector ampliar y profundizar en el objeto de análisis. Los cuatro primeros capítulos, posibilitan a cualquier receptor contextualizar la materia y comprender las bases de la tributación de las rentas internacionales. En esta primera parte se nos acerca al método y al mundo de la tributación internacional, permitiéndonos revisar la jurisdicción competente para gravar, el acceso a los tratados y la distribución de la potestad tributaria.

Los cuatro siguientes capítulos, que constituyen el grueso de la obra, tratan temas elementales como la eliminación de la doble tributación, la prevención de la elusión tributaria y del abuso y, finalmente, el procedimiento tributario internacional. En el capítulo séptimo, se ve reflejada de forma clara como el autor pretende aportar valiosas pinceladas dirigidas a los responsables políticos. En palabras de Philippe Malherbe: *"...el poder absoluto corrompe absolutamente. Los Estados pueden abusar de su derecho soberano a los impuestos. Pueden violar tratados, discriminar, competir perjudicialmente, ajustarse excesivamente, etcétera"*.

Por último, el capítulo noveno recoge las conclusiones. En pocas líneas el autor subraya la necesidad de buscar respuestas novedosas que sean justas y percibidas como justas. Esta obra pretende que el lector se forme un acertado criterio jurídico y pueda reflexionar de manera crítica sobre situaciones de actualidad que están en continua evolución. Así mismo, se percibe con facilidad la implicación personal a la que el autor somete cada línea. Esta publicación, lejos de ser un simple manual, consigue aunar conocimientos basados en un profundo estudio de las nor-

mas fiscales internacionales, con un fuerte espíritu crítico e investigador que actúa de guía moral y ética en la búsqueda de conceptos claves como la justicia, la rectitud y la imparcialidad, quedando patentes a lo largo de todo el texto los valores de Philippe Malherbe.

Asociación Española de Asesores Fiscales. Comisión Directiva

La Asociación Española de Asesores Fiscales, AEDAF, fue creada en 1967 por un grupo de asesores fiscales con la idea de compartir experiencias y aunar esfuerzos en los inicios de una profesión que jugaba y juega un papel tan importante en el desarrollo de un Estado moderno.

Actualmente, AEDAF reúne a más de 3.200 profesionales, titulados universitarios especializados en materia fiscal, que se dedican de forma principal y preferente al asesoramiento tributario, bien sea por cuenta propia o ajena, e invita a incorporarse a todo profesional de la asesoría fiscal que desee tener un punto de encuentro con otros profesionales y compartir conocimiento para su mejor ejercicio profesional. Nuestra misión como Asociación es acompañar al asociado, ofreciéndole las mejores herramientas y garantizando una información y una formación permanente de alta calidad y rápida aplicación en su día a día a través de publicaciones de interés, actividades formativas y encuentros profesionales, así como del continuo intercambio de experiencias e información entre sus integrantes.

Somos conscientes de la necesidad de un sistema tributario justo y el asesor fiscal es la pieza fundamental entre la Administración Tributaria y los ciudadanos, contribuyendo, de hecho, a fomentar la conciencia y responsabilidad fiscal ciudadana y a colaborar en el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes. AEDAF participa, de forma activa, en la mejora de nuestro sistema tributario, colaborando en la preparación y modificación de los textos legales en materia tributaria, siendo sus observaciones e informes un referente para la Administración.

AEDAF tiene también como finalidad fortalecer y defender la imagen del asesor fiscal y la difusión de su importancia en la economía y la sociedad españolas, y participa en la mayoría de los organismos y entidades nacionales e internacionales que representan y defienden los intereses de la profesión.

Comisión Directiva AEDAF

Stella Raventós Calvo

Presidente

Enrique Lang-Lenton Bonny

Vicepresidente

José Ángel García de la Rosa

Secretario General

Eduardo Gracia Espinar

Vicesecretario

Íñigo Sevilla González

Vocal responsable de Asuntos Económicos

Javier Gómez Taboada

Vocal responsable de Estudios e Investigación

Enca Baquero Martínez

Vocal responsable de Formación

Llorenç Maristany i Badell

Vocal responsable de Transformación Digital

Arancha Yuste Jordán

Vocal responsable de Atención al Asociado y
Demarcaciones Territoriales

Demarcaciones territoriales

Alicante y Albacete

María José Sueiro Adrián

Business World Alicante. Oficina 404
Muelle de Poniente, s/n. (Antigua Casa
del Mar)
03001 Alicante
Teléfono: +34 966 089 688
Responsable Sede: M^a Esther Sirvent

Andalucía-Málaga

Juan Luis Marín López

Teléfono: +34 952 28 67 62
+34 952 60 12 41
sedemalaga@aedaf.es
Avda. Cánovas del Castillo, 14 - local
29016
29006 Málaga
Responsable Sede: Julieta Villodres

Andalucía-Sevilla y Extremadura

Marina García Hidalgo

Teléfono: +34 954 64 95 00
marinagarciahidalgo@hotmail.com
Avda. San Francisco Javier, 9 - 9º - 9ª
41018 Sevilla

Aragón-La Rioja

Francisco Gracia Latorre

Teléfono: +34 976 21 49 19
comunicaciones@graciayburillo.es
Jerónimo Zurita, 7 - Ppal. Izda
50001 Zaragoza

Asturias y León

**Jesús Alfredo Gutiérrez-Tuya
Martínez**

jesustuya@simbiosisasesores.es
Teléfono: +34 984 39 01 99
C/ Conde Toreno, 5 - Entlo. Dcha.
33004 Oviedo

Baleares

Antoni Serra Serra

Teléfono: +34 971 22 73 99
aserra@mon-lex.com
C/ Alexandre Rosselló, 4 - 3ªB
07002 Palma de Mallorca

Canarias

Jaime Cabrera Hernández

C/ Rafael Nebot, 5 - 1º
35001 Las Palmas de Gran Canaria
Teléfono: +34 928 36 84 70
canarias@aedaf.es
Responsable Sede: Paula Fuentes

Cantabria

Jesús Pereda Gutiérrez

Teléfono: +34 942 03 70 90
chuspereda@yahoo.es
Calvo Sotelo, 19 - 2º
39002 Santander

Cataluña

Josep Alemany Farré

Teléfono: +34 93 317 68 78
Fax: +34 93 317 69 32
consol@aedaf.es
Provença, 281 - local
08037 Barcelona
Responsable Sede: Consol Carratalá

Galicia

Diego Viboras Cabañero

Teléfono: +34 881 08 08 24
diego.viboras@ausum.es
Rúa do Restollal, 32 - 2º - Of. 202
15702 Santiago de Compostela

Madrid-Zona Centro

Eneko Rufino Bengoechea

Teléfono: +34 91 563 01 11
sedemadrid@aedaf.es
C/ O'Donnell, 7 - 1º Dcha.
28009 Madrid
Responsable Sede: Lara Álvarez

Murcia

**Francisco Iniesta López-
Matencio**

Teléfono: +34 968 93 03 90
finiesta@strategiaconsultoria.es
Avda. Juan Carlos I, 43 - 5ªA
30009 Murcia

Navarra

Belén Marín Villamayor

Teléfono: +34 948 25 30 34
belen@marinyasociados.es
Avda. Sancho El Fuerte, 71 - 1ºG
31008 Pamplona

País Vasco

Gonzalo Apoita Gordó

Teléfono: +34 94 424 99 29
gapoita@grupoforetax.com
C/ Rodríguez Arias, 6 - 4º - Dpto.410
48008 Bilbao

Valencia-Castellón

Eduardo Rallo Martínez

Teléfono: +34 963 34 00 44
eduardo@eduardorallo.com
Avda. Peris y Valero, 149-1º-1ª
46005 Valencia

Normas de publicación

Normas de autor/a

Revista Técnica Tributaria es una publicación editada por la Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF), dirigida a todos los profesionales del Derecho tributario. Desde 1988 se ha configurado como una publicación científica que, desde una óptica crítica, intenta analizar todos y cada uno de los aspectos que pudieran incidir en los tributos y su aplicación. La periodicidad de Revista Técnica Tributaria es trimestral. Revista Técnica Tributaria se publica en versión impresa y en versión electrónica (puede consultarse su página web en www.revistatecnicatributaria.com).

Temática

Los contenidos de trabajos recibidos, acordes con las diferentes secciones que contiene, deberán ser:

- Trabajos de investigación que versen sobre Derecho tributario, contabilidad, administración, economía o Derecho de la empresa, en su proyección fiscal.
- Comentarios críticos de doctrina administrativa o jurisprudencia, tanto nacional como comunitaria.

Análisis de cuestiones de interés profesional relacionadas con el Derecho Tributario desde una perspectiva eminentemente práctica, o de transferencia y divulgación científica.

Envío de originales

1. Los trabajos deben ser originales, no habiéndose publicado previamente en ninguna revista de ámbito local, nacional o internacional. La Asociación Española de Asesores Fiscales entenderá cumplido este requisito con la recepción del trabajo, siendo responsabilidad de su autor/a las consecuencias que pudieran derivarse de su incumplimiento.

Deben ser remitidos por correo electrónico a rtt@aedaf.es en formato word, letra Times New Roman tamaño 12 e interlineado de 1,5, debiendo indicarse la sección de la revista a la que se destina para su publicación (Estudios, Análisis crítico de cuestiones problemáticas en la jurisprudencia, Comentario de Jurisprudencia del TJUE, Transferencia).

- Criterios de publicación.

Los originales enviados para ser publicados deberán adecuarse a los siguientes criterios:

Extensión: Los trabajos de investigación destinados a ser publicados en la sección Estudios tendrán una extensión mínima de 6.000 palabras y máxima de 25.000. Sólo en casos excepcionales, y tras la oportuna revisión de los originales, se admitirán trabajos cuya extensión esté fuera de los límites indicados.

- Con el original remitido deberá enviarse un resumen del trabajo, en español y en inglés. La extensión del resumen estará entre 50 y 100 palabras, pudiendo la entidad editora adaptar el mismo al contenido real del artículo y a su interés. Asimismo, deberá remitirse una relación de palabras clave para su indización en las correspondientes bases de datos; esta relación también figurará en versión inglesa (*Keywords*). Será además necesario la traducción del título al inglés. Si el idioma original del trabajo fuera el inglés, el resumen, palabras clave y, en su caso, el título, deberán facilitarse también en español.
- Los documentos enviados para ser publicados en la sección "Estudios" deben presentarse anonimizados y omitiendo cualquier referencia (incluidas las bibliográficas) que puedan identificar a el/la autor/a.

Los datos de autoría deberán constar en documento independiente con indicación de la filiación profesional, la dirección de contacto y, en su caso, el identificador ORCID, la agencia de financiación y el (los) código(s) del (los) proyecto(s) en el marco del (los) cuales se ha desarrollado la investigación. En los supuestos de autoría múltiple, se deberán indicar los criterios seguidos para decidir el orden de firma, así como la contribución específica realizada por cada autor/a al trabajo. Esta revista tiene en cuenta el sexo de los autores en los datos de origen de la investigación para la identificación de diferencias en la práctica editorial.

También deberán incluir un sumario especificando los epígrafes y subepígrafes en los que se estructura el texto con numeración arábica y las correspondientes referencias bibliográficas al final del documento.

La extensión de las secciones Análisis crítico de cuestiones problemáticas en la jurisprudencia, Comentario de Jurisprudencia del TJUE y Transferencia es flexible. A modo de orientación, respectivamente, no deberán superar las 8.000 palabras en las dos primeras y 15.000 palabras en la sección transferencia.

• Estructura:

Los artículos científicos contendrán los apartados de introducción y conclusión, exponiendo en el primero la metodología empleada para extraerla. Podrá incluirse un apartado final de agradecimientos a las entidades que hayan apoyado la investigación.

Los trabajos para la sección «Comentario de jurisprudencia del TJUE» deberán estructurarse de la siguiente manera:

- Indicación de la Sentencia del TJUE comentada con referencia al número de asunto, partes y síntesis.
- Estructura: 1. Antecedentes y cuestiones planteadas. 2. Fundamentos de derecho y comentario. 3. Fallo.

La estructura de las secciones Análisis crítico de cuestiones problemáticas en la jurisprudencia, y Transferencia se adaptará a las necesidades del autor/a según la complejidad del tema abordado. Los estudios sobre jurisprudencia no comunitaria deberán incluir igualmente título, resumen y palabras clave, en español e inglés.

• Se recomienda a los/las autores/autoras el uso del lenguaje inclusivo en la redacción de todos los trabajos a publicar en esta Revista.

Notas/referencias bibliográficas/citas legislativas o jurisprudenciales

Las notas se situarán a pie de página numeradas con caracteres arábigos, numeración correlativa y en formato superíndice. Se utilizarán, preferiblemente, para contener información complementaria o ampliatoria al texto.

Las referencias bibliográficas figurarán al final del documento, ordenadas alfabéticamente. Preferentemente su elaboración se adecuará a las normas APA y se facilitará la exportación por alguno de los gestores de referencias. Si la referencia cuenta con DOI, este deberá

indicarse. En la medida de lo posible se citará añadiendo el nombre completo de los/las, autores/as, adhiriéndose así al uso de las buenas prácticas editoriales en igualdad de género.

Ejemplos de referencias bibliográficas (basados en el manual APA 7ª edición):

Libro: Autor (Apellidos, inicial del nombre). (Año de publicación). Título del libro (en cursiva). Edición. Editorial.

Ej: Alarcón García, E. (2016). *La obligación tributaria de información sobre activos en el extranjero*. (1ª ed.) Francis Lefebvre.

Capítulo de libro: Autor (Apellidos, inicial del nombre). (Año de publicación). Título del capítulo. En inicial del nombre y apellidos del coordinador (coord.), Título del libro en cursiva (número de edición, pp). Editorial.

Ej: Trapé Viladomat, M. (2009). Obligación de documentación: principios y reglas generales. Estructura de un dossier de precios de transferencia. En N. Carmona Fernández (coord.), *Supuestos prácticos de documentación de operaciones vinculadas* (1ª ed., pp 105-128). Edición Fiscal CISS.

Artículo de una revista: Autor (Apellidos, inicial del nombre). (Año de publicación). Título del artículo. Nombre de la revista en cursiva, volumen en cursiva (número), páginas.

Ej: Marín Benítez, G. (2016) Los incentivos fiscales al relevo generacional en la empresa familiar y su controvertida aplicación práctica. *Revista Técnica Tributaria* (114), 29-64.

Sitios o páginas webs y blogs: Autor (Apellidos, inicial del nombre). (Fecha de publicación). Título. Nombre del blog o sitio web (en cursiva). Dirección electrónica (URL).

Ej: Pérez Pombo, E. (19 enero 2017) Los aplazamientos y/o fraccionamientos del IVA y otros tributos por la gracia de la AEAT. *Fiscalblog*. <http://fiscalblog.es/?p=3565>

Pueden consultarse más en ejemplos en: <https://normas-apa.org/referencias/ejemplos/> y en el *Manual of the American Psychological Association, 7th edition* disponible en www.apa.org.

Las citas de sentencias, consultas y legislativas deberán estar preferentemente relacionadas con las bases de datos utilizadas por la AEDAF. De no ser así, AEDAF se reserva el derecho a su modificación referencial. Las citas de jurisprudencia deberán ser lo más completas posible, señalando el correspondiente identificador ECLI.

Idioma

Los trabajos deberán ser redactados en español, excepto los enviados para ser publicados como "Estudios en la sección en inglés", cuando tengan vocación internacional. Tratándose de un original presentado en inglés, la editorial, en su caso, se reserva el derecho de publicar adicionalmente una versión en castellano en la edición electrónica de la revista.

Cesión de derechos

La aceptación del trabajo para su publicación supone que, mediante el contrato por el que se le remunera, el/la autor/a cede en exclusiva a la AEDAF todos los derechos de explotación de la obra en todo el mundo, comprendiendo dicha cesión la reproducción, distribución, comunicación pública y transformación. AEDAF podrá incluir la OBRA en todas sus bases de datos y explotarla de cualquier otra forma, en cualquier idioma y a través de todas las modalidades de explotación y medios de difusión conocidos (impresión en papel, CD, DVD, vídeo, soporte electrónico, libro electrónico, Internet, etc.). Los asociados y los suscriptores podrán acceder directamente a la versión electrónica de los contenidos publicados con su clave de usuario y contraseña, disfrutando de materiales complementarios. Así mismo, con fines educativos, la Revista está disponible para fomentar la investigación en las instituciones de educación superior de nuestro país a través de las Bibliotecas universitarias y en centros internacionales de investigación especializada (como el *International Bureau of Fiscal Documentation*).

Los títulos, resúmenes y palabras clave (en español e inglés) son accesibles mundialmente a través de EBSCO.

Prevía petición del/la autor/a, Revista Técnica Tributaria valorará el posible autoarchivo del trabajo publicado en el repositorio de la institución a la que pertenece el/la autor/a, especialmente cuando su investigación se haya financiado con fondos públicos. Se respetará la legislación vigente aplicable a las políticas relativas a favorecer que los autores puedan publicar sus investigaciones en acceso abierto, sin que ello interfiera en los procesos editoriales ni en las políticas de suscripción.

Normas éticas

La Revista Técnica Tributaria conoce y acepta las normas éticas establecidas por el *Committee on Publication Ethics (Code of Conduct and Best Practices Guidelines for Journals Editors, COPE)*, y velará por que todas las partes intervinientes en el proceso editorial las conozcan.

Pueden consultarse las mismas en los siguientes enlaces:

Committee on Publication Ethics (COPE)

Code of conduct and best practice guidelines for journal editors

Asimismo, la entidad editora, AEDAF, cuenta con su propio Código ético desde el año 2006.

Detección de plagio

Una vez recibidos los trabajos y antes de ser aceptados para su publicación, la Revista Técnica Tributaria comprobará los distintos niveles de posibles concurrencias y similitudes que pudieran derivar en un potencial plagio. En caso de detectarse plagio o fraude científico, Revista Técnica Tributaria no será responsable de dichas infracciones, debiendo asumir el/la autor/a las responsabilidades derivadas de las mismas.

Proceso de publicación

Revista Técnica Tributaria tiene implantado el sistema de evaluación por expertos externos, empleándose el método de revisión por pares "doble ciego" para aquellos trabajos destinados a ser publicados como "Estudios".

Recibidos los textos originales, se acusará recibo a los/las autores/as, sin que ello suponga la aceptación de los manuscritos. El equipo editorial apreciará la idoneidad de su publicación y, en tal caso, lo enviará de forma anónima a dos revisores, también anónimos. Los revisores externos calificarán el artículo, valorando, para ello, criterios como la originalidad, la aportación científica y su impacto potencial, la estructura del documento, su enfoque y la bibliografía empleada.

Como resultado de dicha evaluación, el artículo será aceptado (en su caso, con propuesta de modificaciones) o rechazado. La decisión final de la Dirección, así como las posibles sugerencias de mejora, cambios o comentarios, se motivarán y comunicarán al/la autor/a. El/la autor/a recibirá las pruebas del artículo en PDF para su corrección final, debiendo devolverlas en el plazo máximo de 3 días.

La Revista procederá a la asignación del correspondiente DOI y la inmediata publicación de la versión electrónica, siendo posteriormente incluida la contribución en el siguiente número la versión impresa. También podrán difundirse parte de los contenidos en la Revista Interactiva de Actualidad y en los canales de las redes sociales de AEDAF.

