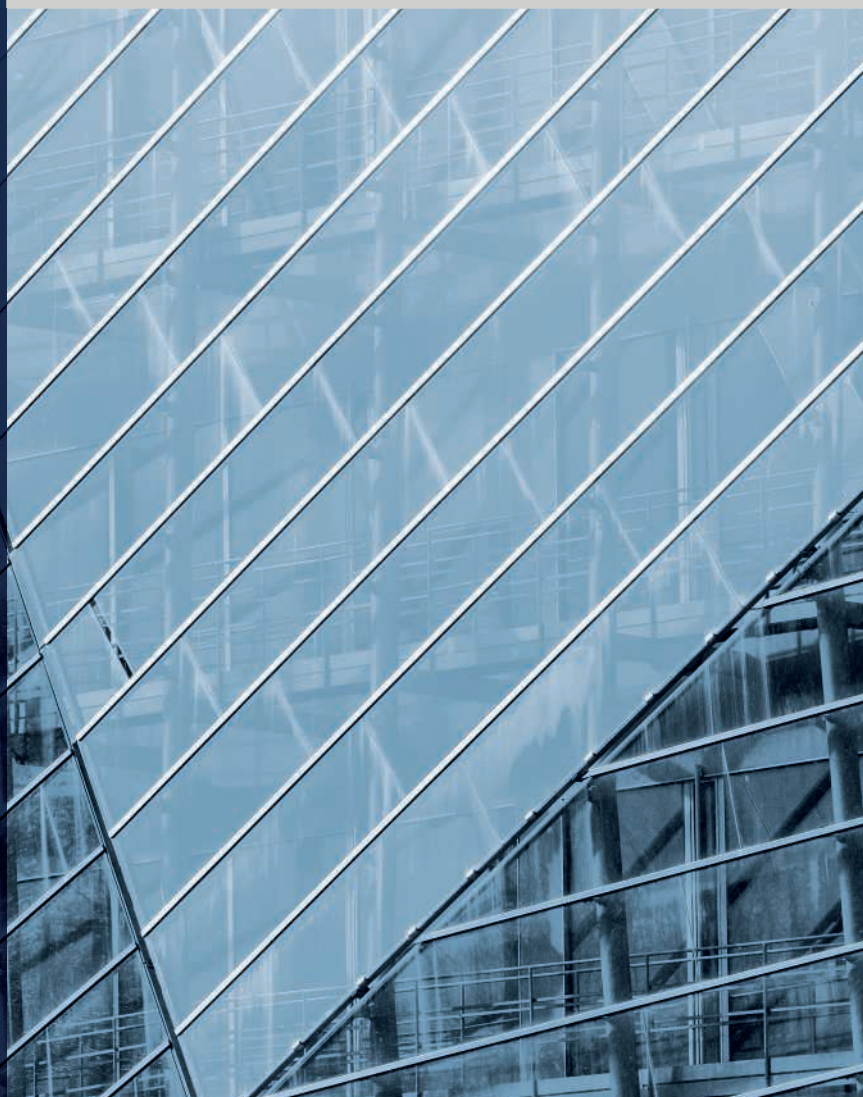
Nº 150

Revista Técnica Tributaria

2025

JULIO SEPTIEMBRE



EL RÉGIMEN DE RESPONSABILIDAD SUBSIDIARIA DE LOS ADMINISTRADORES MERCANTILES Y LA DIFÍCIL RELACIÓN ENTRE LAS POTESTADES DE RECAUDACIÓN Y LAS GARANTÍAS DEL ÁMBITO SANCIONADOR

LA MAL RESUELTA CUESTIÓN DE LOS GASTOS MÉDICOS Y FARMACÉUTICOS EN EL IRPF DE EMPRESARIOS Y PROFESIONALES

¿COLABORADORES O SUJETOS PASIVOS? EL NUEVO PARADIGMA DE LAS PLATAFORMAS DIGITALES Y EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD.

ELEMENTOS TRIBUTARIOS EN LA FISCALIDAD DE LOS ROBOTS, LA DELGADA LÍNEA QUE SEPARA LO TANGIBLE DE LO INTANGIBLE

LA CADUCIDAD EN LOS PROCEDIMIENTOS SANCIONADORES TRIBUTARIOS DERIVADOS DE UN PROCEDIMIENTO DE INSPECCIÓN: ANÁLISIS COMPARADO ENTRE ESPAÑA Y COSTA RICA

EL CRECIENTE PROTAGONISMO DE LA FISCALIDAD EN EL DERECHO INTERNACIONAL PÚBLICO

aeDAF

Consejo Editorial

Director:

José Manuel Almudí Cid
Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Complutense de Madrid
(España)

Otros miembros del Consejo Editorial:

Andrés Báez Moreno
Senior Researcher.
Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance.
Munich
(Alemania)

Francisco Alfredo García Prats
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Valencia
(España)

Juan Manuel Herrero de Egaña Espinosa de los Monteros
Vocal responsable de Estudios de AEDAF
(España)

Gloria Marín Benítez
Abogado
(España)

Mercedes Navarro Egea
Catedrática de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Murcia
(España)

Bernardo Bande García-Romeu
Presidente de AEDAF
(España)

Andrea Laura Riccardi Sacchi
Asesor tributario
Dirección General Impositiva, MEF
(Uruguay)

Félix Alberto Vega Borrego
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Autónoma de Madrid
(España)

Consejo Científico Asesor

Juan Martín Queralt
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universitat de València
(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)

Mª 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 Complutense de Madrid
Abogado
(España)

Equipo técnico

Gabinete de Estudios de AEDAF:

Arturo Jiménez Contento

Marta González Álvaro

Montserrat Ruiz de Velasco Casas

Alberto Váquez Nuñez

Karen Londoño Saldarriaga

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:
ARANZADI LA LEY, S.A.U.
Calle Collado Mediano, 9
28231 Las Rozas (Madrid)

Depósito Legal:
M-25925-1988

ISSN:
0214-6010

e-ISSN:
2695-6365

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

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

Directorios, catálogos y bases de datos en los que se encuentra indexada la Revista Técnica Tributaria: Smarteca, Dialnet, Latindex, biblioteca del IEF, MIAR, EBSCO, Aranzadi Instituciones, DICE, CARHUS Plus, Google, Doi.
Revista Técnica Tributaria no comparte necesariamente las opiniones de los colaboradores expuestas en sus artículos
© Asociación Española de Asesores Fiscales



Índice

Editorial

La preocupante limitación de efectos de las sentencias del TJUE en la reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo y la Audiencia Nacional: el restrictivo concepto de violación suficientemente caracterizada (modelo 720) y la injustificada inversión de la carga de la prueba de la traslación económica del tributo (tramo autonómico del IEH)
José Manuel Almudí Cid 7

Estudios

El régimen de responsabilidad subsidiaria de los administradores mercantiles y la difícil relación entre las potestades de recaudación y las garantías del ámbito sancionador
Cristina Pérez-Piaya Moreno 27

La mal resuelta cuestión de los gastos médicos y farmacéuticos en el IRPF de empresarios y profesionales
Fernando Velayos Jiménez 47

¿Colaboradores o sujetos pasivos? El nuevo paradigma de las plataformas digitales y el principio de proporcionalidad
Estefanía Harana Suano 67

Elementos tributarios en la fiscalidad de los robots
José Francisco Sanz Castaño 99

La caducidad en los procedimientos sancionadores tributarios derivados de un procedimiento de inspección: análisis comparado entre España y Costa Rica
Luis Alejandro Segura Sánchez .. 123

El creciente protagonismo de la fiscalidad en el Derecho Internacional Público
José Manuel Olivar Julián 167

Análisis de jurisprudencia nacional y doctrina administrativa

Límites a la colaboración público-privada en los procedimientos tributarios (RTEAC 00/1335/2022, de 20 de febrero de 2025)
Amparo Lezcano Artal 223

La valoración de participaciones no cotizadas en el IRPF: SAN de 18 de marzo de 2025, rec. núm. 1282/2021
Sonia Díaz Español 233

El delito contra la Hacienda Pública ante el certificado de residencia fiscal. Caso Sito Pons. STSJ Cataluña 117/2025, de 1 de abril
Luis Manuel Alonso González 243

El perpetuo regreso al pasado: a propósito de la STS 382/2025 de 2 de abril de 2025, rec. 8998/2022
Maria Teresa González Martínez . 253

Gasto deducible e interpretación razonable de la norma: STS de 7 de mayo de 2025, recurso de casación núm. 4363/2023
Ernesto Eseverri Martínez 263

Veto presupuestario y derogación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: STC 135/2025, de 11 de junio (Conflicto entre órganos constitucionales del Estado núm. 1219-2024)
Miguel Ángel Martínez Lago 273

El eterno debate sobre la calificación de impuesto directo o indirecto en los gravámenes sobre productos energéticos: STS de 13 de junio de 2025, rec. núm. 3134/2023
Ana Molina Lebrón 287

Análisis de Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea

El doble requisito para la aplicación de la cláusula antiabuso de la directiva matriz-filial: STJUE de 3 de abril DE 2025, C-228/24
Carlos Pedrosa López 299

Límites a la responsabilidad del administrador por deudas de IVA. Proporcionalidad y exigencia de culpa: STJUE de 30 de abril de 2025, C-278/24
Carlos Pedrosa López 307

Subvención directamente vinculada al precio en servicios de transporte público: STJUE de 8 de mayo 2025, C-615/23
Carlos Pedrosa López 315

El requisito del «fin específico» en los impuestos adicionales sobre la electricidad: STJUE de 19 de junio de 2025, C-645/23
Carlos Pedrosa López 321

Pronunciamientos pendientes del Tribunal Supremo y del Tribunal de Justicia de la Unión Europea

Cuestiones admitidas a casación por el Tribunal Supremo pendientes de resolución
Gabinete de Estudios AEDAF 331

Cuestiones prejudiciales y conclusiones de los Abogados Generales en asuntos pendientes de resolución por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (3/06/2025 al 03/09/2025)
Gabinete de Estudios AEDAF 339

Práctica profesional

Cuestiones controvertidas en la aplicación del plazo máximo de 27 meses de duración de actuaciones inspectoras, tras una década desde la reforma de la LGT
Rubén Díez Esclapez 345

La polémica fiscal respecto del tratamiento en el IRPF de los gastos de conservación y mejoras en inmuebles
Sergio Gorina Torrents 359

Novedades editoriales

..... 372

Editorial



LA PREOCUPANTE LIMITACIÓN DE EFECTOS DE LAS SENTENCIAS DEL TJUE EN LA RECIENTE JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO Y LA AUDIENCIA NACIONAL: EL RESTRICTIVO CONCEPTO DE VIOLACIÓN SUFICIENTEMENTE CARACTERIZADA (MODELO 720) Y LA INJUSTIFICADA INVERSIÓN DE LA CARGA DE LA PRUEBA DE LA TRASLACIÓN ECONÓMICA DEL TRIBUTO (TRAMO AUTONÓMICO DEL IEH)

José Manuel Almudí Cid

Director de la Revista Técnica Tributaria
Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Complutense de Madrid
(España)
https://orcid.org/0000-0001-9230-4862

Cómo citar: Almudí Cid, J.M. (2025). La preocupante limitación de efectos de las sentencias del TJUE en la reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo y la Audiencia Nacional: el restrictivo concepto de violación suficientemente caracterizada (modelo 720) y la injustificada inversión de la carga de la prueba de la traslación económica del tributo (tramo autonómico del IEH). *Revista Técnica Tributaria*, (150), 7-25.

En una serie de sentencias del Tribunal Supremo y de la Audiencia Nacional dictadas durante el año 2025 se pone de manifiesto una preocupante y sumamente cuestionable limitación de los efectos de la jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo en materia tributaria que condena al Estado español a raíz de la configuración jurídica inicial de la declaración informativa de bienes y derechos situados en el extranjero (modelo 720) y del denominado tramo

autonómico del Impuesto Especial sobre Hidrocarburos (IEH).

Los criterios empleados por los tribunales nacionales, en estos supuestos, para restringir los efectos *ex tunc* de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) son diversos, pues en el ámbito de los impuestos directos se acude a una restrictiva aplicación del concepto de violación suficientemente caracterizada del Derecho de la Unión Europea para determinar la responsabilidad patrimonial de los Estados miembros. Por otra parte, en la esfera de la imposición indirecta, se dota a la Administración tributaria de una extemporánea posibilidad de prueba en el procedimiento contencioso-administrativo que, en la práctica, determina que no se obtenga la devolución del mencionado tramo autonómico del IEH por ningún operador jurídico.

Tales planteamientos constituyen incentivos perversos para que el legislador nacional apruebe normas contrarias al Derecho de la Unión Europea, ante la confianza de que los efectos de su aprobación aprovecharán exclusivamente a aquellos obligados tributarios que hubiesen interpuesto los oportunos recursos o de que finalmente únicamente una parte minoritaria de los ingresos recaudados serán objeto de devolución, poniendo en jaque el principio de efectividad del Derecho de la Unión Europea, según el cual la legislación y la jurisprudencia interna no puede hacer ineficaz la aplicación de los derechos reconocidos en el ordenamiento de la Unión Europea.

***

A través de varios pronunciamientos recientes[1], el Tribunal Supremo ha venido a confirmar la adecuación a derecho de un conjunto de acuerdos del Consejo de Ministros, derivados de diversas solicitudes de responsabilidad por daños derivados de normas contrarias al Derecho de la Unión Europea, con fundamento en la sentencia del Tribunal del TJUE de 27 de enero de 2022[2], en las que se declararon contrarios al Derecho de la Unión Europea relevantes aspectos del régimen jurídico relativo a la obligación tributaria de declarar bienes y derechos situados en el extranjero[3].

Como es sabido, en dicha sentencia, el Tribunal de Luxemburgo dispuso que la normativa reguladora de esta obligación informativa resultaba contraria a la libre circulación de capitales por tres razones fundamentales:

– Por disponer que su incumplimiento o el cumplimiento imperfecto o extemporáneo tenía 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.

1 Entre otras, vid. las sentencias del Tribunal Supremo de 24 de junio de 2025, rec. núm. 316/2024, ECLI:ES:TS:2025:3023, 25 de junio de 2025, rec. núm. 545/2024, ECLI:ES:TS:2025:3016, 26 de junio de 2025, rec. núm. 545/2024, ECLI:ES:TS:2025:3016 y 1 de julio de 2025, rec. núm. 442/2024 y 544/2024, ECLI:ES:TS:2025:3478.

2 Entre otras, vid. las sentencias del Tribunal Supremo de 24 de junio de 2025, rec. núm. 316/2024, ECLI:ES:TS:2025:3023, 25 de junio de 2025, rec. núm. 545/2024, ECLI:ES:TS:2025:3016, 26 de junio de 2025, rec. núm. 545/2024, ECLI:ES:TS:2025:3016 y 1 de julio de 2025, rec. núm. 442/2024 y 544/2024, ECLI:ES:TS:2025:3478.

3 Entre otras, vid. las sentencias del Tribunal Supremo de 24 de junio de 2025, rec. núm. 316/2024, ECLI:ES:TS:2025:3023, 25 de junio de 2025, rec. núm. 545/2024, ECLI:ES:TS:2025:3016, 26 de junio de 2025, rec. núm. 545/2024, ECLI:ES:TS:2025:3016 y 1 de julio de 2025, rec. núm. 442/2024 y 544/2024, ECLI:ES:TS:2025:3478.

– Por sancionar el incumplimiento o el cumplimiento imperfecto o extemporáneo de la obligación informativa con una multa proporcional del 150 % del impuesto calculado sobre las cantidades correspondientes al valor de dichos bienes o derechos, que podía acumularse con multas de cuantía fija.

– Como consecuencia de sancionar el incumplimiento o el cumplimiento imperfecto o extemporáneo de la obligación 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.

El Consejo de Ministros había desestimado las mencionadas solicitudes de responsabilidad por daños, entre otros motivos, partiendo de la premisa de que, en el supuesto de la declaración informativa de bienes y derechos ubicados en el extranjero, no concurría una violación suficientemente caracterizada del Derecho de la Unión que justificase la declaración de responsabilidad patrimonial del Estado español en los términos establecidos por el artículo 35 de la Ley 40/2015, de Régimen Jurídico del Sector Público[4].

Como hemos anticipado, este planteamiento del Gobierno ha sido refrendado recientemente por el Tribunal Supremo, que emplea, a tal efecto, un ampio abanico de argumentos:

1) La normativa española no ha merecido un reproche general por parte del TJUE, limitándose en su sentencia de 27 de enero de 2022 a efectuar un juicio negativo circunscrito a los tres aspectos puntuales de dicha regulación previamente mencionados.

2) La vulneración del Derecho de la Unión no aparecía, *prima facie*, como manifiesta (evidente) y grave.

   En efecto, para llegar a la conclusión de que la norma española infringe la libertad comunitaria de circulación de capitales, el TJUE tuvo que realizar un examen exhaustivo del caso, rechazando las alegaciones de la Comisión relativas a la supuesta vulneración de las libertades de circulación de ciudadanos y de trabajadores.

   Además, a nivel interno, los tribunales conocieron de múltiples recursos interpuestos por instituciones de inversión colectiva no residentes, y no apreciaron la concurrencia de una vulneración del Derecho de la Unión.

   Por otra parte, el Abogado General se apartó en sus conclusiones de las apreciaciones de la Comisión en algunos aspectos, lo que ponía de manifiesto la complejidad jurídica de las cuestiones debatidas.

3) El TJUE considera que la normativa controvertida resulta adecuada para garantizar la consecución de los objetivos perseguidos, aunque precisa que debe comprobarse si no va más allá de lo necesario para alcanzarlos.

   De este modo, el TJUE no declara la ilegalidad del esquema tribu-

4 Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público.

tario diseñado en la normativa española, sino sólo su falta de proporcionalidad para alcanzar los objetivos pretendidos, que consideró perfectamente legítimos. Así, cuando el legislador español aprobó la reforma operada por la Ley 7/2012, señala el Tribunal Supremo, no podía conocer una jurisprudencia del TJUE sobre la correcta interpretación de los artículos 63 y siguientes del TFUE en este aspecto concreto y determinado (relativo al incumplimiento de la obligación de información sobre los bienes y derechos de los contribuyentes del IRPF y del IS en el extranjero), dado que aún no existía dicha doctrina.

4) El hecho de que la norma europea vulnerada sea una de las libertades comunitarias recogidas en el TFUE no califica por sí misma la violación cometida como infracción suficientemente caracterizada.

5) La infracción suficientemente caracterizada ha de apreciarse atendiendo al momento temporal en el que se cometió la infracción y en el instante en el que se aprobó la obligación de información por la Ley 7/2012 no existía doctrina que permitiese albergar dudas respecto a la compatibilidad de la misma con el Derecho de la Unión Europea.

6) La norma vulnerada no comportaba, *per se*, la existencia de una única interpretación, sino que, por el contrario, existía margen de apreciación para el Estado español a la hora de configurar su propia regulación nacional.

7) Tampoco puede desconocerse el complejo contexto nacional del momento en que se aprobó la norma controvertida, puesto que 2012 fue un ejercicio en el que se exigió a España un ajuste fiscal muy significativo derivado de la crisis económica iniciada en 2008. A lo que se une que en ese mismo ejercicio se dictó el Real Decreto Ley 12/2012, que incluía en su disposición adicional primera la declaración tributaria especial que permitía una regularización voluntaria con escasa penalización (amnistía fiscal).

8) El comportamiento del Estado español ha sido diligente, reaccionando con rapidez ante la STJUE de 27 de enero de 2022, aprobando la modificación normativa que corregía los defectos de dicha legislación el 9 de marzo de 2022, a través de la Ley 5/2022.

9) No se ha infringido deber alguno de transposición de una Directiva.

La valoración conjunta de todas estas circunstancias conduce al Tribunal Supremo a declarar que, en el supuesto de la regulación de la declaración informativa de bienes y derechos en el extranjero, no cabe apreciar la concurrencia de una infracción del ordenamiento jurídico de la Unión Europea suficientemente caracterizada. Por consiguiente, a juicio del Tribunal, no concurre uno de los requisitos básicos para poder acoger la pretensión de responsabilidad patrimonial del Estado legislador[5].

5 Cfr. artículo 35 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público.

A nuestro juicio, los criterios empleados por el Tribunal Supremo para declarar la inexistencia de responsabilidad patrimonial por infracción del Derecho de la Unión Europea resultan sumamente cuestionables y preocupantes, pues se erigen como un perverso incentivo para que el legislador español tramite y apruebe normas contrarias a dicho ordenamiento supranacional, ante la convicción de que los administrados se encontrarán con serias dificultades para hacer valer los efectos *ex tunc* que, con carácter general y según reiterada jurisprudencia, se atribuyen a los pronunciamientos del TJUE[6].

Como ha subrayado la doctrina científica, la exigencia de que el incumplimiento del Derecho que produce un daño no constituya una ilegalidad cualquiera, sino que supere un cierto umbral que lo haga intolerable y, por lo tanto, susceptible de generar responsabilidad patrimonial, viene de lejos en el ordenamiento de la Unión Europea[7], constituyendo esta institución un concepto original y autónomo, acuñado en la esfera de la responsabilidad extracontractual de las Instituciones de la Unión Europea y trasladado jurisprudencialmente al ámbito de la responsabilidad de los Estados, debiendo ser interpretado y aplicado por los tribunales nacionales conforme a los criterios fijados a tal efecto por la jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo[8].

---

6 En relación con esta cuestión, vid. los apartados 37 a 50 de la STJUE de 27 de febrero de 2014, *Transportes Jordi Besora, S.L.*, C-82/12, ECLI:EU:C:2014:108, donde se declara que *«(s)ólo con carácter excepcional puede el Tribunal de Justicia, aplicando el principio general de seguridad jurídica inherente al ordenamiento jurídico de la Unión, limitar la posibilidad de que los interesados invoquen una disposición por él interpretada con el fin de cuestionar relaciones jurídicas establecidas de buena fe. Para poder decidir dicha limitación, es necesario que concurran dos criterios esenciales, a saber, la buena fe de los círculos interesados y el riesgo de trastornos graves*» (par. 41). Asimismo, en dicho pronunciamiento se subraya que *«(s)egún reiterada jurisprudencia, las consecuencias financieras que podrían derivarse para un Estado miembro de una sentencia dictada con carácter prejudicial no justifican, por sí solas, la limitación en el tiempo de los efectos de esa sentencia (...). Si ello no fuera así, las violaciones más graves recibirían el trato más favorable, en la medida en que son éstas las que pueden entrañar las consecuencias económicas más cuantiosas para los Estados miembros. Además, limitar los efectos de una sentencia en el tiempo basándose únicamente en consideraciones de este tipo redundaría en un menoscabo sustancial de la protección jurisdiccional de los derechos que la normativa fiscal de la Unión confiere a los contribuyentes*.» (par. 48 y 49).

7 Vid. el art. 340 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, celebrado el 13 de diciembre de 2007, en el que se dispone lo siguiente: «*La responsabilidad contractual de la Unión se regirá por la ley aplicable al contrato de que se trate. En materia de responsabilidad extracontractual, la Unión deberá reparar los daños causados por sus instituciones o sus agentes en el ejercicio de sus funciones, de conformidad con los principios generales comunes a los Derechos de los Estados miembros. No obstante lo dispuesto en el párrafo segundo, el Banco Central Europeo deberá reparar los daños causados por él o por sus agentes en el ejercicio de sus funciones, de conformidad con los principios generales comunes a los Derechos de los Estados miembros. La responsabilidad personal de los agentes ante la Unión se regirá por las disposiciones de su Estatuto o el régimen que les sea aplicable*».

8 Sobre esta cuestión, vid. Cobreros Mendazona, E., *La obligación de los Estados miembros de indemnizar por su incumplimiento del Derecho de la Unión Europea*, Boletín Oficial del Estado, Madrid, p. 36 y Alonso García, R., «La responsabilidad del legislador por infracción del Derecho de la Unión», *Anales de la Academia Matritense del Notariado*, Tomo 62, 2023, pp. 79 a 84. Concretamente, en el apartado 42 de la sentencia *Brasserie*, el TJUE declara que «(...) los requisitos para que exista la responsabilidad patrimonial del Estado por los daños causados a los particulares por la violación del Derecho comunitario no deben, a falta de justificación específica, diferir de los que rigen la responsabilidad de la Comunidad en circunstancia comparables. En efecto, la protección de los derechos que los particulares deducen del Derecho comunitario no puede variar en función de la naturaleza nacional o comunitaria de la autoridad que origina el daño (apartado 42)».

Siguiendo la doctrina sentada en la sentencia *Brasserie*[9], que se mantiene incólume hasta la fecha en la jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo, siempre concurrirá una infracción suficientemente caracterizada del Derecho de la Unión, en los siguientes supuestos:

1.- Cuando el incumplimiento hubiera perdurado a pesar de haberse dictado una sentencia que declare la existencia del incumplimiento estatal de cualquier país miembro *ex*artículo 260 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (como acontecía en los dos asuntos que motivaron las cuestiones prejudiciales resueltas por la sentencia).

2.- Cuando el incumplimiento hubiera perdurado a pesar de existir una sentencia del Tribunal de Luxemburgo de la que se deduzca el incumplimiento.

3.- Cuando existiera una jurisprudencia reiterada en la materia, de la que resultase el carácter de infracción del comportamiento estatal en cuestión.

En virtud de lo anterior, en nuestra opinión, resulta criticable la decisión adoptada por el Tribunal Supremo en relación con las solicitudes de responsabilidad patrimonial de referencia, pues las sentencias del TJUE de 11 de junio de 2009[10] y 15 de septiembre de 2011[11], habían tenido ocasión de manifestarse meridianamente, respectivamente, sobre la adecuación al Derecho originario de la Unión Europea de la regulación holandesa y belga, ambas sumamente parejas en su configuración a la española en materia de prescripción, antes de la entrada en vigor de la Ley 7/2012, previamente citada, mediante la que se incorporó la obligación informativa de bienes y derechos ubicados en el extranjero a nuestro ordenamiento nacional.

En efecto, la normativa holandesa fue considerada una vulneración del principio de libre circulación de capitales[12] habida cuenta de que, al igual que la normativa española aprobada en 2012, establecía un plazo de prescripción superior al general (12 años frente a los 5 fijados con carácter general) cuando el tributo objeto de comprobación afectaba a un elemento poseído o producido en el extranjero.

La misma conclusión se alcanzó por el Tribunal de Luxemburgo respecto a las reglas de prescripción tributaria aplicables en Bélgica en un escenario en el que la normativa del impuesto sobre sucesiones establecía un plazo general de 2 años para la comprobación del valor de acciones o participaciones de sociedades residentes fiscalmente en Bélgica, frente al plazo de 10 años aplicable cuando la entidad era residente en otro Estado miembro de la Unión[13].

9 STJUE de 5 de marzo de 1996, *Brasserie du pêcheur S.A.*, asuntos acumulados C-46/93 y C-48/93, ECLI:EU:C:1996:79.

10 STJUE de 11 de junio de 2009, *X* y *E. H. A. Passenheim-van Schoot*, asuntos acumulados C-155/08 y C-157/08, ECLI:EU:C:2009:368.

11 STJUE 15 de septiembre de 2011, Olivier Halley, Julie Halley y Marie Halley, C-132/10, ECLI:EU:C:2011:586.

12 Art. 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, celebrado el 13 de diciembre de 2007.

13 Vid. López López, H., «Nueva obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero y consecuencias del incumplimiento en la imposición sobre la renta: un estudio a la luz del Derecho de la Unión Europea y la Constitución», Revista de Contabilidad y Tributación, núm. 368, 2013, p. 22.

En relación con lo anterior, es preciso señalar que, en sendos pronunciamientos, el TJUE analizó si las referidas restricciones a la libre circulación de capitales podían llegar a considerarse justificadas a raíz de la necesidad de garantizar la eficacia de los controles fiscales y de combatir el fraude fiscal, a cuyo efecto se estableció una clara distinción:

«La primera hipótesis corresponde a una situación en la que los elementos imponibles en un Estado miembro y situados en otro Estado miembro se han ocultado a las autoridades tributarias del primer Estado miembro y éstas no disponen de indicio alguno sobre la existencia de dichos elementos que permita emprender una investigación. En este caso, ese primer Estado miembro se encuentra imposibilitado de dirigirse a las autoridades competentes del otro Estado miembro con el fin de que éstas le transmitan la información necesaria para la correcta liquidación del impuesto»[14]*. (...)*

«La segunda hipótesis corresponde a una situación en la que las autoridades tributarias de un Estado miembro disponen de indicios sobre los elementos imponibles situados en otro Estado miembro que permiten iniciar una investigación. En este caso, no puede justificarse la aplicación por ese primer Estado miembro de un plazo ampliado para la liquidación complementaria que no tenga por objeto específico permitir a las autoridades tributarias de este Estado miembro recurrir eficazmente a mecanismos de asistencia mutua entre Estados miembros y que se inicie desde el momento en que los elementos imponibles de que se trate se sitúen en otro Estado miembro»[15].

De donde se desprende que, conforme a la jurisprudencia fijada en las referidas sentencias de los años 2009 y 2011, podría llegar a considerarse admisible establecer un doble plazo de prescripción exclusivamente cuando la Administración Tributaria española no tuviese constancia previa de la existencia de bienes y derechos ubicados en el extranjero.

No obstante, lo que parece ajeno a toda duda es que una normativa restrictiva de la libre circulación de capitales como la española, que iba mucho más allá que la normativa belga y holandesa, pues daba lugar a situaciones de imprescriptibilidad, difícilmente podía considerarse justificada al vulnerar grave y flagrantemente el principio de proporcionalidad, que según reiterada jurisprudencia requiere que la medida aprobada por el legislador sea adecuada para garantizar la realización del objetivo que persigue y no vaya más allá de lo necesario para alcanzar tal objetivo[16].

Según se ha señalado, este criterio de proporcionalidad de la medida nacional restrictiva de la libertad fundamental operaba en la jurisprudencia del TJUE de forma recurrente mucho antes de la entrada en vigor de la Ley 7/2012, por lo que debió ser necesariamente observado por el legislador español al configurar el régimen jurídico de la declaración de bienes y derechos situados en el extranjero.

14 Vid. STJUE de 11 de junio de 2009, *X* y *E. H. A. Passenheim-van Schoot*, asuntos acumulados C-155/08 y C-157/08, ECLI:EU:C:2009:368, apartado 63.

15 Vid. STJUE de 11 de junio de 2009, *X* y *E. H. A. Passenheim-van Schoot*, asuntos acumulados C-155/08 y C-157/08, ECLI:EU:C:2009:368, apartado 74.

16 Vid., a estos efectos, las SSTJUE de 25 de febrero de 1988, *Rainer Drexl*, C-299/89, ECLI:EU:C:1988:103, apartado 23 y de 2 de agosto de 1993, Comisión/Francia, C-276/91, ECLI:EU:C:1993:336, apartado 23.

Como cabe observar, la falta de proporcionalidad es precisamente la *ratio decidendi* del TJUE en su sentencia de 27 de enero de 2022, mediante la que se declara que el régimen español de declaración de bienes y derechos en el extranjero vulnera el principio de libre circulación de capitales, fundando su decisión en jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo previa al año 2012:

> *«(....) aunque el legislador nacional puede establecer un plazo de prescripción ampliado con el fin de garantizar la eficacia de los controles fiscales y de luchar contra el fraude y la evasión fiscales derivados de la ocultación de activos en el extranjero, siempre y cuando la duración de ese plazo no vaya más allá de lo necesario para alcanzar dichos objetivos, habida cuenta, en particular, de los mecanismos de intercambio de información y de asistencia administrativa entre Estados miembros (véase 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 66, 72 y 73), no ocurre lo mismo con la institución de mecanismos que, en la práctica, equivalgan a prolongar indefinidamente el período durante el cual puede efectuarse la imposición o que permitan dejar sin efecto una prescripción ya consumada.*
>
> *En efecto, la exigencia fundamental de seguridad jurídica se opone, en principio, a que las autoridades públicas puedan hacer uso indefinidamente de sus competencias para poner fin a una situación ilegal (véase, por analogía, la sentencia de 14 de julio de 1972, Geigy/Comisión, 52/69, EU:C:1972:73, apartado 21).*
>
> *En el caso de autos, como se ha indicado en los apartados 35 y 36 de la presente sentencia, la posibilidad de que la Administración tributaria actúe sin limitación temporal e incluso cuestione una prescripción ya consumada resulta únicamente de la inobservancia por parte del contribuyente de la formalidad consistente en cumplir, dentro de los plazos establecidos, la obligación de información relativa a los bienes o derechos que posee en el extranjero.*
>
> *Al atribuir consecuencias de tal gravedad al incumplimiento de esta obligación declarativa, la opción elegida por el legislador español va más allá de lo necesario para garantizar la eficacia de los controles fiscales y luchar contra el fraude y la evasión fiscales, sin que proceda preguntarse sobre las consecuencias que deben extraerse de la existencia de mecanismos de intercambio de información o de asistencia administrativa entre Estados miembros»*[17].

En virtud de lo anterior, resulta bastante evidente que la redacción original de la obligación informativa de bienes y derechos en el extranjero, en contra de lo que declara el Tribunal Supremo en los recientes pronunciamientos anteriormente citados, contravenía claramente la jurisprudencia previa del Tribunal de Luxemburgo relativa a la existencia de plazos de prescripción diversos e hipertrofiados en situaciones transnacionales.

Por tanto, a nuestro juicio, la norma española incurrió en una flagrante violación del Derecho de la Unión, tal y como había sido interpretado por su máximo exégeta con anterioridad a la entrada en vigor de la obligación informativa, de tal entidad, que debe conceptuarse necesariamente como una violación suficientemente caracterizada.

17 STJUE de 27 de enero de 2022, *Comisión Europea v. Reino de España*, C-788/19, ECLI:EU:C:2022:55, apartados 38 a 41.

A la misma conclusión ha de llegarse en relación con la multa proporcional del 150% del impuesto calculado sobre las cantidades correspondientes al valor de los derechos o bienes situados en el extranjero, que tenía carácter automático y no graduable. En efecto, la jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo previa al año 2012 hacía referencia reiteradamente al principio de proporcionalidad de las sanciones tributarias, lo que determina que, en nuestra opinión, nuevamente nos encontramos ante una violación del Derecho de la Unión Europea suficientemente caracterizada, que debe dar lugar a la responsabilidad patrimonial del Estado español.

En este sentido, procede traer a colación la sentencia del TJUE de 29 de julio de 2010, en la que se declara lo siguiente:

«A este respecto, procede recordar que, a falta de armonización de la legislación de la Unión en el ámbito de las sanciones aplicables en caso de inobservancia de los requisitos fijados por un régimen establecido mediante dicha legislación, los Estados miembros son competentes para establecer las sanciones que les parezcan adecuadas. No obstante, están obligados a ejercer esta competencia respetando el Derecho de la Unión y sus principios generales y, por consiguiente, respetando el principio de proporcionalidad (sentencia de 12 de julio de 2001, Louloudakis, C-262/99, Rec. p. I-5547, apartado 67)»[18].

Y es que tal y como se desprende de las palabras del propio Tribunal de Luxemburgo, la configuración de la sanción del 150%, prevista por la disposición adicional primera de la Ley 7/2012, atentaba, también de forma palmaria, contra el referido principio de proporcionalidad en materia sancionadora acuñado por el TJUE en la primera década de este siglo:

«Por último, debe ponerse de relieve el tipo muy elevado de la multa proporcional establecida, que le confiere un carácter extremadamente represivo y que puede dar lugar en muchos casos, dada la acumulación de aquella con las multas de cuantía fija previstas además por la disposición adicional decimoctava de la LGT, a que el importe total de las cantidades adeudadas por el contribuyente como consecuencia del incumplimiento de la obligación de información sobre sus bienes o derechos en el extranjero supere el 100 % del valor de esos bienes o derechos, como subraya la Comisión»[19].

De este modo, resulta sorprendente, hasta el punto de que pone en jaque el principio de efectividad, que el Tribunal Supremo haya orillado la solicitud de responsabilidad patrimonial invocada por los obligados tributarios partiendo de la premisa de que *prima facie* no concurre una vulneración del Derecho de la Unión manifiesta y grave.

A nuestro juicio, pocos ejemplos como el que nos ocupa constituyen una evidencia tan clara de la inobservancia, por parte del legislador de un Estado miembro, de jurisprudencia reiterada y perfectamente asentada del Tribunal de Luxemburgo.

En primer lugar, no se acierta a comprender que el Tribunal Supremo declare que la normativa española no ha merecido un reproche general por parte del TJUE, limitándose en su sen-

18 STJUE de 29 de julio de 2010, *Dyrektor Izby Skarbowej w Białymstoku*, C-188/09, ECLI:EU:C:2010:454, apartado 29.

19 STJUE de 27 de enero de 2022, *Comisión Europea v. Reino de España*, C-788/19, ECLI:EU:C:2022:55, apartado 53.

tencia de 27 de enero de 2022 a efectuar un juicio negativo circunscrito a los tres aspectos puntuales de dicha regulación, pues tanto el efecto de imprescriptibilidad como el carácter desproporcionado de las sanciones son elementos absolutamente nucleares del régimen jurídico de la declaración tributaria especial.

Tampoco resulta admisible, en nuestra opinión, que se considere que el Estado español tenía un margen de apreciación amplio al configurar los efectos jurídicos derivados del incumplimiento de la obligación de declarar los bienes y derechos situados en el extranjero, pues de la jurisprudencia anteriormente citada se deduce con claridad que establecer un régimen de imprescriptibilidad en situaciones transnacionales constituye una medida claramente desproporcionada, en los términos previamente señalados, debiendo haberse llegado a la misma conclusión por el legislador en relación con la severa sanción del 150%, prevista en la disposición adicional primera de la Ley 7/2012, a la luz de la jurisprudencia previa del Tribunal de Luxemburgo.

Por otra parte, la referencia del Tribunal Supremo a la posición del Abogado General en el proceso ante el Tribunal de Luxemburgo tampoco nos parece de suficiente entidad para negar la existencia de una violación suficientemente caracterizada, pues la STJUE de 27 de enero de 2022[20], según se ha señalado, es absolutamente tajante en sus conclusiones y, como hemos señalado previamente, funda directamente su decisión en la jurisprudencia previa del Tribunal, sin llevar a cabo una innovación en su doctrina previa.

En todo caso, incluso si diésemos por bueno el cuestionable planteamiento del Tribunal Supremo español, parece fuera de toda duda que concurriría una violación suficientemente caracterizada, al menos, en relación con aquellas situaciones en las que, por una parte, la Administración Tributaria española tenía indicios previos de la existencia de bienes y derechos radicados en el extranjero y, por otra, respecto a la desproporcionada sanción del 150%, aspectos en los que la posición del Abogado General Saugmandsgaard y el TJUE son sustancialmente concurrentes[21]. No obstante, el Tribunal Supremo no se adentra en tales consideraciones, declarando sin ambages que no concurre la referida violación suficientemente caracterizada con carácter general.

También nos parece obvio que las referencias que realiza el Tribunal Supremo en sus pronunciamientos a la crisis financiera de 2008, al ajuste fiscal que nuestro país tuvo que realizar en 2012 a raíz de la misma y al proceso de amnistía fiscal al que estaba asociada la obligación informativa de referencia, no son criterios que permitan excluir la existencia de una violación suficientemente caracterizada en el presente supuesto.

Por un lado, porque el propio Tribunal de Luxemburgo no tuvo en consideración estas posibles justificaciones a la restricción de una libertad fundamental cuando señaló que la configuración temporal de la declaración informativa y la sanción proporcional aparejada a la misma, en los términos en los que estuvieron configurados hasta el 9 de marzo de 2022, eran contrarios al Derecho de la Unión Europea. Por otro lado, según se ha

20 STJUE de 27 de enero de 2022, *Comisión Europea v. Reino de España*, C-788/19, ECLI:EU:C:2022:55.

21 Conclusiones del AG Saugmandsgaard de 15 de julio de 2021, C-788/19, ECLI:EU:C:2021:621.

señalado reiteradamente el propio TJUE, la responsabilidad patrimonial es un concepto autónomo del Derecho de la Unión, por lo que los Estados miembros no podrán establecer requisitos adicionales a los configurados por la jurisprudencia del máximo intérprete del Derecho de la Unión.

De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que los requisitos para que un Estado miembro esté obligado a reparar los daños causados a los particulares por las violaciones del Derecho comunitario que le sean imputables son tres. A saber, que la norma jurídica violada tenga por objeto conferir derechos a los particulares, que la violación esté suficientemente caracterizada y que exista una relación de causalidad directa entre el incumplimiento de la obligación que incumbe al Estado y el daño sufrido por quienes hayan sido lesionados. Estos tres requisitos son necesarios y suficientes para generar, a favor de los particulares, un derecho a obtener reparación, sin excluir, no obstante, que, con arreglo al Derecho nacional, el Estado pueda incurrir en responsabilidad en virtud de requisitos menos restrictivos[22].

De donde se desprende que el comportamiento del Estado español no ha sido en absoluto diligente, pues solo cuando se dictó la sentencia del TJUE de 27 de enero de 2022, se aprobó la modificación normativa que corregía los defectos de dicha legislación, el 9 de marzo de 2022, a través de la Ley 5/2022, tras casi 10 años de vigencia de la regulación derogada y sin establecer ninguna clase de efecto retroactivo en beneficio del obligado tributario por lo que se refiere ni a la cuota tributaria derivada de la llamada declaración tributaria especial ni las sanciones, lo que pone de relieve nuevamente la existencia de una violación suficientemente caracterizada.

Sin perjuicio de lo anterior, por lo que se refiere específicamente a la sanción proporcional del 150% prevista en la disposición adicional primera de la Ley 7/2012, pese a lo dispuesto por el artículo 10.2 de la Ley General Tributaria y de que las sanciones de esta naturaleza hubieran adquirido firmeza, es obligado señalar que, si estuviesen pendientes de cumplimiento, los obligados tributarios podrán perfectamente invocar que se modifiquen las sanciones impuestas tomando en consideración que la norma vigente les resultará claramente más favorable (derecho a la *reofrmatio in melius*), pues el régimen sancionador es el mismo que el fijado para los casos de incumplimiento de otras obligaciones formas de información[23].

En conclusión, el cuestionable planteamiento del Tribunal Supremo en torno a la existencia de una violación suficientemente caracterizada le conduce a denegar la indemnización del Estado por daños derivados de normas contrarias al Derecho de la Unión Europea, en un escenario en el que, a nuestro juicio, queda plenamente constatado el incumplimiento de dicho ordenamiento, en los términos en que había sido interpretado previamente por el TJUE, así como la existencia de un claro perjuicio para los obligados tributarios.

Sin duda, la extrapolación de esta errónea concepción del concepto de

22 STJUE de 30 de septiembre de 2003, *Gerhard Köbler*, C-224/01, ECLI:EU:C:2003:513, apartado 57.

23 Sobre esta cuestión, vid. Almudí Cid, J.M., «Interdicción de la reformatio in peius y derecho a la reformatio in melius en materia tributaria», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 141, 2023, pp. 12 a 16.

violación suficientemente caracterizada acuñado por el Tribunal de Luxemburgo, que parece requerir un pronunciamiento previo prácticamente idéntico al que declara la nulidad de normas aprobadas por el legislador español, vacía gravemente de contenido el régimen de responsabilidad patrimonial, al tiempo que constituye un acicate a la aprobación por el Parlamento español de normas tributarias contrarias al Derecho de la Unión Europea.

Es por ello que no cabe descartar que los obligados tributarios afectados por las desestimaciones de los recursos contencioso-administrativos pongan en conocimiento de la Comisión Europea las referidas sentencias del Tribunal Supremo con el fin de que, en caso de estimarlo oportuno, esta interponga el oportuno recurso por incumplimiento ante el Tribunal de Luxemburgo.

Al mismo tiempo, se abre a dichos obligados tributarios la vía para interponer un recurso de amparo ante el Tribunal Constitucional, por vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva previsto en el artículo 24 de la Constitución, al haberse obviado por el Tribunal Supremo, en este supuesto, la existencia de una sentencia del TJUE que declara, sin paliativos y tomando como referencia jurisprudencia preexistente, la clara vulneración, en los términos previamente señalados, de aspectos nucleares del régimen jurídico de la declaración informativa de bienes y derechos en extranjero[24].

***

Otro ejemplo de la preocupante y progresiva limitación de efectos de las sentencias del Tribunal de Luxemburgo que declaran una violación del ordenamiento de la Unión Europea por el Reino de España lo constituye el elenco de recientes pronunciamientos de la Audiencia Nacional en los que se deniega la solicitud de devolución del tramo autonómico del IEH a diversos operadores de productos petrolíferos que soportan la repercusión legal del tributo[25].

En este conjunto de sentencias de la Audiencia Nacional se pone de relieve que la tramitación de los distintos recursos contencioso-administrativos estuvo suspendida a raíz del recurso de casación admitido por auto de 6 de octubre de 2021[26], que finalmente dio lugar a la sentencia del Tribunal Supremo de 20 de septiembre de 2024[27], previo planteamiento de la oportuna cuestión prejudicial y tras haberse dictado la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 20 de mayo de 2024[28], en la que se declara que el referido tramo autonómico del IEH resultaba contrario al Derecho de la Unión Europea.

24 STJUE de 27 de enero de 2022, *Comisión Europea v. Reino de España*, C-788/19, ECLI:EU:C:2022:55.

25 Entre otras, vid. las sentencias de la Audiencia Nacional de 30 de junio de 2025, rec. núm. 776/2022, ECLI:ES:AN:2025:3474, de 2 julio de 2025, rec. núm. 81/2023, ECLI:ES:AN:2025:3335, 3 de julio de 2025, rec. núm. 1184/2023, ECLI:ES:AN:2025:3327, 16 de julio de 2025, rec. núm. 3027/2021, ECLI:ES:AN:2025:3496, 21 de julio de 2025, rec. núm. 173/2020, ECLI:ES:AN:2025:3569 y 22 de julio de 2025, rec. núm. 1511/2023, ECLI:ES:AN:2025:3569.

26 Rec. núm. 1560/2021, ECLI:ES:TS:2021:12731A.

27 Rec. núm. 1560/2021, ECLI:ES:TS:2024:4713.

28 STJUE de 30 de mayo de 2024, C-743/22, DISA, ECLI:EU:C:2024:438.

Una vez finalizada la referida suspensión y tras haberse procedido al señalamiento de votación y fallo por la propia la Audiencia Nacional, el pasado mes de febrero de 2025, en el seno de tales procedimientos, se dictaron unas providencias mediante las que se acordaba, como diligencia final, sin solicitarlo las partes, la realización por la Administración Tributaria de una peculiar prueba vía informe, en el plazo de 30 días, con la finalidad de acreditar si el tramo autonómico del impuesto sobre hidrocarburos había sido objeto o no de traslación económica por parte de los distintos recurrentes a los consumidores finales[29].

Según se refleja en las sentencias de referencia, en la mencionada diligencia final se establece que dicha prueba «(...) *tendrá como fuente primaria la contabilidad analítica de las empresas recurrentes, por referencia expresa a los registros y sistemas de llevanza de su contabilidad de costes, con el fin de examinar por estos el tratamiento del impuesto en cuestión y de la formación de los márgenes de venta correspondientes, considerando que será admisible, como documentación complementaria, la referencia a documentos de estrategia de precios, actas de reuniones del consejo que discutan la implementación del impuesto y comunicaciones internas sobre decisiones de precios, y asimismo, a aquellos documentos de la contabilidad estrictamente financiera que se estimen pertinentes para verificar, ratificar o desvirtuar lo que resulte de la contabilidad analítica».*

En las sentencias previamente mencionadas se refleja que, en las citadas providencias, la Audiencia Nacional advierte expresamente a los recurrentes de su obligación de cooperar con la Administración Tributaria para la elaboración del referido informe, debiendo poner a disposición de esta la documentación que le fuere requerida a efectos de cumplimentar la providencia, situación que se nos antoja del todo anómala en un proceso contencioso-administrativo de naturaleza estrictamente revisora y que parece más propia de un procedimiento de comprobación, en el que las facultades de la Administración tributaria son sustancialmente distintas.

A estos efectos, es preciso advertir que el artículo 61.2 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (LJCA)[30] únicamente permite que el órgano judicial, de oficio, acuerde la práctica de la prueba que considere pertinente con anterioridad a que el pleito sea declarado concluso para sentencia. Es cierto que el artículo 435 de la Ley de Enjuiciamiento Civil (LEC)[31] contempla la posibilidad de acordar de oficio, como diligencia final, la práctica de prueba, lo cual deberá realizarse mediante auto en el que se deberá detallar la necesidad de acordarla en esa fase final del procedimiento. Sin embargo, según se ha señalado previamente, en los referidos pronunciamientos la prueba se acordó a través de providencia y no

29 Sin embargo, los Tribunales Superiores de Justicia de Cataluña, País Vasco y Madrid han estimado los recursos contencioso-administrativos interpuestos por los operadores petrolíferos que han soportado la repercusión legal del tramo autonómico del IEH, declarando la devolución de las cuotas soportadas a raíz de que la Administración Tributaria no ha acreditado la repercusión económica del tributo declarado contrario al Derecho de la Unión Europea a terceros, neutralizando en su patrimonio los efectos de la exacción ilegal. En este sentido, sirvan como ejemplo la STJ de Cataluña de 22 de enero de 2025, rec. núm. 1311/2020, ECLI:ES:TSJCAT:2025:288; la STSJ del País Vasco, rec. núm., 942/2019, ECLI:ES:TSJPV:2025:64 y la STSJ de Madrid de 16 de enero de 2025, rec. núm. 41/2020, ECLI:ES:TSJM:2025:254.

30 Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.

31 Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil.

mediante auto, lo que resulta claramente contrario a derecho.

En este sentido se ha manifestado el Tribunal Supremo, en el auto de 16 octubre de 2017[32], en el que se estima el recurso de reposición formulado por la parte demandante contra la providencia en la que había acordado la práctica de prueba como diligencia final, en base al siguiente razonamiento jurídico:

«PRIMERO.- El recurso de reposición interpuesto por la representación procesal de las mercantiles ENCE ENERGÍA Y CELULOSA, S.A., CELULOSA DE ASTURIAS, S.A.U. y CELULOSA ENERGÍA, S.A.U. contra la providencia dictada por esta Sala jurisdiccional de 4 de julio de 2017, por la que, como diligencia final, se requiera a la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia y al Ministerio de Industria a fin de que informen a esta Sala sobre el valor de determinados parámetros retributivos de las Instalaciones tipo (IT) 1035 y 1036 contempladas en el Anexo VIII de la Orden IET/ 1045/2014, de 16 de junio, se fundamenta en las alegaciones de que infringe el artículo 435.2 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, en cuanto debido al carácter excepcional, la práctica de diligencias finales debe ser adoptada por Auto motivado, y, en todo caso, debe declararse su nulidad por la falta de idoneidad y pertinencia de las pruebas acordadas.

El recurso de reposición debe estimarse, en lo que concierne a la infracción de carácter formal, en cuanto consideramos que la decisión de la Sala, de acordar la práctica de pruebas como diligencia final, debió revestir la forma de auto, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 435.2 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, de aplicación supletoria en esta jurisdicción contencioso-administrativa».

De donde, a nuestro juicio, se deriva la improcedencia de la prueba practicada por la Administración tributaria a instancia de la Audiencia Nacional, y ello tanto por el momento procesal en el que esta se practica (con posterioridad a la declaración del procedimiento como concluso), como por cauce procesal a través del que lo hace (mediante providencia en lugar de mediante auto).

Por otra parte, nos parece evidente que la providencia final acordada por la Audiencia Nacional, que permite a la representación legal de la Administración Tributaria aportar un informe relativo a la traslación precio elaborado por sus funcionarios, infringe la doctrina sentada en la previamente citada sentencia del Tribunal Supremo de 20 de septiembre de 2024[33]. En efecto, en este pronunciamiento, tras declararse con rotundidad que la carga de la prueba de que se ha podido producir la traslación vía precio del tramo autonómico del IEH corresponde a la Administración y no al obligado tributario, se subraya la necesidad de resolver el procedimiento tomando en consideración la prueba practicada durante el mismo.

En relación con este último aspecto, en el fundamento jurídico octavo de este fallo, el Tribunal Supremo declara lo siguiente:

«Es procedente ordenar la retroacción de actuaciones al momento inmediatamente anterior al dictado de la expresada sentencia para que, sobre la base de la doctrina proclamada, la Sala de instancia valore, a la vista del

32 Rec. 488/2014, ECLI:ES:TS:2017:9714A.
33 Rec. núm. 1560/2021, ECLI:ES:TS:2024:4713.

expediente administrativo y de la prueba practicada, si la repercusión, en lo que se refiere al tipo autonómico del IH, se efectuó en la cuantía que manifiesta la parte recurrente, cuya cuantificación interesó que se abordara ante la Sala de instancia (páginas 31 y 32 de su demanda), habiendo solicitado la apertura del recurso a prueba a los efectos de acreditar la cuantía de los importes indebidamente repercutidos.

> *A estos efectos, la Sala de instancia deberá examinar la documental privada propuesta como medio de prueba en la demanda de instancia, que incluye facturas o documentos análogos emitidos por la entidad suministradora del hidrocarburo, así como la aportación de las facturas referidas al ejercicio de 2016, que manifiesta aportar la parte recurrente en la página 32 de su demanda, en las que se consigne de forma separada la cuota repercutida y el tipo impositivo aplicado (artículo 18.1 del Reglamento de Impuestos Especiales).*

Verificado lo anterior, la Administración tributaria deberá reembolsar a DISA con las cantidades que, a partir de la oportuna valoración de la prueba, establezca la sentencia, previa comprobación de que los importes solicitados fueron ingresados por los sujetos pasivos mediante las oportunas autoliquidaciones, cuya rectificación se solicita; y de que tales importes no hayan sido ya objeto de devolución previa».

Adicionalmente, en el fundamento jurídico decimotercero del citado pronunciamiento, el Tribunal Supremo dispone que:

> *««(a) estos efectos, la Sala de instancia deberá examinar las facturas o documentos análogos emitidos por las entidades CLH, TEPSA, y SECICAR, que se encuentran en el expediente administrativo, en las que se consigne de forma separada la cuota repercutida y el tipo impositivo aplicado (artículo 18.1 del Reglamento de Impuestos Especiales), en particular, la prueba propuesta por DISA como documental privada, relativa a "la consideración de la amplia documental obrante en el expediente administrativo, que incluye las facturas emitidas a la actora por las entidades suministradoras del hidrocarburo en donde se constatan los importes exactos del Impuesto Especial sobre Hidrocarburos (tipo autonómico) repercutido a mi mandante".*

(iii) Si, a la vista del expediente administrativo y de la prueba practicada, la recurrente procedió a la traslación directa de todo o parte del importe del tributo sobre terceros y si, como consecuencia de dicha traslación, neutralizó efectivamente los efectos económicos del tributo, debiendo tener en consideración, a tales efectos, (i) que no corresponde a DISA acreditar la ausencia del traslado económico del tributo soportado a terceros; (ii) y que la Administración (parte recurrida) no ha solicitado el recibimiento del pleito a prueba sobre este hecho».

Pues bien, tal y como se desprende de los referidos pronunciamientos de la Audiencia Nacional, durante la sustanciación del procedimiento contencioso-administrativo, la representación legal de la Administración Tributaria declinó practicar prueba alguna acreditativa no solo de la traslación del tributo, sino también de que esta hubiera neutralizado los efectos económicos respecto de las recurrentes. De este modo, como cabe observar, todo parece apuntar a que se ha favorecido injustificadamente a la Administración demandada, rompiendo de

manera indebida el equilibrio procesal y vulnerándose, por ende, el artículo 24 de la Constitución, además de los artículo 61.2 de la LJCA y 435 de la LEC.

Así lo sostiene reiterada doctrina jurisprudencial, entre otras, la sentencia del Tribunal Supremo de 27 de noviembre de 2007[34], al afirmar que:

«Cabe recordar que esta Sala ha declarado reiteradamente que la autorización de la práctica de pruebas como diligencia para mejor proveer constituye, según se desprende del artículo 61 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa, una facultad del Tribunal que no puede servir para desplazar al órgano judicial la carga de la prueba, ni puede utilizarse para suplir las omisiones de las partes, porque su finalidad está enderezada a completar el material probatorio para la más acertada decisión del proceso».

Corroborando la improcedencia de suplir la actividad probatoria de las partes en la sentencia del Tribunal Supremo de 30 abril de 2013[35] se reafirma:

> *«Olvida el recurrente que son las partes en el litigio quienes tienen la obligación de aportar las pruebas al proceso de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 60 de la Ley de la Jurisdicción, cuyo apartado 1 dispone que: "Solamente se podrá pedir el recibimiento del proceso a prueba por medio de otrosí, en los escritos de demanda y contestación y en los de alegaciones complementarias. En dichos escritos deberán expresarse en forma ordenada los puntos de hecho sobre los que haya de versar la prueba y los medios de prueba que se propongan". O, en su caso, cuando concurran las circunstancias a que se refiere el artículo 60.2 de la Ley.*
>
> *Por el contrario el artículo 61 que se invoca se refiere a la práctica de la denominada prueba de oficio que no permite concluir que en el proceso contencioso rija el principio de prueba de oficio, sino que como acabamos de exponer la Ley impone a las partes la carga de la prueba por más que apodere al Tribunal de facultades para poder acordar de oficio la práctica de la prueba para la más acertada decisión del asunto.*
>
> Sobre esta cuestión se manifestó la sentencia de esta Sala *de ocho de noviembre de dos mil cuatro, recurso de casación n.º 5.934/2.001*, afirmando que: "Ahora bien, que exista una mayor amplitud en el ámbito probatorio no supone que rija el principio de prueba de oficio, pues de ser así la Ley no emplearía el término "podrá", que indica una facultad y no una obligación". Y en sentencia *de veintisiete de noviembre de dos mil siete, recurso de casación n.º 786/2.005*, declaramos que se trata de "una facultad del Tribunal que no puede servir para desplazar al órgano judicial la carga de la prueba, ni puede utilizarse para suplir las omisiones de las partes, porque su finalidad está enderezada a completar el material probatorio para la más acertada decisión del proceso"».

En atención a lo expuesto, a nuestro juicio, la providencia final que otorga a la Administración Tributaria la posibilidad de aportar un informe encaminado a acreditar la traslación indirecta del tramo autonómico, una vez declarado el procedimiento concluso para sentencia, viene a suplir indebidamente la omisión en que

34 Rec. núm. 786/2005, ECLI:ES:TS:2007:7677.
35 STS de 30 de abril de 2013, rec. núm. 869/2010, ECLI:ES:TS:2013:2011.

incurre la parte demandada al no haber propuesto prueba alguna conducente a acreditar si el impuesto fue trasladado por los operadores petrolíferos recurrente a sus clientes, infringiendo los artículos 61.2 LJCA y 435 LEC, así como el principio de contradicción y el derecho de tutela judicial efectiva consagrado en el art. 24 CE, generando una patente indefensión a los obligados tributarios recurrentes[36].

También resulta extravagante que la Audiencia Nacional requiera a los recurrentes, estando el pleito concluso para sentencia, que faciliten a la Administración Tributaria su contabilidad analítica o de costes, siendo la única exigencia establecida por el legislador que la contabilidad sea «*ordenada, adecuada a la actividad de su empresa que permita un seguimiento cronológico de todas sus operaciones*», tal y como consta en el artículo 25 del Código de Comercio. Al igual que resulta incoherente con la obligación mercantil de conservar la contabilidad y los soportes contables durante seis años que en el año 2025 se solicite a los recurrentes documentación contable correspondiente al periodo comprendido entre los años 2013 y 2018.

Del mismo modo que, por lo que se refiere a la información recabada por la Audiencia Nacional en relación con precios y márgenes comerciales de los operadores petrolíferos al por mayor recurrentes, no podemos dejar de advertir que las normas de competencia establecen límites a los intercambios de información relevante entre competidores, estando dentro de lo que se considera «información sensible» todo lo relativo a los precios y, por ende, sobre el traslado o repercusión al cliente final del impuesto sobre hidrocarburos soportado.

Por consiguiente, los obligados tributarios no tienen por qué contar con la información relativa a los márgenes de las empresas del sector, ya que hacerlo podría llegar a considerarse una violación del artículo 1 de la Ley 15/2007, de 3 de julio, de Defensa de la Competencia, en el que se establece que:

> *«1. Se prohíbe todo acuerdo, decisión o recomendación colectiva, o práctica concertada o conscientemente paralela, que tenga por objeto, produzca o pueda producir el efecto de impedir, restringir o falsear la competencia en todo o parte del mercado nacional y, en particular, los que consistan en:*
>
> *a) La fijación, de forma directa o indirecta, de precios o de otras condiciones comerciales o de servicio».*

Como colofón de todo lo anterior, conviene no perder de vista que la jurisprudencia del Tribunal Supremo viene negando a los informes generados por la propia Administración demandada la condición de prueba pericial, debiendo ser valorados en el proceso contencioso-administrativo como simples documentos administrativos[37].

---

36 Sobre esta cuestión, vid. Huelin de Velasco, J., «La devolución del tramo autonómico del impuesto sobre hidrocarburos por su oposición al derecho de la Unión Europea (la carga de la prueba y su levantamiento)», *Taxlandia, 17 de diciembre de 2024,* documento disponible en: https://www.politicafiscal.es/equipo/joaquin-huelin-martinez-de-velasco/la-devolucion-del-tramo-autonomico-del-impuesto-sobre-hidrocarburos .

37 SSTS de 17 de febrero de 2022, rec. núm. 5631/2019, ECLI:ES:TS:2022:597 y 8 de octubre de 2024 rec. núm. 948/2023, ECLI:ES:TS:2024:4894 y ATS de 5 de marzo de 2025, rec. núm. 2014/2024, ECLI:ES:TS:2025:2296A.

***

En relación con lo previamente señalado, es obligado tener asimismo presente que la sentencia del Tribunal Supremo de 25 de septiembre de 2024[38] fijó la siguiente doctrina en su fundamento jurídico quinto:

> *«Como culminación de lo expuesto procede declarar, como doctrina jurisprudencial, que el consumidor final no está legitimado, en virtud de lo dispuesto en el artículo 14.1 del Real Decreto 520/2005, RRVA, para solicitar la devolución como ingreso tributario indebido de las cantidades que hubiere soportado en adquisiciones de productos gravados con el tipo autonómico establecido en el artículo 50 ter.1. de la Ley de Impuestos Especiales, en la redacción introducida por la disposición final 20.4 de la Ley 2/2012, de 29 de junio, ni para ser parte en el instado por otro obligado tributario, puesto que dichas cantidades las habría soportado, no por disposición legal o repercusión legal, sino mediante traslación en el precio del producto, de todo o parte de la cuota tributaria del referido Impuesto sobre Hidrocarburos».*

Este pronunciamiento, fruto también de un recurso de casación, atiende a los mismos hechos y circunstancias jurídicas que se ventilan en los recursos sustanciados ante la Audiencia Nacional en relación con la devolución del tramo autonómico del IEH, si bien desde la perspectiva del consumidor del producto gravado con dicho tributo.

El fundamento de derecho tercero, *in fine*, de dicha sentencia, asume e incluso reproduce por entero el contenido interpretativo de la sentencia 1470/2024, de 20 de septiembre de 2024, antes citada. Aun cuando esta asunción de doctrina pudiera no constituir jurisprudencia en el sentido técnico procesal del término, es obvio que el Tribunal Supremo confirma el mismo parecer, acorde al cual el sujeto legitimado para percibir el resarcimiento del impuesto declarado contrario a derecho es el sujeto que soportó explícitamente su repercusión legal, no quien pudiera haberla soportado vía precio. En virtud de ello, el Tribunal Supremo cierra la puerta a que dicho consumidor pueda solicitar la devolución del impuesto por reclamación a la Administración.

Por consiguiente, la pretensión de la Administración Tributaria, refrendada por la Audiencia Nacional en los pronunciamientos de referencia, encaminada a acreditar extemporáneamente si el impuesto sobre hidrocarburos se ha trasladado vía precio por los operadores petrolíferos recurrentes a sus clientes, conduciría a un obvio e inadmisible enriquecimiento injusto de la Administración Tributaria, pues pese a haberse vulnerado flagrantemente el Derecho de la Unión Europea por el legislador español, se estaría generando el perverso efectos de negar la devolución tanto al repercutido legalmente como al sujeto que ha soportado el tramo autonómico del IEH vía previo[39].

Dicho de otro modo, la sentencia del TJUE en la que se anula el tramo económico del Impuesto sobre Hidrocarburos, por ser contario al Derecho de la Unión Europea, carecería de vir-

38 Rec. núm. 1902/2021, ECLI:ES:TS:2024:4714.

39 Téngase presente que el planteamiento de la Audiencia Nacional, consistente en negar la devolución a los operadores petrolíferos que presuntamente trasladaron el coste del tributo indirecto declarado contrario al Derecho de la Unión Europea vía precio, cierra también la vía de la acción civil de enriquecimiento injusto a sus clientes, habida cuenta de que el sujeto que ha soportado la repercusión legal no habrá obtenido devolución alguna del IEH satisfecho al sujeto pasivo.

tualidad, quedando irremediablemente vacía de contenido al no existir ningún operador con legitimación activa para pedir la devolución de las cuotas ingresadas. Este erróneo planteamiento quebraría una reiterada jurisprudencia según la cual el ni el legislador ni la Administración pueden sacar beneficio de su propia torpeza o errores, así como tampoco cabe negar la devolución tanto al repercutidor como al repercutido cuando el tributo ha sido contrario al Derecho de la Unión Europea, pues eso implicaría un claro incentivo a la aprobación por los legisladores de los Estados miembros de tributos contrarios al ordenamiento de la Unión[40].

En virtud de todo lo anterior, suscribimos plenamente la declaración de la Asociación Española de Asesores Fiscales del pasado mes de agosto de 2025 en la que se manifiesta que resulta «(...) *preocupante que la representación legal de la Hacienda Pública española publique en redes sociales, con tono triunfalista, que, ante la Audiencia Nacional, ha conseguido evitar la devolución de más de 6.000 millones de euros cobrados indebidamente a los ciudadanos a través del Impuesto Especial sobre Hidrocarburos. Esos fondos se recaudaron aplicando un tramo autonómico que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ya declaró contrario al Derecho comunitario. Lo que se presenta como una "victoria" judicial del Estado es, en realidad, un nuevo ejemplo de un sistema fiscal en el que la vulneración de los derechos de millones de contribuyentes a través de la aprobación de tributos contrarios a la Constitución o al Derecho de la Unión no da lugar a devolución ni responsabilidad alguna del Estado*»[41].

En este escenario, a nuestro juicio, ante una eventual confirmación por el Tribunal Supremo del cuestionable planteamiento de la Audiencia Nacional, relativo a la imposibilidad de acordar la devolución al sujeto repercutido legalmente que ha trasladado, total o parcialmente, el impacto económico del IEH vía precio –impidiendo asimismo a los clientes iniciar una acción civil por enriquecimiento injusto frente al repercutido–, se abrirá la vía de la responsabilidad patrimonial del Estado legislador a los sujetos que han soportado la repercusión económica del tramo autonómico, operando en este supuesto como una genuina cláusula de cierre del sistema, al objeto de evitar un palmario enriquecimiento sin causa de la Administración Tributaria contrario a reiteradísima jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo.

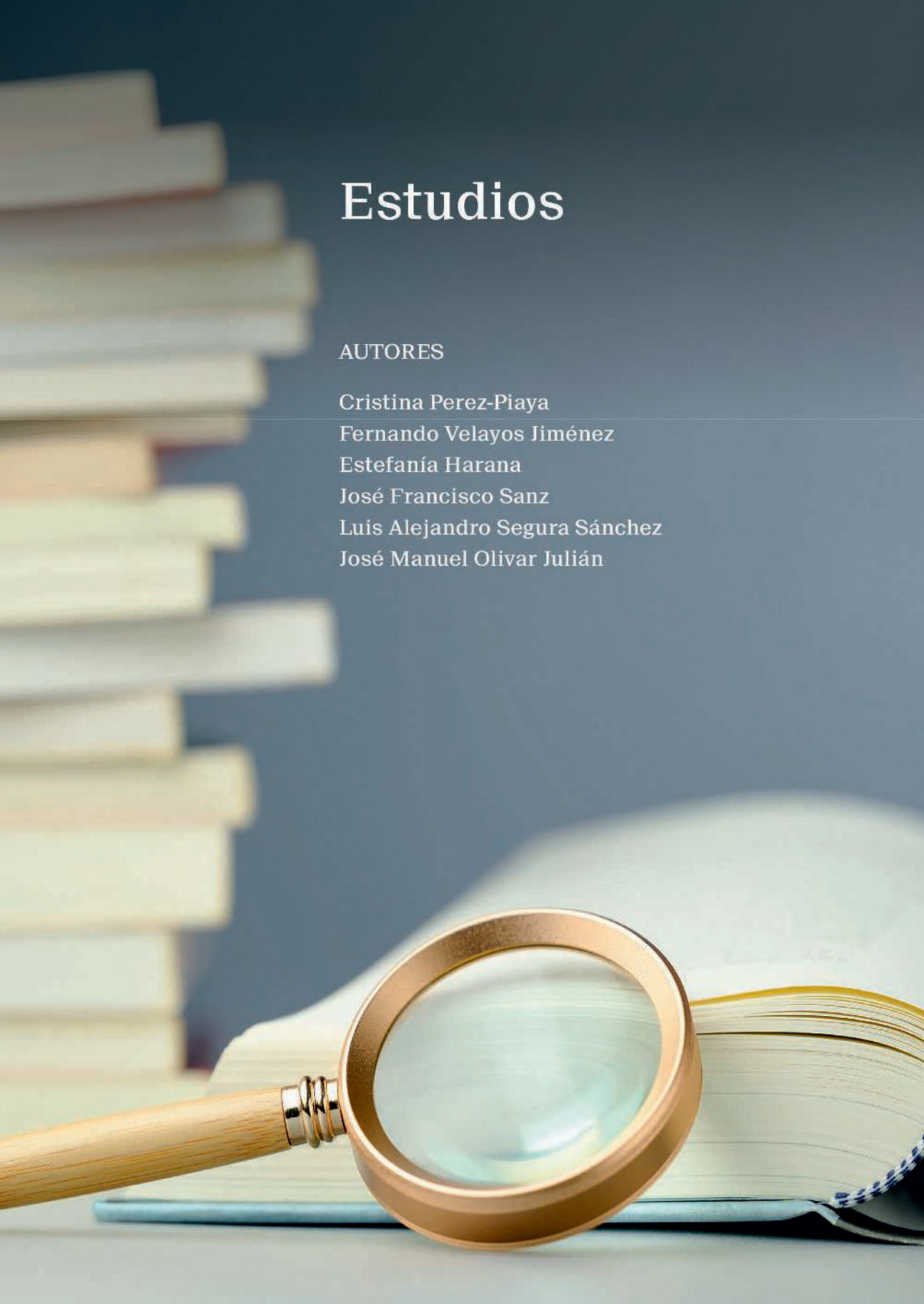
40 Vid. en este sentido el apartado 42 del ATJUE de 7 de febrero de 2022, C-460/21, *Vapo Atlantic*, S.A., donde se establece que «(e)n consecuencia, un Estado miembro solo puede oponerse a devolver un tributo recaudado indebidamente desde la perspectiva del Derecho de la Unión cuando las autoridades nacionales hayan demostrado que el tributo ha sido soportado en su totalidad por una persona distinta del sujeto pasivo y que la devolución del tributo produciría un enriquecimiento sin causa del sujeto pasivo. De lo anterior resulta que, si solo se ha repercutido una parte del tributo, las autoridades nacionales deben devolver el importe no repercutido (véanse, en este sentido, en particular, las sentencias de 9 de noviembre de 1983, San Giorgio, 199/82, EU:C:1983:318, apartado 13; de 14 de enero de 1997, Comateb y otros, C-192/95 a C-218/95, EU:C:1997:12, apartados 27 y 28, y de 2 de octubre de 2003, Weber's Wine World y otros, C-147/01, EU:C:2003:533, apartado 94)».

41 Documento disponible en línea en https://www.aedaf.es/es/documentos/descarga/73567/comunicado-de-aedaf-en-relacion-con-el-cobro-indebido-del-impuesto-especial-sobre-hidrocarburos.

Estudios

AUTORES

Cristina Perez-Piaya
Fernando Velayos Jiménez
Estefanía Harana
José Francisco Sanz
Luis Alejandro Segura Sánchez
José Manuel Olivar Julián



EL RÉGIMEN DE RESPONSABILIDAD SUBSIDIARIA DE LOS ADMINISTRADORES MERCANTILES Y LA DIFÍCIL RELACIÓN ENTRE LAS POTESTADES DE RECAUDACIÓN Y LAS GARANTÍAS DEL ÁMBITO SANCIONADOR

Cristina Pérez-Piaya Moreno
Letrada del Tribunal Supremo (España)
https://orcid.org/0000-0002-7492-9483

Title

The Subsidiary Liability Regime of Company Director and the Interplay Between Tax Enforcement Powers and Sanctions Guarantees

Resumen

El Tribunal Supremo, en la sentencia de 20 de mayo de 2025, ha confirmado la naturaleza sancionadora de la responsabilidad subsidiaria de los administradores y ha admitido sin ambages la aplicación del principio de presunción de inocencia en el procedimiento en que se declara. Sitúa la carga de la prueba en la administración, que deberá acreditar la culpabilidad en la conducta del administrador en lugar de limitarse a constatar esta condición. Esta decisión, que se ha recibido en un amplio sector de la doctrina como positiva, y la traslación misma de los principios propios del *ius puniendi* al ámbito de la recaudación, pone de manifiesto los defectos en el diseño del sistema tributario, que permite la transmisión de sanciones a terceros y requiere revestir de garantías propias del ámbito sancionador a procedimientos ajenos a este.

Palabras clave

Responsabilidad subsidiaria, recaudación, procedimiento sancionador, presunción de inocencia, carga de la prueba.

Abstract

The Supreme Court, in its ruling of May 20, 2025, has confirmed the punitive nature of the subsidiary liability of company directors and has unequivocally upheld the application of the principle of presumption of innocence in the procedure by which such liability is declared. It places the burden of proof

on the tax authorities, who must demonstrate the director's culpability rather than merely establishing their role. This decision, widely welcomed by legal doctrine, and the transposition of principles inherent to the Ius Puniendi into the field of tax collection, highlight the flaws in the design of the tax system, which allows for the transfer of sanctions to third parties and necessitates the application of safeguards typical of punitive proceedings to processes that fall outside that domain.

Keywords

Subsidiary liability, tax collection, sanctioning procedure, presumption of innocence , burden of proof.

Fecha de Recepción: 28-07-2025/Fecha de aceptación: 6-08-2025

Cómo citar: Perez-Piaya Moreno, C. (2025). El régimen de responsabilidad subsidiaria de los administradores mercantiles y la difícil relación entre las potestades de recaudación y las garantías del ámbito sancionador. *Revista Técnica Tributaria*, (150), 27-45.

SUMARIO

1. Introducción

2. Nuevas exigencias derivadas de la naturaleza sancionadora de la responsabilidad subsidiaria de los administradores

3. Criterio restrictivo del Tribunal de Estrasburgo: STEDH de 12 de septiembre de 2024, Josefa Solanellas c. España, recursos 37977/23 y 8275/24

4. Intransmisibilidad de las sanciones. Principio de personalidad de la pena

5. Aplicación de los principios jurídico-penales a la responsabilidad subsidiaria

6. Conclusiones

7. Bibliografía

1. Introducción

Estas reflexiones en torno a un nuevo pronunciamiento del Tribunal Supremo sobre la responsabilidad subsidiaria de los administradores que regula la Ley General Tributaria (LGT) pretenden analizar su impacto real en la práctica de las potestades de recaudación y en la revisión de su legalidad y profundizar en las consecuencias que comporta en la aplicación del Derecho tributario.

El uso, convertido a veces en abuso, del instrumento de la responsabilidad por parte de la Agencia Tributaria en los últimos años ha propiciado la creación de una doctrina jurisprudencial abundante en este ámbito que no parece tener cerca su agotamiento. Es en esta jurisprudencia, que aquilata los términos de la responsabilidad tributaria, donde se han perfilado los requisitos y los límites a que se encuentra sometida la administración para hacer uso de ella.

En su intento de dotar a los administrados de las garantías que el Tribunal Supremo considera de inexcusable concurrencia para ser objeto de una derivación de responsabilidad, ha consolidado una doctrina que otorga naturaleza sancionadora a un tipo de responsabilidad subsidiaria en la que precisamente se transmite la sanción al responsable y ha colegido que este carácter implica la aplicación de los principios de la potestad sancionadora en el procedimiento que se tramita por la administración.

Esta tesis, que ha sido inmediatamente celebrada por un sector de la doctrina académica, tiene, a mi juicio, unas implicaciones de suma trascendencia. Como se verá, por un lado, se admite sin ambages la traslación de las sanciones a personas que no son autoras del ilícito y, por otro, se hacen operativas las garantías y principios del ámbito sancionador en el marco de aplicación de los tributos confirmando la confusión de procedimientos y la perpetuación de la inclusión de la sanción en el concepto de deuda tributaria.

La confusión de los procedimientos de aplicación de los tributos y sancionador tributario, que se hace visible normalmente en una disminución de las garantías del presunto infractor, se hace patente en este caso en la exigencia de la operatividad de los principios de la potestad sancionadora en un ámbito estrictamente recaudatorio. No se requiere la tramitación de un procedimiento sancionador separado, regla general que establece la LGT, para exigir la sanción a un administrado, a pesar de estar proscrita por nuestro ordenamiento la imposición de sanciones de plano, mas se conmina a la administración a aplicar determinadas garantías y principios propios del *ius puniendi* en el procedimiento de recaudación en que se deriva la responsabilidad sobre la sanción.

Aunque la LGT de 2003, en su artículo 58.3, ha pretendido extraer del concepto de deuda tributaria las sanciones pecuniarias, sobreviven vestigios aún de la antigua concepción de la deuda tributaria que provocan diversas distorsiones en la concepción de la sanción tributaria y en el procedimiento por el que se impone. Esta íntima conexión que sigue subyaciendo en la normativa reguladora del régimen sancionador es la responsable de constantes vulneraciones del principio de presunción de inocencia.

En consonancia con lo anterior, en las siguientes líneas se analizará cómo el Tribunal Supremo ha pretendido impedir la perpetuación de estas conculcaciones mediante la exigencia del respeto a este principio en sede recaudatoria cuando la derivación de la responsabilidad abarque las sanciones.

2. Nuevas exigencias derivadas de la naturaleza sancionadora de la responsabilidad subsidiaria de los administradores

La reciente sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 20 de mayo de 2025 (ECLI:ES:TS:2025:2161), dictada en el recurso de casación n.º 3452/2023, ha venido a ratificar la doctrina jurisprudencial que vislumbra una naturaleza sancionadora en la responsabilidad subsidiaria de los administradores mercantiles prevista en el artículo 43.1.a) de la Ley 58/2003, General Tributaria, aunque su relevancia no deviene únicamente de la consagración de una tesis que había empezado a postularse en los últimos años, sino de la definición que hace sobre el alcance de esta naturaleza y de las consecuencias prácticas que le imputa.

Ciertamente, como se recoge en este pronunciamiento, la doctrina jurisprudencial de la Sala Tercera, recogida en los fallos de 5 de junio de 2023, rec. n.º 4293/2021 y de 2 de octubre de 2023, rec. n.º 8791/2021 (ECLI:ES:TS:2023:2655), y ratificada en la sentencia de 16 de mayo de 2024, rec. n.º 8393/2022 (ECLI:ES:TS:2024:2679), venía admitiendo el carácter sancionador de la responsabilidad exigida por el artículo 43.1.a) a los administradores de hecho o de derecho de las personas jurídicas que, habiendo cometido infracciones tributarias, no hubiesen realizado los actos necesarios de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios, hubiesen consentido el incumplimiento por quienes de ellos dependan o hubiesen adoptado acuerdos que posibilitasen las infracciones. Esta naturaleza, que deriva de que el artículo 43.1.a) de la LGT contemple un supuesto de responsabilidad directamente vinculada a la existencia de una infracción, de forma que presupone la comisión de infracciones tributarias por la sociedad en la que han participado los administradores, implica que, anulada la infracción tributaria, en el caso concreto objeto de la litis que dio lugar a la sentencia de 5 de junio de 2023, por falta de motivación de la culpabilidad, no pueda apreciarse el presupuesto que habilita la derivación de la responsabilidad a los administradores, lo que debía comportar la anulación de la declaración de responsabilidad en su totalidad, sin que pudiera mantenerse la derivación de responsabilidad respecto de la liquidación. Esta consecuencia es, a mi juicio, más que una derivada de la naturaleza sancionadora del supuesto concreto de responsabilidad, un efecto automático que se produce por la eliminación del presupuesto de hecho legal del supuesto concreto de responsabilidad.

Ahora bien, la novedad de la última sentencia del Tribunal Supremo radica, no tanto en la ratificación del dogma atinente a la naturaleza sancionadora de este caso de responsabilidad, pues sin esta apreciación podría haberse llegado a la misma conclusión que se obtuvo en el antedicho pronunciamiento, sino en la atribución de un régimen netamente sancionador a la responsabilidad subsi-

diaria que requiere estar provisto de las garantías aplicables al *ius puniendi* del Estado.

El artículo 43.1.a) de la LGT, a cuya interpretación se dedica la sentencia de 20 de mayo de 2025, bajo la rúbrica de «Responsables subsidiarios», dispone que: *«1. Serán responsables subsidiarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades:*

a) Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo a) del apartado 1 del artículo 42 de esta Ley, los administradores de hecho o de derecho de las personas jurídicas que, habiendo éstas cometido infracciones tributarias, no hubiesen realizado los actos necesarios que sean de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios, hubiesen consentido el incumplimiento por quienes de ellos dependan o hubiesen adoptado acuerdos que posibilitasen las infracciones. Su responsabilidad también se extenderá a las sanciones».

En efecto, como se ha venido constatando por la jurisprudencia de los últimos años, el primer presupuesto de hecho de este tipo de responsabilidad subsidiaria es la comisión de una infracción por parte de la entidad mercantil de la que participaban los administradores, siendo el segundo que estos hubiesen llevado a cabo una conducta negligente o poco diligente en el sentido de no realizar actuaciones necesarias para asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de la sociedad, de consentir la inobservancia de estas obligaciones y deberes o de posibilitar la comisión de los injustos. Esta constatación, a la que se anudaba la caracterización de sancionadora de la naturaleza de esta modalidad de responsabilidad, ya se hizo por el Tribunal Supremo al analizar uno de los precedentes normativos del precepto que nos ocupa, esto es, el artículo 38.1 de la LGT de 1963, que contemplaba un supuesto de responsabilidad solidaria para las personas que fueran causantes o colaborasen en la realización de una infracción tributaria, en su redacción dada por el artículo 1 de la Ley 10/1985, 26 abril, de Modificación Parcial de la Ley General Tributaria. Así lo declaró, entre otras, en las sentencias de 10 de diciembre de 2008, FJ 3º, rec. 3941/2006 (ECLI:ES:TS:2008:7359), con fundamento en la Sentencia del Tribunal Constitucional 76/1990, de 26 de abril, en la que se vio el establecimiento de un paralelismo claro entre los artículos 38 y 77.1 de la LGT , y el reconocimiento de que la responsabilidad tenía una finalidad sancionadora, o en la de 8 de diciembre de 2010, FJ 2º, rec. 4941/2007 (ECLI:ES:TS:2010:6125).

Tomando como premisa la repetida naturaleza sancionadora, confirmada por la Sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH) de 12 de septiembre de 2024, Josefa Solanellas c. España, recursos 37977/23 y 8275/24, citada por nuestro Alto Tribunal, caracterización lógica si se atiende al presupuesto de hecho de la responsabilidad, se anudan unos efectos que antes no se habían admitido por mor de la aplicación de los principios de la potestad sancionadora y, en concreto, por la operatividad en este ámbito recaudatorio con vocación sancionadora del principio de interdicción de una responsabilidad objetiva del administrador, que se vería conculcado si la responsabilidad subsidiaria atendiera en exclusiva a la condición de administrador de la persona jurídica, pues, en palabras del Tribunal Supremo, se vulneraría el principio de presunción de inocencia. Es decir, la declaración de la naturaleza sancionadora de este supuesto de responsabilidad no va unida únicamente a la existencia de

un presupuesto vinculado con la existencia de un ilícito, sino a la asunción de culpa y responsabilidad por parte del responsable que termina viéndose compelido a sufragar una sanción pecuniaria por haber tenido una actitud dolosa o culposa, pero, en todo caso, inspirada en una voluntad propia y no ajena.

La sentencia hace un paralelismo claro entre la culpa que se exige en la Ley General Tributaria para sancionar a un infractor y eludir un régimen de responsabilidad objetiva en el ámbito sancionador proscrito por nuestra Constitución y la exigida al administrador que podrá ser declarado responsable en cuanto el supuesto de responsabilidad en que se encuadra esta derivación está revestido de una verdadera naturaleza sancionadora. Esto, que puede verse como una consecuencia lógica del reconocimiento de la repetida naturaleza punitiva de esta responsabilidad subsidiaria, es una consagración plena de esta adjetivación, pues supone tratar un mecanismo recaudatorio como una manifestación del *ius puniendi* del Estado y exigir el real cumplimiento de las garantías y principios que rigen en la potestad sancionadora, pero sin la tramitación de un singular procedimiento sancionador separado. Sostiene en este sentido la sentencia que *«(...) la actual regulación de la LGT, que reproduce la anterior normativa, reformada por la Ley Orgánica 10/1985, configura el ilícito tributario basándose en la culpa, de modo que se descarta directamente un sistema de responsabilidad objetiva. Así lo ha entendido el Tribunal Constitucional en sus SSTC 76/1990, de 26 de abril, y 85/2006, de 27 de marzo.*

De este modo, no se puede predicar la existencia de una responsabilidad objetiva cuando analizamos la conducta de los responsables solidarios o subsidiarios, pues, como hemos afirmado, debemos predicar la naturaleza sancionadora de este procedimiento de derivación de responsabilidad, lo que implica que, tanto a unos como a otros responsables, les es exigible no sólo la comisión e imputación de los hechos, sino que además se acredite la concurrencia de culpa en la comisión de los mismos.

Es decir, el responsable debe haber proyectado una conducta reveladora de la ausencia de diligencia debida en el cumplimiento de las obligaciones tributarias de la persona jurídica. No nos encontramos, por tanto, ante una responsabilidad objetiva que concurra por el mero hecho de tener la condición de administrador de una sociedad que haya cometido una infracción tributaria, sino que se requiere una determinada conducta culpable.» (Fundamento de derecho tercero, punto 5).

A juicio de quien suscribe, hacer depender la necesidad de motivación de la culpabilidad del administrador de la existencia de una naturaleza sancionadora en el supuesto de responsabilidad subsidiaria del 43.1.a) LGT no solo es innecesario, sino que viene a poner de manifiesto la incorrecta configuración del sistema tributario procedimental que diseña nuestro ordenamiento. El Tribunal Supremo, en su loable intento de salvar las deficiencias de la norma, está definiendo categorizaciones estancas y atribuyendo naturalezas concretas a las que se dota ahora de consecuencias importantes, lo que revela las graves fallas en la regulación de los procedimientos de recaudación y sancionador, pues se trata de atribuir garantías a los primeros para evitar indefensión cuando no debería haberse previsto la transmisión de las sanciones por la vía de la responsabilidad. Mas como el Tribunal Constitucional se ha limitado a sugerir esta natura-

leza sancionadora de supuestos de responsabilidad parecidos, sin declarar la inconstitucionalidad de los mismos por vulneración del principio de personalidad de la pena, no queda otra opción que revestir un instituto recaudatorio con el traje de un procedimiento sancionador para salvaguardar los derechos de los responsables, tratados como verdaderos infractores. Ya se hizo en pronunciamientos anteriores, verbigracia en la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de enero de 2018, recurso de casación 2980/2016 (ECLI:ES:TS:2018:31), en la que se aseveró lo siguiente: *«Finalmente, no podemos olvidar que estamos en el ámbito sancionador, aun cuando lo sea de un modo reflejo o indirecto, por la vía de la traslación de la responsabilidad a terceros de las sanciones impuestas a la sociedad, derivación cuya legitimidad sólo es admisible dentro de los límites del principio de culpabilidad, que no tolera la mecánica comunicación de la sanción a quien no hubiera sido partícipe de los hechos, por acción u omisión, pero al menos de forma culposa, teniendo en cuenta que el principio de presunción de inocencia obligaba a la Administración a instrumentar una prueba en contrario que aquí no se ha producido, en lo más mínimo.»*

Seguidamente, se abunda en el pronunciamiento que nos ocupa, de 20 de mayo de 2025, que *«la declaración de responsabilidad subsidiaria no se satisface mediante el automatismo de identificar la condición de administrador, sino que es preciso algo más. Se exige que los administradores incurran en las conductas específicas que describe el precepto, lo que impone a la Administración Tributaria una explicación de por qué el administrador a quien señala como responsable incurrió en alguna de aquéllas.»* Pero bajo mi consideración, no era necesario volver sobre la naturaleza sancionadora de la responsabilidad para constatar esta exigencia de acreditación de la culpa. La simple constatación de un elemento objetivo en el presupuesto de hecho de la responsabilidad (la existencia de una infracción tributaria cometida por la entidad deudora principal) y de un elemento subjetivo (la conducta del administrador) hacía posible exigir a la Administración la motivación sobre la concurrencia de ambos y, en particular, sobre la existencia de una negligencia o falta de diligencia en el obrar del administrador para declararlo responsable[1]. El deber de motivar que pesa sobre la Administración, y, en particular, el exigido a los actos que limiten derechos subjetivos o intereses legítimos por mor del artículo 35 de la Ley 39/2015, de Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (LPACAP), junto con las exigencias derivadas de los artículos 105 y siguientes LGT, que se concretan en este ámbito en que la Administración está obligada a probar los hechos y circunstancias y el elemento subjetivo (no realizar actos de su incumbencia o permitir el incumplimiento por quienes de ellos dependan), que determinan la exigencia de responsabilidad, sin perjuicio de las presunciones *iuris tantum* existentes, eran suficientes para atribuir consecuencias anulatorias a su incumplimiento dado el tenor literal de la ley. Sin embargo, la jurisprudencia insiste en la naturaleza sancionadora de estos tipos de responsabilidad, quizá porque es difícilmente aceptable que la derivación de responsabilidad alcance a las cuantías de las sanciones impuestas a terceros.

1 De hecho, también se debe exigir la motivación del elemento subjetivo en el supuesto de responsabilidad del artículo 43.1.b), que no incluye la sanción.

También se puntualiza en la sentencia que la fundamentación de la culpa del administrador tiene que superar los términos del Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital [«TRLSC»], que incluso en su artículo 236 contempla una presunción de culpabilidad en la conducta del administrador cuando el acto sea contrario a la ley o a los estatutos sociales, debiendo motivarse expresamente para que la derivación de la responsabilidad sea ajustada a derecho que la conducta de este encaja en alguno de los supuestos del artículo 43.1.a) LGT, así como que la carga de la prueba de este extremo pesa sobre la administración, quedando proscrita la inversión de la regla de la carga de la prueba. Estas exigencias, reforzadas en la necesidad de que no se usen fórmulas estereotipadas a fin de motivar la culpabilidad, debiendo concretarse los actos realizados por el administrador que se encuadran en las conductas perfiladas en el precepto aludido, sin que deba este probar la inexistencia de culpabilidad, derivan en el caso de autos en la anulación de la sentencia recurrida en casación[2] por la disconformidad a derecho del acto administrativo de derivación de responsabilidad inicialmente impugnado en la vía contencioso-administrativa.

En definitiva, fija como doctrina el Tribunal Supremo que *«(s)erá la Administración la que, en un procedimiento contradictorio, con participación y audiencia del presunto responsable, tenga que aportar los elementos de prueba que fundamenten el presupuesto de esta responsabilidad. Y las dudas que en este ámbito pudieran suscitarse deberán resolverse aplicando el principio in dubio pro reo.»*

Se trata de un criterio garantista que, evidentemente, está dirigido a hacer efectivos los principios del *ius puniendi* en un ámbito recaudatorio que, en principio, le es ajeno, y que el Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), quizá vaticinando la jurisprudencia que sentaría el Tribunal Supremo en este recurso de casación, ya empezó a postular (*vid*. resolución del TEAC de 17 de junio de 2024, en la que se considera que la Administración, en cumplimiento del principio de presunción de inocencia, se encuentra obligada a proporcionar «*una cierta explicación y razonamiento de la conducta imputable al administrador o de la ausencia de ella de las que el artículo 43.1 a) LGT enumera, reveladora de su falta de diligencia*»).

3. Criterio restrictivo del Tribunal de Estrasburgo: STEDH de 12 de septiembre de 2024, Josefa Solanellas c. España, recursos 37977/23 y 8275/24

Recientemente, el Tribunal Europeo de Derechos Humanos se ha pronunciado sobre un acuerdo de derivación de responsabilidad tributaria subsidiaria dictado en aplicación del artículo 40.1 de la LGT de 1963, correlato del vigente artículo 43.1.a) de la LGT, mediante el que se exigía a la administradora de una sociedad mercantil la cuota tributaria y sanciones impagadas por una sociedad

2 Sentencia de la Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 7ª, de 20 de septiembre de 2022, rec. 1036/2018 (ECLI:ES:AN:2022:4710).

residente en España que había cometido diversas infracciones tributarias en relación con el IVA del año 2003 en el marco de un fraude carrusel, como consecuencia de la simulación de la entrega intracomunitaria de bienes a diversas compañías portuguesas. El Tribunal de Estrasburgo se pronunció en esta sentencia a que alude expresamente el Tribunal Supremo sobre la adecuación al Convenio Europeo de Derechos Humanos de aquel acuerdo de derivación responsabilidad tributaria subsidiaria admitiendo la naturaleza sancionadora de este mecanismo, pero atribuyendo cargas menos severas a la administración que las que admite el Tribunal Supremo.

En la sentencia citada, el Tribunal de Estrasburgo ha confirmado la doctrina constitucional y la jurisprudencia del Tribunal Supremo que declara que el régimen de responsabilidad subsidiaria aplicable a los administradores mercantiles tiene naturaleza sancionadora, analizando la situación a la luz de los artículos 6 y 7 del Convenio Europeo de Derechos Humanos, al considerar que se cumplen los requisitos fijados por la doctrina Engel para identificar el carácter penal de una sanción administrativa[3].

Ahora bien, el TEDH comienza por descartar que la responsabilidad subsidiaria que afectaba a la recurrente estuviera configurada de forma objetiva, así como por negar carácter absoluto al invocado derecho a la presunción de inocencia, advirtiendo que la obligada tributaria podía haber acreditado en su defensa, en el marco del procedimiento derivación de responsabilidad o en sede de revisión, que no había incurrido en una conducta negligente en su condición de administradora de la deudora principal. Tampoco se estima en este caso la quiebra del derecho a ser informado de la acusación en los términos reconocidos en el artículo 6.3 del Convenio Europeo de Derechos Humanos, invocado también por la recurrente, por cuanto una vez que se le comunicó a la responsable el inicio del procedimiento de derivación de responsabilidad ex artículo 40.1 de la Ley General Tributaria de 1963, estaba en disposición de articular su defensa poniendo de relieve el carácter diligente de su actuación como administradora[4]. Con este mismo fundamento, termina por desestimar también una quiebra del principio de tipicidad, consagrado en el artículo 7 del Convenio Europeo de Derechos Humanos, excluyendo que, en la tramitación del expediente de derivación de responsabilidad, se hubiera producido una vulneración del principio penal de *lex certa*. Estas aseveraciones llevan a deducir que el TEDH, a pesar de reconocer la existencia de una naturaleza sancionadora en este procedimiento, admite una inversión de la carga de la prueba, pues desatiende los alegatos referentes a la vulneración de los principios de presunción de inocencia y de tipicidad y del derecho a ser informado de la acusación con fundamento en la posibilidad de acreditar, por parte de la recurrente, la ausen-

3 STEDH de 8 de junio de 1976, Engel y otros c. Países Bajos.

4 Como señala ALMUDÍ CID, J.M., se alegó la infracción de este derecho «*probablemente, aunque esto no se detalla en el texto de la sentencia, porque la Administración tributaria no habría precisado, en el acuerdo de inicio de derivación de responsabilidad o en la propuesta previa al acuerdo de derivación, la naturaleza y el alcance de la conducta presuntamente negligente o pasiva de la administradora.*» En «Los recientes pronunciamientos del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (caso Solanellas) y del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (casos Herdijk, Dranken y Adjak) en materia de responsabilidad de administradores societarios: ¿Un paso atrás en las garantías del responsable tributario?» Revista Técnica Tributaria, Nº 148, Sección Editorial, Primer trimestre de 2025.

cia de culpabilidad[5]. Esta conclusión contrasta o contradice esencialmente la obtenida en la sentencia del Tribunal Supremo de 20 de mayo de 2025, recurso de casación n.º 3452/2023, que, como se ha anticipado, declara expresamente que la carga de la prueba de este extremo pesa sobre la administración, quedando proscrita la inversión de la regla de la carga de la prueba.

De modo que la sentencia del TEDH que ha servido como apoyo a la fundamentación del último pronunciamiento, a pesar de reconocer la naturaleza sancionadora de esta responsabilidad, no aceptaba el nacimiento de todas las consecuencias inherentes a esta caracterización, esto es, no anudaba a ella la exigencia de todas las garantías de la potestad sancionadora, paso que, sin embargo, sí ha dado el Tribunal Supremo, asegurando un nivel de protección de los derechos fundamentales superior al reconocido en el CEDH según la interpretación del TEDH.

4. Intransmisibilidad de las sanciones. Principio de personalidad de la pena

Volviendo al presupuesto de hecho de la modalidad de responsabilidad tributaria que describe el artículo 43.1.a) LGT, consistente en la existencia de una previa infracción cometida por la entidad mercantil deudora principal de la que es administrador el declarado responsable, infracción que dio lugar a la imposición de una sanción en el marco de un procedimiento sancionador y que termina siendo asumida por un tercero, debemos hacer unas precisiones que quizá debieran haber sido previas al planteamiento de cuanto se ha expuesto pero que introducimos a mayor abundamiento dado el desfavorable pronóstico sobre un cambio de modelo recaudatorio en nuestro sistema tributario.

Así, situándonos ahora en la sanción previamente impuesta a la sociedad, determinada en un procedimiento estrictamente sancionador, debe recordarse que a estos procedimientos son de aplicación los mismos principios que rigen el proceso penal, principios que habían parecido circunscritos en un principio únicamente a dicha rama del Derecho sancionador. El carácter sancionador que se otorga a una parte del Derecho Tributario, como parte del aparato represivo del Estado, manifestación de su *ius puniendi*, comporta el descubrimiento de una naturaleza de los ilícitos y sanciones administrativos sustancialmente idéntica a la de los delitos y las penas. Entre los principios constitucionalizados, encontramos el principio de personalidad de la pena y culpabilidad, principio de origen jurídico-penal cuya aplicación el Tribunal Constitucional hizo extensiva al ámbito administrativo sancionador en su sentencia 18/1981. Esta sentencia, que reconoció la aplicabilidad de los derechos y garantías del artículo 24 de la CE al campo administrativo sancionador, concluía respecto a este tema que: «*los principios esenciales reflejados en el artículo 24 de la Constitución en materia de procedimiento han de ser aplicables a la actividad sancionadora de*

5 *Vid*. en este sentido a ALMUDÍ CID, J.M., en «Los recientes pronunciamientos del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (caso Solanellas) y del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (casos Herdijk, Dranken y Adjak) en materia de responsabilidad de administradores societarios: ¿Un paso atrás en las garantías del responsable tributario?» *Op. Cit*.

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

Del principio de personalidad de la pena o sanción, implícito en los artículos 9.3 y 25.1 de la Constitución Española y aplicable al procedimiento sancionador tributario como parte indisoluble del *ius puniendi* estatal, se derivan importantes consecuencias acerca de la transmisibilidad de las sanciones o de su extensión a terceras personas distintas al infractor[6]. En puridad debería comportar la imposibilidad de trasladar el deber de hacer frente a una sanción impuesta a un tercero en todo caso, lo que incluye la proscripción de derivar la cuantía de la sanción impuesta a una sociedad a sus administradores personas físicas, pues la sanción se impuso por la comisión de un ilícito por parte de la entidad mercantil, habiéndose valorado la tipicidad, antijuridicidad y culpabilidad de la conducta de esta en un procedimiento sancionador tramitado frente a ella. No en vano, el artículo 41 LGT, en su apartado cuarto, dispone que «*(l)a responsabilidad no alcanzará a las sanciones, salvo las excepciones que en esta u otra ley se establezcan»,* lo que implica un reconocimiento implícito de que solo debiera ser objeto de transmisión, en este caso de derivación de responsabilidad, la deuda tributaria, pero no la sanción que no forma parte de ella. Sin embargo, es ampliamente admitido que cuando nos encontramos con la comisión de una infracción tributaria por parte de una ficción jurídica, como es una sociedad, el ilícito es cometido, materialmente, por personas físicas, lo que equivale a asumir que la responsabilidad de las personas jurídicas viene sustentada en el ánimo mostrado por sus partícipes. Al subyacer esta idea en la imputación de responsabilidad a las personas jurídicas, y al tratarse en todo caso de sanciones económicas, que no de penas consistentes en privación de libertad, el legislador ha optado por no extinguir las sanciones con la desaparición del mundo jurídico de la entidad, a diferencia de lo que ocurre con el fallecimiento del infractor cuando es una persona física[7], y, por el contrario, establecer distintos mecanismos de recaudación a través de los cuales hacer posible el cobro de la sanción haciendo responsable a los sucesores (artículo 40.5 versus 39.1 LGT) o, no

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

7 *Vid*. sobre la extinción de las sanciones por fallecimiento del infractor las consideraciones expuestas por PÉREZ-PIAYA MORENO, C., y GOLLONET TERUEL, L., en «La anulación de las sanciones tributarias por fallecimiento del infractor en vía jurisdiccional. Conflictos con la naturaleza revisora de la jurisdicción contencioso-administrativa», Revista Técnica Tributaria, Nº 118, Sección Estudios, Tercer trimestre de 2017, AEDAF.

necesariamente en caso de desaparición, sino cuando concurran los supuestos de responsabilidad previstos en la ley, al administrador que, cuando incumple sus obligaciones, facilitando la comisión de la infracción con su negligencia, será declarado responsable subsidiario en caso de insolvencia de la sociedad, ex art. 43.1.a) de la LGT y, cuando despliega un comportamiento activo y doloso, será declarado responsable solidario, de conformidad con el art. 42.1.a) de la LGT[8]. Debe añadirse que, al regularse la extinción de la responsabilidad derivada de las infracciones tributarias, el artículo 189 de la LGT solamente contempla el fallecimiento del sujeto infractor, no el del responsable del pago de las sanciones, sujeto obligado al pago de forma subsidiaria tras el incumplimiento y la declaración de fallido del sujeto infractor. Por el contrario, en virtud de lo dispuesto en el artículo 190.1 de la LGT, el fallecimiento del responsable del pago de las sanciones tributarias, y siempre que los demás obligados a satisfacerlas también hubieran fallecido, solamente tendría relevancia a efectos de la extinción de las sanciones tributarias, no de la responsabilidad derivada de las infracciones tributarias.

En resumen, en lugar de optar nuestro legislador por imputar una infracción independiente a cada persona que haya participado en la comisión de los hechos típicos, sancionando de forma personal a cada cómplice o cooperador necesario en procedimientos sancionadores separados e independientes entre sí, ha dispuesto imponer una sola sanción a la sociedad infractora y derivar la responsabilidad sobre la cuantía a que alcanza la misma a los administradores en caso de que su recaudación se vea frustrada, a pesar de que el administrador no es el autor de la conducta típica por la que se sancionó, sin perjuicio de que pudiera imputársele otra infracción consistente en el mantenimiento de una determinada conducta que contribuyera a la comisión de un incumplimiento tributario por parte de la sociedad que administra que diera lugar a una infracción. Esto es, el legislador podría haber escogido sancionar de manera independiente al administrador por el incumplimiento de su deber esencial de velar por el cumplimiento de las obligaciones tributarias de la sociedad en lugar de dejar impune esa conducta y solo tomarla en consideración en caso de no haber podido cobrar la sanción impuesta a la entidad mercantil deudora principal.

---

8 Sobre la diferencia entre el supuesto de responsabilidad solidaria del artículo 42.1.a) LGT y el de responsabilidad subsidiaria del artículo 43.1.a) LGT puede consultarse a GARCÍA DE PABLO, F., en «Responsabilidad tributaria de los administradores sociales», Quincena Fiscal, Nº 11, Sección Estudios, Quincena del 16 al 30 Jun. 2025: «*Es decir, que la diferencia entre ambos tipo de responsabilidad, a parte del elemento personal (administrador o no), deriva de que en el supuesto del artículo 42.1.a) de la Ley General Tributaria existe una participación activa del declarado responsable en la comisión de las infracciones, mientras que en el supuesto del artículo 43.1.a) de la Ley General Tributaria la responsabilidad tributaria deriva de una dejación de funciones del administrador, la mayor de veces negligente, y que posibilita la comisión de tales infracciones por la entidad administrada, como se refleja en el siguiente cuadro. Por tanto, la diferencia de los citados supuestos de declaración de responsabilidad no se fundamenta en la calificación de las infracciones tributarias cometidas: muy graves, graves y leves, limitándose erróneamente el primer supuesto a las infracciones muy graves, sino en función de si el interesado ha participado o no activamente en la comisión de las infracciones tributarias y de una manera intencionada (primer supuesto), y dejación de funciones como administrador –al menos negligente– (segundo supuesto). Por tanto, la diferencia se encuentra en el elemento objetivo del «tipo» (de responsabilidad), participación activa en el supuesto de responsabilidad solidaria, dejación de funciones en la responsabilidad subsidiaria, como en el elemento subjetivo: intencionalidad en el primer caso, al menos negligencia en el segundo.*»

La fórmula sugerida es la utilizada en nuestro Código Penal, que no solo hace responsable penalmente a las personas jurídicas desde la reforma de 2010, sino que admite que coexista la responsabilidad del administrador como autor o partícipe por los delitos que cometa en el ejercicio de su cargo –artículo 31 CP–, por comisión por omisión –artículo 11 CP– o como partícipe por omisión –artículos 28 y 29 CP–, si bien cuando, como consecuencia de los mismos hechos, se impusiere tanto a la persona jurídica como a la persona física responsable, la pena de multa, el artículo 31.ter del Código Penal dispone que *«los jueces o tribunales modularán las respectivas cuantías, de modo que la suma resultante no sea desproporcionada en relación con la gravedad de aquéllos»*.[9]

Sin embargo, nuestro ordenamiento ha diseñado un sistema en virtud del cual puede sancionarse a la empresa, atribuyéndole una responsabilidad que no es vicaria de la de la persona física, y seguidamente puede asegurarse el cobro de la sanción mediante la exigencia al administrador. Pese a las dudas de constitucionalidad que nos suscita este régimen de responsabilidad tributaria, el Tribunal Constitucional nunca ha vacilado sobre la conformidad con nuestra carta magna del mismo, habiendo optado por otorgar un carácter punitivo a este tipo de responsabilidad capaz de asegurar la operatividad de unas exigencias previstas para la potestad sancionadora. En este sentido se pronunció, por ejemplo, en la sentencia de 85/2006, de 27 de marzo, rec. amparo núm. 2938/20021 (ECLI:ES:TC:2006:85), en la que sostuvo que, en la medida en que no se hacía a los recurrentes responsables del pago de la cuota tributaria de los tributos no ingresados por la entidad deudora principal o de los intereses de demora generados por el impago, sino solo y exclusivamente de las sanciones tributarias impuestas a la sociedad por las conductas infractoras cometidas por ella cuando los demandantes formaban parte de su Consejo de Administración, sanciones que ejercen una función represiva o de castigo, y que la derivación de responsabilidad respecto de las sanciones tiene su origen en un comportamiento ilícito de los recurrentes, «*las cantidades reclamadas a éstos por la Administración tributaria en calidad de responsables, aunque no tengan su origen en la comisión por ellos de ninguna de las infracciones tributarias tipificadas en los arts. 78 y ss. LGT, tienen naturaleza claramente punitiva, y en consecuencia la responsabilidad exigida en este caso es materialmente sancionadora. La propia Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria, ha venido a reconocer que estamos en ese ámbito punitivo al incluir la figura de los responsables de las sanciones tributarias en el art. 182, precepto que se integra en el capítulo II –que lleva por rúbrica «Disposiciones generales sobre infracciones y sanciones tributarias»– del título IV –que regula «La potestad sancionadora».»* Razón por la que, en la consideración de este pronunciamiento y de muchos que le siguieron, resultan aplicables las garantías materiales y procesales que se deducen de los arts. 25.1 y 24.2, ambos CE.

9 Esta disposición se introdujo mediante la LO 1/15, de 30 de marzo, en vigor desde el 1 de julio de 2015.

5. Aplicación de los principios jurídico-penales a la responsabilidad subsidiaria

Admitida unánimemente por el Tribunal Supremo, el Tribunal Constitucional y el Tribunal Europeo de Derechos Humanos la naturaleza sancionadora de la responsabilidad que alcanza la cuantía de una sanción impuesta al deudor principal y que es derivada a un administrador por su relación con la empresa a fecha de la comisión de la infracción y por su propia conducta, ha de advertirse que no siempre se ha reconocido una aplicación total de los principios de la potestad sancionadora en este ámbito que no deja de ser eminentemente recaudatorio.

Recuérdese la no tan lejana sentencia del Tribunal Supremo de 2 de octubre de 2023, rec. casación núm. 8791/2021 (ECLI:ES:TS:2023:4094), en la que se fijó como doctrina que, a pesar de que la responsabilidad tributaria subsidiaria del artículo 43.1.a) de la LGT posee naturaleza sancionadora, ello no impide que el legislador, dentro de los límites constitucionales, pueda modular el régimen de inejecutividad de los actos sancionadores, incluidos los basados en la aplicación de la responsabilidad tributaria subsidiaria del artículo 43.1.a) de la LGT, sin que una norma con rango de ley que niegue la suspensión automática de la deuda tributaria objeto de derivación –la parte derivada que proviene de deuda estricta– sea contraria a la Constitución. Añade que el inciso del artículo 212.3.b segundo párrafo, in fine, de la LGT, que impide la suspensión automática de la deuda tributaria objeto de derivación, es compatible con el principio constitucional de igualdad. La Sala Tercera fundamenta esta decisión en que la invocada vinculación entre sanción administrativa y no ejecutoriedad no es absoluta y necesaria, sino que, antes al contrario, «*no es inherente a la garantía penal del artículo art. 25.1 CE, ni deriva de un modo directo de la Constitución misma, la suspensión de las sanciones administrativas como manifestación del ius puniendi del Estado, de un modo semejante al que rige en el Código penal para las penas».*[10] En esta sentencia se niega una operatividad absoluta por tanto del principio de presunción de inocencia en su vertiente de inejecutividad de las sanciones, aunque más bien declara que no queda afectado el núcleo de este derecho con la ausencia de suspensión automática de la responsabilidad que abarca las sanciones por cuanto no integra este derecho la no ejecución en el ámbito administrativo sancionador.

Sin embargo, ahora, el Tribunal Supremo, ha concluido, corrigiendo el criterio mantenido por la Audiencia Nacional, que la naturaleza sancionadora de este supuesto de responsabilidad sí exige la aplicación íntegra del principio de presunción de inocencia en cuyo marco entiende incluida la obligación de soportar la carga de la prueba de la culpabilidad por parte de la administración sancio-

10 Coadyuva a alcanzar tal conclusión que «*en sede judicial, la sanción no experimenta ninguna singularidad, en materia cautelar, esto es, no prolonga per se su inefectividad hasta la sentencia firme. Si fuera de otro modo, esto es, si la firmeza de la sanción fuera un concepto nacido ope legis de la presunción de inocencia, los Tribunales de justicia carecerían de todo margen posible para determinar el régimen cautelar de tales sanciones cuando fueran impugnadas judicialmente, siendo así que la realidad cotidiana, basada en la práctica de los Tribunales y en la propia jurisprudencia, nos indica justamente lo contrario.*»

nadora. No basta, por tanto, con la presunción legal establecida en la legislación mercantil para dar por acreditado el elemento subjetivo del supuesto ni se considera que esta requiera para ser destruida prueba en contrario practicada por el responsable[11]. Por el contrario, la tensión entre la antedicha normativa mercantil, artículo 236.1 de la LSC[12], que presume la culpabilidad del administrador, y los principios del *ius puniendi*, que exigen que sea quien acusa quien demuestre la culpabilidad del presunto infractor y parte de una presunción contraria, de una presunción de inocencia, se ha resuelto por el Tribunal Supremo finalmente a favor de esta última en congruencia con el carácter sancionador que se viene atribuyendo a este tipo de responsabilidad y al rango de derecho constitucionalizado de la misma.

Por último, la importancia de este pronunciamiento radica también en que permite defender, *ad futurum*, la aplicación de otras garantías del proceso penal a los supuestos de derivación de responsabilidad que tengan carácter sancionador.[13]

---

11 Hasta el dictado de la sentencia de mayo de 2025, el *onus probandi* exigía que el administrador acreditara su exoneración de responsabilidad, tal y como describía GARCÍA DE PABLO, F., en «Responsabilidad tributaria de los administradores sociales», *Op. Cit*.
Sin embargo, algunos autores ya deducían de distintas sentencias que existía un deber de la Administración de explicar la incidencia de la conducta del administrador. Es el caso de MARTÍNEZ LAFUENTE, A., que se ha pronunciado en los siguientes términos: «(...) *no es admisible que en la derivación de responsabilidad se vincule esta solo al hecho de que aquel a quien se deriva la responsabilidad sea miembro del Consejo de Administración de la sociedad deudora principal, sino que, es necesario una cierta explicación de su conducta (o de su omisión) que produjo el efecto de hacer inviable el cobro de las deudas tributarias derivadas*». «Derecho sancionador tributario. Análisis jurisprudencial». Quincena Fiscal, Nº 9, Sección Estudios, Quincena del 16 al 29 May. 2025.
Por su parte, SESMA GONZÁLEZ, B., llamó la atención sobre la inversión del principio acusatorio en cuanto los tribunales reprochaban a los administradores no haber demostrado su diligencia en el supuesto del artículo 40.1 LGT, frente a lo que exponía que aunque «*el procedimiento de derivación de responsabilidad no tiene un encaje claro en ninguna de las categorías de los procedimientos tributarios típicos (...) es evidente que si la responsabilidad puede alcanzar a las sanciones y el fundamento de ello es que los administradores han actuado negligentemente –«no han realizado los actos necesarios que fueren de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones tributarias infringidas, consintieran el incumplimiento por parte de quien de ellos dependan o adoptaren acuerdos que hicieran posible tales infracciones» como señala el artículo 40.1 LGT– es la Administración, como parte acusadora, quien debe probar su culpabilidad o negligencia».* «Responsabilidad subsidiaria de administradores: aplicación objetiva y automática. Sentencia comentada: STSJ de Cantabria de 5 de julio de 2002», Aranzadi Jurisprudencia Tributaria, n.º 21, Sección Presentación, Editorial Aranzadi.
12 En el artículo 236.1 de la LSC, en su párrafo 1º, se establece que los administradores responderán frente a la sociedad, frente a los socios y frente a los acreedores sociales, del daño que causen por actos u omisiones contrarios a la ley o a los estatutos o por lo realizados incumpliendo los deberes inherentes al desempeño del cargo, siempre y cuando haya intervenido dolo o culpa. Añade este precepto en su párrafo 2º que la culpabilidad se presumirá salvo prueba en contrario, cuando el acto sea contrario a la ley o a los estatutos sociales.
13 *Vid*. en este sentido, el comentario de DEL CASTILLO BONET, A. en «El Tribunal Supremo ratifica que la derivación de responsabilidad del artículo 43.1.a) LGT tiene naturaleza sancionadora y fija como doctrina que la carga de la prueba corresponde a la Administración. Sentencia n.º 594/2025 del Tribunal Supremo, Sala 3ª, Sección 2ª, de 20 de mayo de 2025, recurso de casación 3452/2023, ECLI:ES:TS:2025:2161», Documentos-Grupo de Expertos, Sección Grupo de litigación, 16 de Junio de 2025. Hace referencia este autor expresamente al principio non bis in idem, a la prohibición de retroacción, a la posible aplicación de la doctrina Saquetti o la imposibilidad de dirigirse frente a un responsable subsidiario cuando exista un posible responsable solidario.

6. Conclusiones

La consecuencia última de esta exigencia que introduce ahora nuestro más alto tribunal, no obstante, tiene que aquilatarse en atención a los términos en que se pronuncia el artículo 43.1.a) cuando se refiere a la conducta del administrador, esto es, deberá motivarse por parte de la administración para derivarle la responsabilidad subsidiaria que alcanza a la sanción que este no realizó los actos necesarios, de su incumbencia, para cumplir las obligaciones tributarias que se infringieron, o bien que consintió el incumplimiento por quienes de él dependieran, o incluso que adoptó acuerdos que posibilitasen la comisión de tales infracciones[14], pero sin que sea necesario probar una intención dolosa por no exigirla el supuesto de hecho legal y por poder constituir, en ese caso, el supuesto de responsabilidad solidaria del artículo 42.1.a) LGT[15]. En definitiva, será exigible a la administración un esfuerzo superior al que venía demostrando en las derivaciones de responsabilidad que se declaraban de forma estereotipada para acreditar la conducta negligente del administrador, que, a pesar de no haber constituido un título de imputación que mereciera la imposición de una sanción propia, resulta reveladora merced al marco legal vigente de una posible responsabilidad subsidiaria que nacerá tras la declaración de fallido del deudor principal.

Esta doctrina surte un efecto positivo en la aplicación de las garantías propias del *ius puniendi* en la persona que termina soportando una sanción, aunque esta no le hubiere sido impuesta sino a un tercero, mas la traslación de los principios jurídico-penales al ámbito de la recaudación es una clara evidencia de que los procedimientos tributarios no atienden a los fines que les deben ser

14 En la obra *Compliance en el Derecho Administrativo*, se defiende por LUCAS DURÁN, M., y por PÉREZ-PIAYA MORENO, C., que la existencia de un sistema de gestión de *compliance* tributario puede acreditar, de estar debidamente certificado y salvo que se haya eludido fraudulentamente este programa, que los administradores actuaron con una conducta diligente poniendo todos los medios para evitar los incumplimientos producidos, si bien en el caso de que la figura del administrador coincida con la del *compliance officer* el deber de diligencia exigido será aún mayor y el grado de negligencia preciso para derivar la responsabilidad, menor. *Vid*. los capítulos de este libro colectivo «La Norma UNE 19602 sobre sistemas de gestión de *compliance* tributario y sus repercusiones en el ordenamiento fiscal» y «*Compliance ad extra*. Ámbito tributario». AAVV. Ed. Bosch. Wolters Kluwer. 2020.

15 Como advierte ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A., en *Grandes Tratados, Comentarios a la Ley General Tributaria* (Vol. I y II), Editorial Aranzadi, S.A.U., *«(n)o se trata de que la conducta del administrador produzca directamente la infracción, pues, de otro modo, nos hallaríamos ante una cooperación necesaria o una complicidad en la infracción que haría aplicable la responsabilidad solidaria del art. 42.1.a) –requerida por otra parte, aunque con significado impreciso, de una participación «activa»–. La omisión del administrador integrará desde luego las acciones defectuosas, insuficientes o diversas de las requeridas y no es causa de exoneración que haya sido acordada, autorizada o ratificada por los órganos sociales, dado el silencio de la LGT y lo dispuesto por el art. 133.3 LSA*.» Y, a continuación, añade, «*(n)o se trata de la mera omisión de una obligación in vigilando, sino de una actitud de tolerancia ante dicho incumplimiento, que no necesariamente reside en el del resultado la infracción, bastando simplemente que lo posibilite, lo que incluirá no impedirlo, corregirlo o subsanarlo por acción u omisión.*»

propios y de que la confusión entre deuda y sanción sigue perviviendo[16]. Exigir el cumplimiento de principios de la potestad sancionadora en procedimientos recaudatorios, cuyo fin no debiera ser represivo o preventivo sino el de asegurar el ingreso de la deuda tributaria, y extender el alcance de la responsabilidad a la exigencia de las sanciones, es una muestra de la confusión de procedimientos que mantiene nuestra Ley General Tributaria y de la subyacente consideración de pertenencia de la sanción en el concepto de deuda. Quizá por esto, por la perpetuación de este sistema, sigue siendo necesario que la jurisprudencia haga operativas nuevas garantías que no están previstas para los procedimientos de aplicación de los tributos y, en particular, para los de recaudación, pero que palian la indefensión de quien termina siendo tratado como un verdadero infractor.

7. Bibliografía

- ALMUDÍ CID, J.M., «Los recientes pronunciamientos del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (caso Solanellas) y del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (casos Herdijk, Dranken y Adjak) en materia de responsabilidad de administradores societarios: ¿Un paso atrás en las garantías del responsable tributario?» Revista Técnica Tributaria, n.º 148, Sección Editorial, Primer trimestre de 2025, AEDAF.
- DEL CASTILLO BONET, A., «El Tribunal Supremo ratifica que la derivación de responsabilidad del artículo 43.1.a) LGT tiene naturaleza sancionadora y fija como doctrina que la carga de la prueba corresponde a la Administración. Sentencia n.º 594/2025 del Tribunal Supremo, Sala 3ª, Sección 2ª, de 20 de mayo de 2025, recurso de casación 3452/2023, ECLI:ES:TS:2025:2161», Documentos-Grupo de Expertos, Sección Grupo de litigación, 16 de junio de 2025.
- GARCÍA DE PABLO, F., «Responsabilidad tributaria de los administradores sociales», Quincena Fiscal, n.º 11, Sección Estudios, Quincena del 16 al 30 de junio de 2025:
  - LUCAS DURÁN, M., «La Norma UNE 19602 sobre sistemas de gestión de compliance tributario y sus repercusiones en el ordenamiento fiscal», en *Compliance en el Derecho Administrativo. Políticas de cumplimiento en el sector público y en el sector privado*. AAVV. Ed. Bosch. Wolters Kluwer. 2020.
  - MARTÍNEZ LAFUENTE, A., «Derecho sancionador tributario. Análisis jurisprudencial». Quincena Fiscal, n.º 9, Sección Estudios, Quincena del 16 al 29 de mayo de 2025.

16 *Vid*. en este sentido las reflexiones de SESMA SÁNCHEZ, B., sobre la improcedencia de atribuir carácter sancionador al procedimiento de derivación de responsabilidad a los administradores dado que la figura del responsable cumple una función de garantía y además, no impide el ejercicio de la acción de regreso contra el deudor principal. «Responsabilidad subsidiaria de administradores: aplicación objetiva y automática. Sentencia comentada: STSJ de Cantabria de 5 de julio de 2002». *Op. Cit*.

- PÉREZ-PIAYA MORENO, C., y GOLLONET TERUEL, L., «La anulación de las sanciones tributarias por fallecimiento del infractor en vía jurisdiccional. Conflictos con la naturaleza revisora de la jurisdicción contencioso-administrativa», Revista Técnica Tributaria, n.º 118, Sección Estudios, Tercer trimestre de 2017, AEDAF.
- PÉREZ-PIAYA MORENO, C., «*Compliance ad extra*. Ámbito tributario», en *Compliance en el Derecho Administrativo. Políticas de cumplimiento en el sector público y en el sector privado*. AAVV. Ed. Bosch. Wolters Kluwer. 2020.
- SESMA GONZÁLEZ, B., «Responsabilidad subsidiaria de administradores: aplicación objetiva y automática. Sentencia comentada: STSJ de Cantabria de 5 de julio de 2002», Aranzadi Jurisprudencia Tributaria, n.º 21, Sección Presentación, Editorial Aranzadi.
- ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A., *Grandes Tratados, Comentarios a la Ley General Tributaria* (Vol. I y II), Editorial Aranzadi, S.A.U.

LA MAL RESUELTA CUESTIÓN DE LOS GASTOS MÉDICOS Y FARMACÉUTICOS EN EL IRPF DE EMPRESARIOS Y PROFESIONALES

Fernando Velayos Jiménez
Inspector de Hacienda excedente (España)

Title

The unresolved question of medical and pharmaceutical expenses in Personal Income Tax of entrepreneurs and professionals

Resumen

El que la doctrina de la Dirección General de Tributos y (en un caso aislado) la jurisprudencia menor hayan dicho que los gastos médicos y farmacéuticos no son gastos deducibles de la base imponible del IRPF de los empresarios o profesionales, obedece a un análisis de la normativa que resulta incorrecto y forzado. Este trabajo revisa la evolución del IRPF desde 1978 hasta nuestros días, para alcanzar la conclusión contraria: los gastos médicos y farmacéuticos sí deberían ser deducibles de la base imponible del IRPF.

Palabras clave

Gastos médicos, gastos farmacéuticos, deducibilidad, principio de correlación entre ingresos y gastos, mínimo personal y familiar, empresarios y profesionales, Ley del IRPF.

Abstract

The fact that the doctrine of the Directorate General of Taxes and (in an isolated case) minor case law have said that medical and pharmaceutical expenses are not deductible expenses in the personal income tax base of entrepreneurs or professionals, is due to an analysis of the regulations that is incorrect and biased. This paper reviews the evolution of Personal Income Tax from 1978 to the present day, to reach the opposite conclusion: medical and pharmaceutical expenses should be deductible from the PIT tax base.

Keywords

Medical expenses, pharmaceutical expenses, deductibility, principle of correlation between income and expenses, individual and family allowance, entrepreneurs and professionals, Personal Income Tax Act.

Fecha de Recepción: 17-06-2025/Fecha de aceptación: 22-07-2025

Cómo citar: Velayos Jiménez, F. (2025). La mal resuelta cuestión de los gastos médicos y farmacéuticos en el IRPF de empresarios y profesionales. *Revista Técnica Tributaria*, (150), 47-66.

SUMARIO

1. Introducción

2. Recorrido histórico sobre deducibilidad de los gastos médicos en las Leyes de IRPF

2.1. El origen de todo. La Ley 44/1978, de 8 de septiembre del IRPF.

2.2. Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

2.3. La posible causante de la confusión. Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias

2.4. La profundización del error. Ley 35/2006.

3. La doctrina administrativa de los gastos médicos

3.1. La doctrina de la Dirección General de Tributos (DGT)

3.2. Los Tribunales Económico-administrativos

4. Jurisprudencia (menor) sobre los gastos médicos

5. Conclusión

6. Referencias

1. Introducción

La deducibilidad en el IRPF de los gastos médicos y de farmacia para los empresarios y profesionales no ha sido considerada un asunto de especial trascendencia pues otros gastos, más frecuentes e importantes en cuantía (como los de los vehículos usados parcialmente en la actividad económica o los suministros de la vivienda-oficina) han eclipsado en cierto modo esta cuestión. Sin embargo, en un contexto de envejecimiento general de la población y de colapso del sistema público de salud, e incluso del sistema de seguros privados, actualmente sujeto a una creciente saturación, la cuestión cobra mayor trascendencia, tanto micro, es decir, para casos individuales, como macro, es decir por los efectos que tales gastos y el control de estos pueden tener para la Hacienda Pública. Todo este contexto constituye un marco propicio para analizar esta cuestión en el IRPF, sobre la que sorprendentemente no se han encontrado apenas pronunciamientos académicos específicos[1].

Además, los planteamientos de la doctrina administrativa y (aunque muy parcialmente) de la jurisprudencia no han sido favorables a admitir la deducibilidad de estos gastos en la base imponible del IRPF de empresarios y profesionales. Sin embargo, este trabajo se dedica a tratar de demostrar que no hay razón legal alguna para inadmitir estos gastos, cuando los sufragan empresarios o profesionales respecto de su persona, como un gasto deducible más para determinar la base imponible (o el rendimiento neto) de la actividad económica en el IRPF en estimación directa, y que los argumentos contrarios construidos por la doctrina administrativa y una escasa jurisprudencia no permiten sustentar la no deducibilidad de estos gastos.

En esencia, se puede decir que, aunque la deducción en la cuota convivió o debió convivir con la posibilidad de considerar estos gastos como gastos deducibles en la base imponible de los empresarios y profesionales desde el «primer» IRPF de 1978, porque los objetivos de política tributaria de la deducción en cuota (contribuir a mejorar la salud y tratar de controlar mejor los ingresos de los médicos al exigirles factura sus pacientes) no obstaban a la deducción como gasto de los servicios médicos en el caso de profesionales o empresarios con problemas de salud, las reformas subsiguientes (reforma de 1998 fundamentalmente) generaron confusión al introducir el «mínimo personal y familiar» en la base imponible. En efecto, desde 1998 las dos medidas, una de política fiscal (como es la deducción en cuota para todos) y otra técnica (un gasto deducible para llegar al beneficio neto de los profesionales o empresarios) parecían minorar la cuota líquida y bajo esa premisa parecía improcedente permitir una «doble deducción».

Sin embargo, el *quid* de la cuestión está en que la premisa es errónea: El mínimo personal y familiar no absorbe la deducción en cuota por gastos médicos como se verá. O, dicho de otro modo, la supresión de la deducción en cuota (del crédito fiscal) no tiene un reemplazo correlativo en la BI. Y por tanto la deduc-

1 Se trata esencialmente de «guías prácticas» que analizan los gastos deducibles por profesionales, por «autónomos», o por ambos. En la mayoría de los casos se analizan gastos como vehículos y suministros y se pasan por alto los gastos médicos y farmacéuticos.

ción en base imponible del gasto médico o farmacéutico para empresarios y profesionales debería seguir siendo posible.

Este artículo se divide en tres partes, donde la primera analiza la normativa aplicable a fecha de hoy, y trata de ponerla en el contexto histórico, o si se prefiere, de explicar los antecedentes normativos que han dado lugar a la situación actual; la segunda parte analiza la doctrina administrativa en la materia, para tratar de encontrar razones que expliquen por qué no es correcta; y finalmente, se repasa la jurisprudencia sobre el tema, con el mismo objetivo de tratar de entender sus debilidades.

2. Recorrido histórico sobre deducibilidad de los gastos médicos en las Leyes de IRPF

2.1. El origen de todo. La Ley 44/1978, de 8 de septiembre del IRPF.

En la antigua Ley 44/1978, de 8 de septiembre del IRPF aparece una deducción en la cuota por gastos médicos, contenida en el art. 29 e) dos. Dice así:

«De la cuota que resulte de la aplicación de la tarifa se deducirá. (...)

e) En concepto de gastos personales (...):

Dos) El quince por ciento de los gastos sufragados por el sujeto pasivo durante el período de la imposición por razones de enfermedad, accidente o invalidez en las personas que componen la unidad familiar o de otras que den derecho a deducción en la cuota, de acuerdo con los epígrafes a), b), c) y d) de este artículo, así como de los gastos satisfechos por honorarios profesionales médicos y por clínica con motivo del nacimiento de los hijos del contribuyente, y de las cuotas satisfechas a Mutualidades o Sociedades de seguros médicos».

Varios comentarios suscita esta disposición:

- De un lado, es una deducción en la cuota (o crédito de impuesto, siguiendo una terminología más moderna), luego no se trata de un gasto deducible, sino de una medida de política social. Es sabido que las deducciones en la cuota del IRPF para promover comportamientos del contribuyente son muy frecuentes, en todos los lugares del mundo y en particular en una época como los años 70. En concreto, en el mismo artículo de la Ley por el que se permite esta deducción por gastos médicos se favorece más de una decena de comportamientos, desde el uso de servicios de profesionales (profesiones liberales) en general [art 29.e) Tres], a la deducción del 15% por la adquisición de vivienda habitual [art 29.f) Primero], cuya continuidad se mantuvo por muchas décadas. Esto por citar solo dos.
- De otro lado, es una deducción cuyo ámbito subjetivo y objetivo trasciende con mucho los gastos médicos (y farmacéuticos) asociados a la salud de un empresario o profesional. Si se observa bien la redacción transcrita, ni la familia podría estar incluida como un gasto deducible del empresario o profesional (salvo si trabajara en la actividad), ni los gastos

de nacimiento de hijos pueden ser realmente deducibles para un profesional de género masculino, pues su salud no está en juego. Y sin embargo se incluyen aquí. Es decir, que esta deducción no está pensando en el cálculo de la renta neta de los profesionales, sino en otorgar un trato de favor a un comportamiento del contribuyente, ya sea porque se espera que esto aumente el uso de este (como sería el caso de los seguros médicos) ya porque se espere que aumente el control sobre el colectivo médico al fomentar la expedición de facturas, o por cualquier otro motivo.

- Y, en tercer lugar, desde un plano más técnico-tributario, también aleja a esta deducción de toda consideración como gasto deducible en el momento del cálculo de la base imponible de un empresario o profesional, el que la misma sea aplicable a todos los sujetos pasivos del IRPF, sin distinción de su actividad (trabajadores por cuenta ajena, rentistas, pensionistas...).

En suma, la Ley 44/1978 no está pensando, con esta deducción en cuota, en los gastos médicos de empresarios o profesionales, ni si deben ser deducibles en la base imponible o no lo deben ser. Estos últimos gastos entran en la categoría general del art. 19 de esta misma Ley: «*Para la determinación de los rendimientos netos a que se refieren los artículos catorce, dieciséis, diecisiete y dieciocho de esta Ley, se deducirán, en su caso, de los rendimientos íntegros obtenidos por el sujeto pasivo los gastos necesarios para la obtención de aquéllos y el importe del deterioro sufrido por los bienes de que los ingresos procedan, entre los que pueden enumerarse los siguientes...*». Y a continuación se enumeran una serie de ellos a título no exhaustivo.

Es cierto que esta enumeración no contiene una mención expresa a los gastos médicos, aunque el apartado «Segundo b)» del artículo 19 sí señala que son deducibles «*Las cantidades devengadas por terceros en contraprestación directa o indirecta de servicios personales, siempre que dichos terceros (...) hayan prestado servicios relacionados con la actividad económica productiva correspondiente, con exclusión de las satisfechas por servicios personales prestados para el consumo o aplicación de renta*». La cuestión crucial aquí (y potencialmente dudosa) es si los gastos médicos podrían considerarse «*servicios relacionados con la actividad económica productiva correspondiente*», lo cual pasa primero por admitir que este es un concepto equivalente al de «*gastos necesarios para la obtención de los ingresos*»[2]. Dicho de otro modo, la deducción en la cuota del 15% de los gastos médicos para todo contribuyente de IRPF bajo la Ley de 1978 no obsta ni condiciona el concepto de gasto necesario para la obtención del ingreso de un empresario o profesional en ese mismo impuesto. Por lo que se debe elucidar si un gasto médico es un gasto necesario para obtener ingresos

2 A priori, parece que no deben establecerse diferencias, si bien es cierto que lo correcto técnicamente hubiera sido el usar exactamente la misma terminología en el encabezado del artículo 19 y en su apartado Segundo; al existir una redacción diferente, se da pábulo a una interpretación donde el concepto de «*gastos necesarios*» es más amplio que el de su subespecie de «*servicios relacionados*». Pero esta interpretación bien podría ser también la contraria; es decir que un «*gasto relacionado*» fuese más amplio que un «*gasto necesario*». Pongamos un ejemplo: El gasto de un curso sobre una materia colateral o incidental de la actividad económica o profesional del sujeto pasivo, por

para un empresario o profesional, persona física. Y para esto habrá que remitirse a los apartados de doctrina y de jurisprudencia.

2.2. Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Esta Ley no introduce demasiados cambios en esta materia con respecto a la de 1978. Aunque conviene mencionar que se reenvía a la normativa del Impuesto sobre Sociedades para la determinación del rendimiento neto de empresarios y profesionales personas físicas (art. 42). Esto no supone un cambio demasiado significativo en lo que aquí importa, pues ambos impuestos consagran el principio de deducibilidad de los gastos necesarios para la obtención de los ingresos. Ya lo vimos para la Ley 44/1978, y es lo mismo para la Ley 61/1978 de 27 de diciembre del Impuesto sobre Sociedades (LIS) (art. 13). El cambio que se opera con la siguiente Ley del Impuesto sobre Sociedades, la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, que deroga a la anterior de 1978, es sobre todo el de reenviar o partir de la contabilidad para luego realizar ajustes por motivos fiscales sobre el resultado contable. Sin poder negar la trascendencia de este cambio, no afecta a lo que aquí interesa, pues, aunque el Plan General de Contabilidad (1990) no habla de gastos necesarios, sí consagra el principio de correlación de ingresos y gastos del siguiente modo: «*Principio de correlación de ingresos y gastos. El resultado del ejercicio estará constituido por los ingresos de dicho período menos los gastos del mismo realizados para la obtención de aquellos, así como los beneficios y quebrantos no relacionados claramente con la actividad de la empresa».* (PGC 1990, Primera Parte, Principios Contables, 2). Ahora los gastos necesarios se pueden denominar «gastos realizados para la obtención de los ingresos». Sí conviene añadir que no se señala, dentro de las especialidades del artículo 42 de la Ley 18/1991, ninguna relativa a los gastos médicos.

2.3. La posible causante de la confusión. Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias

La ley 40/1998, y más en concreto su Exposición de Motivos, dice así: «*Igualmente, el legislador ha tenido en cuenta los gastos de enfermedad y los de cuidado o atención que puedan afectar al contribuyente, a cuyo efecto se establece*

ejemplo un gasto sobre «manejo de tesorería» (o rudimentos financieros) para un abogado laboralista, quizá pueda llegar a ser considerado un «gasto relacionado», en la medida en que supone una mejor colocación de sus recursos, más robustez financiera del despacho, pero más difícilmente quizá un «gasto necesario», pues un abogado laboralista no necesita, en sentido estricto, esos conocimientos para llevar a cabo su actividad de asesoramiento en materia laboral. Interpretar esto así (o sea, «servicio relacionado» > «gasto necesario») aunque tuviera lógica semántica, carece de toda lógica jurídica de acuerdo con la literalidad del artículo diecinueve de la Ley del IRPF de 1978, porque nunca se admitirá como deducible nada que vaya más allá de lo que se entienda por «*gasto necesario*», pues ese es el principio general, contenido expresamente en el encabezado. Pero entonces lo más práctico y coherente sería no interpretar tampoco lo contrario, a saber «*gasto necesario*» > «*servicio relacionado*».

un mínimo personal y familiar especial para aquellas personas que se encuentran afectadas por una discapacidad de grado elevado o un estado carencial que implique la ayuda de terceras personas» (Exposición de Motivos de la Ley 40/1998, IV). Por lo que la mención a gastos «*de enfermedad*» que se hace, lo es en el contexto del mínimo personal y familiar especial, indicando por tanto que este último mínimo (y solo este), que es uno aumentado frente al mínimo general, procede de un cálculo a tanto alzado de los gastos de enfermedad y de cuidado o atención en que se ha de incurrir para atender a las necesidades de las personas con discapacidad elevada. Pero -y esto es muy importante para valorar la doctrina de la DGT al respecto y la jurisprudencia posterior– no se habla del mínimo personal y familiar general en este razonamiento.

Eso sí, previamente (apartado II de la Exposición de Motivos) se explica que la Ley se decanta por la introducción de un mínimo personal y familiar porque el tiempo transcurrido desde el nacimiento de la Ley «*ha agravado los problemas que presentaba la anterior regulación* [hemos de suponer que se refiere, entre otras cosas, a la de las deducciones en cuota]. *La excesiva complejidad del impuesto con los costes indirectos de gestión que ello entraña* (...) *su inusitada carga gestora, que lo ha convertido en un tributo centrado en las devoluciones y pagos anticipados y, en suma, las deficiencias funcionales que dificultan la lucha contra el fraude fiscal*».

Y sigue diciendo, «*En los momentos actuales, resulta imprescindible la adaptación del impuesto al modelo vigente en los países de nuestro entorno y, en especial, a determinadas figuras consustanciales al mismo, como el establecimiento de un mínimo personal y familiar exento de tributación».* En definitiva, la Exposición de Motivos trata de justificar así la supresión de las deducciones en la cuota[3], y viene a decir que, en general, las mismas quedarían englobadas en el mínimo personal y familiar. Pero no se debe olvidar que el caso de los gastos médicos queda expresamente exceptuado en la misma Exposición de Motivos, y pasa a incluirse en el mínimo personal y familiar especial, que evidente-

3 Es necesario añadir que la deducción en la cuota del IRPF de los gastos sanitarios no ha desaparecido del todo de nuestro sistema, pues algunas Comunidades Autónomas, en su ámbito competencial, las han reintroducido. Tal es el caso actual de la Comunidad Valenciana (Decreto-ley 14/2022, de 24 de octubre, del Consell, por el que se modifica la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por la cual se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos, para adecuar el gravamen del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de otras figuras tributarias al impacto de la inflación), Canarias (art. 16 ter Decreto-Legislativo 1/2009, de 21 de abril, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes dictadas por la Comunidad Autónoma de Canarias en materia de tributos cedidos) y Cantabria (Art. 2.7 Texto Refundido de la Ley de Medidas Fiscales en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 62/2008, de 19 de junio, por la Comunidad Autónoma de Cantabria). En todos los casos son deducciones en la cuota bastante limitadas (tanto en cuantía como por nivel de renta a partir del cual se puede acceder a ellas) y condicionadas a requisitos formales estrictos. Pero si la política de gestión era mala (generaba costes de gestión y control), se puede decir que ahora es peor, porque al ser fragmentaria obliga a esta vigilancia en ciertas Delegaciones Territoriales de la AEAT y no en todas.

mente solo es aplicable a las personas que tengan derecho a este mínimo incrementado[4].

También conviene añadir que el régimen general del cálculo del rendimiento neto de las actividades empresariales y profesionales en estimación directa permanece esencialmente igual al de la Ley anterior (reenvío a la LIS). Ciertamente se operan cambios, como por ejemplo en el tratamiento del ahorro previsional, pero esto no afecta a la cuestión aquí analizada. En todo caso, ni en la mencionada Exposición de Motivos ni en lugar alguno de la Ley se dice algo acerca de si los gastos médicos son (o dejan de ser) deducibles de la base imponible de los empresarios o profesionales personas físicas.

Por último, antes de repasar el siguiente hito legislativo, es conveniente mencionar al autor Félix Borstein (2003). Este autor, al analizar en qué situación quedan los gastos médicos tras la aprobación de la Ley 40/1998 – lo hace tanto para contribuyentes en general como para empresarios o profesionales- sostiene que «*los empresarios y profesionales no deben tener derecho a deducción de gastos médicos pues en su mayor parte (ya sea porque son empresarios acogidos obligatoriamente, ya porque son profesionales acogidos voluntariamente) pueden disfrutar de la cobertura sanitaria de la Seguridad Social*.» Sin embargo, este planteamiento olvida tres cosas:

1) Se admite una deducción de seguros médicos, sin admitirse la de la contingencia médica. Es decir que la Ley estaría dispuesta a admitir un gasto médico, incluso cubierto por la Seguridad Social, siempre y cuando sea «pagado» por la vía de un seguro médico privado. Esto está en abierta contradicción con el principio general enunciado por el autor.

2) Existen muchos gastos médicos y farmacéuticos, en muchos casos fundamentales para desarrollar una actividad empresarial o profesional, que la Seguridad Social no cubre o solo lo hace parcialmente: a modo de ejemplo, se pueden citar los gastos de servicios dentales, oculares (como gafas o la cirugía láser- alternativa-), auditivos (audífonos), gastos médicos sobrevenidos en el extranjero, etc. La cuestión entonces, a la que el autor no responde, es: ¿qué pasa en estos casos, siguen sin ser deducibles para los empresarios o profesionales?

   De hecho, como se muestra en el cuadro siguiente con datos del INE 2024 extraídos de la Encuesta de presupuestos familiares, los gastos sanitarios (en realidad, una proporción muy pequeña del presupuesto individual de cada español) relativos a los códigos de gasto de salud que no están cubiertos por la Seguridad Social son la parte más importante (90,62%) de los gastos sanitarios en que incurre cada español.

4 Martínez García (1998, p 282) también señala que el Proyecto de Ley de 1998 no contemplaba un mínimo vital por gastos de enfermedad de forma explícita, así como las dificultades para su establecimiento y cálculo si se quiere evitar efectos negativos de regresividad u otros. Si bien su análisis es puramente económico y se aleja un poco de los límites de este artículo

Gastos medios y distribución del gasto de salud de los hogares	Gasto medio por persona	
Unidades €	2024	% del gasto total
Gasto total de una persona	13.625,82	100
06.1.1.1 T Productos farmacéuticos		
	111,90	0,821
06.1.1.2 T Hierbas medicinales y productos homeopáticos		
	5,81	0,043
06.1.2.1 T Productos sanitarios para la prevención y rehabilitación y de diagnóstico médico (ofrecido por la SS)		
	3,19	0,023
06.1.2.9 T Otros productos sanitarios para uso personal (ofrecido por la SS)		
	3,87	0,028
06.1.3.1 T Gafas graduadas y otros artículos de apoyo a la visión		
	39,53	0,290
06.1.3.2 T Audífonos y otros artículos de apoyo a la audición		
	11,82	0,087
06.1.3.3 T Aparatos y material terapéutico de apoyo a la vida diaria		
	3,82	0,028
06.2.1.0 T Servicios dentales ambulatorios		
	251,15	1,843
06.2.2.0 T Servicios paramédicos (fisios, psicólogos, logopedas, etc.) y servicios auxiliares (análisis, pruebas, transporte de enfermos, etc.)		
	0,35	0,003
06.2.3.0 T Servicios médicos (ambulatorios y hospitalarios) (ofrecido por la SS)		
	36,85	0,270
gastos médicos totales	468,29	3,437

Gastos medios y distribución del gasto de salud de los hogares	Gasto medio por persona	
Unidades €	2024	% del gasto total
gastos médicos no cubiertos la Seguridad Social	424,38	
% de gastos médicos no cubiertos / gastos médicos totales	90,62	
Fuente:		
Instituto Nacional de Estadística		

3) Las opiniones de Borstein suscitan una tercera reflexión. Incluso si alguien opta por un gasto médico con cobertura sanitaria pública, (ej. atención hospitalaria privada) el argumento de la no deducibilidad de ese gasto es refutable en base, al menos, a dos argumentos: la necesidad de respuesta rápida (son conocidas las listas de espera en la sanidad pública de toda España) o la mayor calidad del servicio (que ofrecería por tanto mayores garantías para el mantenimiento de la productividad del empresario o profesional tras la actuación médica).

2.4. La profundización del error. Ley 35/2006.

Lo que ocurre con la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de [otras] leyes (...) se puede considerar una «profundización» o persistencia en el error al generalizar el razonamiento sobre el paso de cuota a base de los gastos personales. En efecto, la Exposición de Motivos, 2) de esta Ley dice así: «*Con idéntica finalidad de mejora de la equidad, se elevan los umbrales de rentas no sometidas a tributación, y se recupera la igualdad en el tratamiento de las circunstancias personales y familiares. Hasta 1998, el tratamiento de las mismas se llevaba a cabo mediante deducciones en la cuota del impuesto. Desde 1999 fueron sustituidas por un mínimo personal y familiar, deducible de la base imponible, cuya función era cuantificar aquella parte de la renta que, por destinarse a satisfacer las necesidades básicas personales y familiares del contribuyente, se consideraba que no debería tributar por el Impuesto».*

Sin embargo, el hecho de que, en efecto, se cambiara el principio general de las deducciones personales de cuota a base no puede hacernos caer en el error de que el mínimo personal y familiar absorbía en concreto la deducción en cuota por gastos médicos, pues ya ha quedado explicado que esto solo se pretendió del mínimo personal y familiar especial respecto a los gastos de enfermedad y cuidado de discapacitados que lo sean en grado elevado o con grandes carencias.

Y a esta confusión contribuye también, en buena medida, el literal a) de la Regla 5ª del apartado 2 del artículo 30 de la Ley 35/2006, que dice así: «*Tendrán la consideración de gasto deducible para la determinación del rendimiento neto en estimación directa: a) Las primas de seguro de enfermedad satisfechas por el contribuyente en la parte correspondiente a su propia cobertura y a la de su cónyuge e hijos menores de veinticinco años que convivan con él. El límite máximo de deducción será de 500 euros por cada una de las personas señaladas anteriormente o de 1.500 euros por cada una de ellas con discapacidad*».

Porque si a lo mencionado antes añadimos ahora que existe una regla especial de deducibilidad de gastos de seguro médico para los empresarios o profesionales en estimación directa, alguien estaría tentado de pensar que estos gastos solo son deducibles porque se añaden expresamente, y no por mor de la regla general del art. 30.1 (art. 28 de la vigente Ley del IRPF).

Pero respecto a esto último se deben decir dos cosas; primero, que este apartado admite unos gastos de seguro de enfermedad para todos los miembros de la familia del empresario o profesional que convivan con él. Si bien de estos miembros no se exige que trabajen con él, por lo que es necesario recoger expresamente la regla de deducción para ellos, porque de lo contrario no se podría establecer ninguna correlación entre ingresos (exclusivos del profesional) y gastos (admitidos de toda la familia). Este «beneficio fiscal» añadido es el motivo de esta regla especial, y no establecer cuáles son los gastos médicos admisibles.

Segundo, que los gastos de seguro de enfermedad aquí admitidos no tratan de «absorber» los gastos médicos en general de empresarios o profesionales. Ni la Exposición de Motivos de la Ley 35/2006 ni en ningún otro lugar esto se dice. Claro que, y es justo reconocerlo, con efectos 1 de enero de 2018, la Ley 6/2017 de 24 de octubre de Reformas Urgentes del Trabajo Autónomo, añadió a esta regla 5ª del art 30.2 de la Ley del IRPF dos supuestos de deducibilidad más, de determinados gastos derivados de dos situaciones habituales en que se encuentran «los trabajadores autónomos» (es decir, «los empresarios y profesionales», utilizando la terminología del IRPF): cuando se usa la vivienda como oficina o centro de trabajo y por la parte de sus gastos de manutención.

Estos supuestos se vinieron a añadir como dos literales más de la meritada Regla 5ª, y en el primero de los casos (nuevo literal b) se trata de una presunción *iuris tantum* de deducibilidad para esos casos donde es tan difícil determinar qué proporción de gastos (de suministros domésticos de doble uso) es deducible. Pero como es una presunción en beneficio del contribuyente en este caso, en terminología más moderna, quizá se debiera hablar de un puerto seguro o *safe harbor* para éste. Sea como fuere, ni estos literales añadidos abordan (y mucho menos zanjan) la cuestión de los gastos deducibles conforme a la regla general[5], ni los mismos pueden servir para interpretar un precepto [el actual literal a) sobre gastos de seguros de enfermedad] que llevaba vigente 12 años, ni mucho menos para cuestionar la deducibilidad de los gastos médicos en la base imponible de los empresarios y los profesionales en estimación directa.

5 El caso del literal c), para los gastos de manutención del propio contribuyente pudiera ser que sí, pero desde luego no el literal b).

Llegados a este punto, lo único que permitiría dudar de la deducibilidad de los gastos médicos en el IRPF de empresarios y profesionales, es si nuestra jurisprudencia ha efectuado una interpretación restrictiva en todos los órdenes (no solo este) de lo que se puede considerar un «gasto necesario» y que, dado que es posible que el gasto médico y el farmacéutico en que incurre un empresario o un profesional no sea un tipo de gasto que se inserte o correlacione de forma directa o inmediata con el proceso productivo, el mismo no fuera deducible por incumplir la regla general.

Para poder avanzar, desde este punto, es pues necesario pasar al análisis de la doctrina administrativa y de la jurisprudencia.

3. La doctrina administrativa de los gastos médicos

3.1. La doctrina de la Dirección General de Tributos (DGT)[6]

La doctrina de la DGT se concreta en estas dos ideas principales, e introduce un pequeño «signo de flaqueza» en una consulta, tan solo una, que es conveniente comentar también.

1ª idea. Los gastos médicos no están correlacionados con los ingresos que un profesional o empresario obtiene. Esta idea de no correlación aparece en las siguientes consultas, por orden cronológico: V-0157-07, V-0075-21, V-1268-23 y V-1542-24. El razonamiento se presenta ya en la Consulta de 2007: «*no cabe la deducción de gastos médicos* (...) *a los que hace referencia el escrito de consulta al estar relacionados directamente con la salud personal del consultante y no con el desarrollo de la actividad económica realizada por este, sin perjuicio de su utilidad también en el ejercicio de dicha actividad*».

No es decir mucho el decir que un gasto médico está relacionado con la salud de alguien. La palabra clave es, por perogrullesco o tautológico que parezca, que la DGT habla de «salud personal», y no porque haya una salud distinta a la de la persona o que no se refiera a ella, pues esto es evidentemente imposible, sino porque es «personal» en el sentido de que es inherente a toda persona.

En efecto esta idea de «inherente a una persona» intenta clarificarse en la V-1268-23: «*Respecto a la concreta existencia de esa correlación en el presente caso, procede indicar que la misma no parece viable respecto a la terapia psicológica recibida por el profesional, pues de lo manifestado en la consulta se deduce que no se trata de un servicio requerido específicamente para la actividad económica desarrollada, sino que correspondería a los gastos de salud en que puede incurrir cualquier contribuyente por afecciones físicas o psicológicas derivadas de su trabajo o de su vida personal, y que no pueden considerarse como servicios o suministros de terceros para la actividad económica desarrollada*».

6 El sitio web de la DGT (https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas) no ofrece consultas relativas a la Ley 44/1978. Las más antiguas que aparecen sobre este asunto son las relativas a la Ley 18/1991.

Es decir, según la DGT, como en un gasto de salud puede incurrir cualquier contribuyente, entonces no es un gasto necesario o correlacionado con los ingresos de un profesional. Siendo cierto lo primero, es mucho más dudoso lo segundo. Porque si bien cualquier contribuyente puede incurrir en gastos de salud, la salud no es un condicionante para la obtención de rentas más que para los empresarios individuales o los profesionales.

Esto es así porque los asalariados, los pensionistas, los rentistas no ven peligrar sus rentas si caen enfermos. Esa diferencia entre empresarios individuales/profesionales y el resto se observa en un doble plano: el primero es el hecho de perder o arriesgarse a perder clientes si se declina un ofrecimiento de trabajo por estar enfermo. Los trabajadores son sustituidos en la empresa, los funcionarios en la Administración...pero los empresarios y profesionales que declinan un trabajo se exponen a que el cliente busque de inmediato otro proveedor y no vuelva a contratar con ellos. El segundo es el hecho de que los trabajadores tienen cubiertos los tiempos dedicados a visitas médicas, e incluso, en no pocos casos, los convenios colectivos cubren los tres primeros días de sueldo (los únicos que, por Ley, el empleador no está obligado a cubrir cuando el trabajador obtiene la baja por Incapacidad Laboral Transitoria)[7]. En definitiva, todos los contribuyentes pueden tener problemas de salud, pero estos no inciden de la misma forma en la obtención de los ingresos gravables. O sea que solo por esto ya habría un argumento para establecer la diferencia entre trabajadores por cuenta ajena y propia en cuanto a cómo afecta la salud en sus ingresos. Y se podría concluir que hay una incidencia de la salud en la actividad generadora de ingresos de empresarios y profesionales.

Pero es que además se puede uno aproximar a la cuestión de si los gastos médicos son gastos relacionados con la actividad desde otra óptica, pues, como es sabido, en las actividades económicas se produce un uso mixto de recursos materiales y humanos; el art 27.1 de la Ley del IRPF señala: «*Se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios*». De modo que resulta innegable que el recurso humano es una parte de los activos de la empresa (o actividad profesional), y si esto es así, se comprende mal que sean deducibles los gastos de reparación de los activos materiales (ej. reparación de ordenador) y no lo sean los gastos de «reparación» del cuerpo humano. ¿Cuál sería lo lógica de esto?

2ª idea. La segunda idea que ha tratado de deslizar como doctrina la DGT en esta materia es el defender que los gastos médicos quedan implícitamente considerados en el «mínimo personal y familiar» (art. 56 de la Ley del IRPF vigente),

7 Esto por no hablar de que en ocasiones las empresas aumentan las coberturas mínimas hasta incluso el 100% del salario del trabajador dado de baja -las prestaciones legales son menos generosas (oscilan entre el 60% y el 75% de la base reguladora, aunque los detalles de esto no son relevantes aquí)-.

y que por tanto acaba siendo irrelevante que estén correlacionados con los ingresos, porque no se pueden deducir dos veces. A este respecto ya hemos visto que la Exposición de Motivos de la Ley 40/1998 no considera que los gastos médicos forman parte de este concepto de «mínimo personal», sino del mínimo personal aumentado o especial [ver supra apartado 1.c)]; si bien la Memoria económico-financiera del Proyecto de Ley del IRPF de 1998, consultada a estos efectos, no contiene ninguna mención a la forma de cálculo del mínimo personal y familiar[8], lo cual resulta decepcionante teniendo en cuenta que parece que el paso de base imponible a cuota de ciertos gastos era un elemento central del diseño del entonces «Nuevo IRPF», y que la Exposición de Motivos , como ya se ha mencionado, lo explicaba y justificaba de acuerdo con el «*modelo vigente en los países de nuestro entorno*», es decir, la introducción de un mínimo personal y familiar (ver más arriba, apartado 1.c) 2º párrafo).

Es también interesante el siguiente texto, que podría denominarse un «signo de flaqueza» de la DGT y que se encuentra en la V-1268-23, donde se dice: «(...) *Ahora bien, en términos generales debe indicarse que la existencia de esa correlación es una cuestión de hecho, por lo que este Centro Directivo no puede pronunciarse al respecto, siendo los órganos de gestión e inspección tributaria a quienes corresponderá –en el ejercicio de sus funciones y a efectos de la liquidación del impuesto– la valoración de la existencia o no de la citada correlación*». Esto lo dice la DGT a propósito de la pregunta de si son deducibles los gastos derivados de la terapia psicológica recibida por un profesional, para poder desarrollar su propia labor profesional. De modo que en esta consulta matiza la doctrina administrativa que hasta aquí se había empezado a gestar sobre la materia en las dos consultas anteriores citadas.

3.2. Los Tribunales Económico-administrativos[9]

Los TEAR se han pronunciado pocas veces sobres esta cuestión. Se ha localizado una Resolución del TEAR de Andalucía, de fecha 18/03/2021 donde se mencionan unos gastos de graduación de la vista. Pero estos gastos quedan luego diluidos u olvidados en la Resolución, que se centra en cuestiones puramente formales o documentales relativas a otros gastos diferentes de este. De tal manera que se puede afirmar que no es en absoluto concluyente.

8 Se trata de un documento de 14 páginas donde se incluyen unos datos muy básicos de comparación de presión fiscal entre España y otros países de la OCDE, una evolución de la recaudación por IRPF en España y algunas estimaciones de la potencial pérdida de ingresos tras la reforma (un 0,5% del PIB) y de ahorro de costes en la gestión del impuesto (34 mil millones de pesetas- 204,3 millones de euros-). Se alude a una «Memoria del actual Proyecto de Ley», como si se tratara de un documento más amplio, pero la misma no se encontraba dentro del Volumen (un documento físico) que compendia toda la documentación de la tramitación de la Ley: «Documentación preparada para la tramitación del Proyecto de Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. BOCG Congreso de los Diputados, Seria A, núm. 114.1 de 4 de mayo de 1998».

9 La web consultada a estos efectos ha sido la oficial de Dichos Tribunales, «Doctrina y criterios de los Tribunales Económico-Administrativos». https://serviciostelematicosext.hacienda.gob.es/TEAC/DYCTEA/

En cuanto al TEAC, no se ha encontrado ninguna Resolución que se pronuncie sobre la deducibilidad de los gastos médicos o farmacéuticos[10].

4. Jurisprudencia (menor) sobre los gastos médicos

En materia de jurisprudencia, es preciso empezar por reconocer que, a pesar de una búsqueda exhaustiva, no se ha encontrado jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre el particular.[11]

En materia de jurisprudencia menor, se han localizado tres Sentencias que contienen alguna referencia a gastos médicos. Pero antes de analizarlas es conveniente volver sobre un punto que fue mencionado más arriba, en el apartado 1 c) («Llegados a este punto, lo único que permitiría dudar de la deducibilidad de los gastos médicos en el IRPF de empresarios y profesionales, es si nuestra jurisprudencia ha efectuado una interpretación restrictiva en todos los órdenes (no solo este) de lo que se puede considerar un «gasto necesario»).

Por razones de sistemática de la exposición, resulta más conveniente abordar este punto en el presente subapartado. En lo tocante a esta cuestión, es necesario mencionar la STSJ de Cataluña 2905/2023, de 27 de julio. Para lo cual seguiremos la exposición que de la misma se hace en el trabajo de Hernández García (2024). En lo que aquí importa, el litigio se centró en la deducibilidad de dos corbatas adquiridas por un abogado. Aunque está claro que las corbatas tienen un uso profesional para un abogado, la cuestión que podría haber sido dudosa es que este gasto, al tratarse de una prenda utilizable en la esfera personal, no fuera deducible. Lo interesante de la Sentencia, a nuestros efectos, es que esta deducibilidad de algo que afecta o es utilizable en la esfera personal (como los gastos para mejorar o conservar la salud) se admitiera e incluso esto se hiciera ya a nivel del TEAR de Cataluña. Siendo así que el TSJ añade la flexibilización del rigor probatorio que inicialmente vino a exigir el TEAR (admitiendo a este respecto el TSJ una factura simplificada en lugar de la factura completa exigida por el TEARC).

En suma, al respecto de la duda de si la jurisprudencia tiende a restringir el ámbito de lo que se pueda entender por «gasto necesario», las respuesta solo puede ser negativa: lo que se está observando es que la jurisprudencia, e incluso los Tribunales Económico-Administrativos (ver también nota la pie nº 10), admiten que este concepto es suficientemente amplio, siempre dentro de un margen razonable, y que la posibilidad de que un gasto tenga un doble uso (personal y

10 Es justo reconocer que el TEAC, en su Resolución de 10 de septiembre de 2015, rec. 4454/2014, inició una línea interpretativa favorable (con condiciones) a admitir la deducibilidad de ciertos gastos en el IRPF en el caso de los suministros de la vivienda habitual parcialmente afecta a la actividad. Es decir, flexibilizó la posición inicial de la DGT en una materia donde era discutible la afectación a la actividad de ciertos gastos. Pero sobre los gastos médicos y farmacéuticos en concreto y sobre si están o no relacionados con la actividad de empresarios y profesionales, no se ha encontrado pronunciamiento. Vid., https://www.aedaf.es/plataforma/baf/baf_2015_05_T_GASTOSDEDUCIBLES.pdf

11 Si bien no se puede garantizar que esto en efecto sea así, porque no siempre los criterios de búsqueda ni los motores para ello son exactos, y se han podido producir omisiones. En este caso se ha empleado la base de datos de Lefebvre.

profesional) no debe descalificar ese gasto como necesario para la actividad empresarial o profesional[12].

Pasando ahora a las Sentencias que tratan específicamente de los gastos médicos, tenemos lo siguiente:

- EDJ 2018/522080 STSJ Comunidad Valenciana (contencioso) de 25 abril de 2018. La liquidación recurrida sí proviene en parte de una desestimación de gastos tanto de seguro médico (en exceso sobre los €500/persona de la familia) como de gasto médico de dentista. Resulta muy decepcionante la Sentencia, pues si bien desestima la posibilidad de deducir los gastos que el contribuyente alegaba debieran ser deducibles sobre la base de que no está probada la vinculación de los mismos con la actividad («*la recurrente no prueba la relación directa entre estos gastos y la obtención de ingresos, no siendo suficiente para acreditar esto que el obligado tributario incluya estos gastos en el correspondiente libro de gastos (...)*»); en la enumeración de los gastos que no son deducibles, el TSJ de la Comunidad Valenciana alude a todos menos precisamente a los gastos médicos. Es decir, los olvida. Con lo que permanece la duda de si esos gastos en concreto sí deberían ser deducibles; si sobre esos el criterio de no deducibilidad debe ser otro [por ej. mantener que el límite del art. 30.2. 5ªa) de la Ley del IRPF es siempre y en todo caso 500 € por cada persona de la unidad familiar]; o si simplemente no hay pronunciamiento al respecto –por error del Tribunal- y no cabe hablar de criterio jurisprudencial alguno.

- EDJ 2019/576677 STSJ Comunidad Valenciana (contencioso) de1 febrero de 2019. Esta Sentencia es igualmente decepcionante, por cuanto el razonamiento para inadmitir los gastos médicos alegados por el recurrente (gastos de farmacia, podólogo, pruebas médicas, etc.) se limita a un análisis formal: «*En consecuencia, no se pueden admitir el resto de gastos, y ello por cuanto o bien simplemente consta el cargo en la VISA (gastos de farmacia), o en otros no consta la correspondiente factura*» (FD 6º). Es decir, no se entra a valorar el fondo del asunto en ningún momento.

- EDJ 2020/569706 STSJ Madrid (contencioso) de 11 marzo de 2020. Esta Sentencia dice poco, pero al menos dice algo más: respecto de si los gastos de dentista y de reconocimiento médico necesario para la renovación del permiso de conducir se consideran deducibles, afirma: «*El tenor literal de la norma [art. 30.2.5ª LIRPF] es claro y no ofrece dudas interpretativas al limitar la deducción que nos ocupa al gasto correspondiente a las primas del seguro de enfermedad, de modo que tanto el gasto de dentista como el de reconocimiento médico necesario para la renovación del per-*

12 Adicionalmente a lo anterior, Pérez Vegas (2022), antes de entrar a la cuestión de la deducibilidad de los gastos de representación en IVA, repasa los requisitos existentes en imposición directa y concluye que siempre que no sean excesivos (y se pudieran considerar entonces como gastos destinados a cubrir necesidades personales), tanto la Ley, como la doctrina de la Dirección General de Tributos, como la jurisprudencia menor (cita Sentencias de los TSJ de Madrid o Cataluña – de 10.2.21 o 28.4.21 respectivamente) admiten que se cumple el principio de correlación de estos gastos con los ingresos de la actividad económica. Y de nuevo estamos aquí ante gastos de «doble uso», pues, como la salud, el alimentarse es evidentemente también una necesidad inherente a la persona.

miso de conducir no tienen carácter deducible, ya que el art. 14 de la Ley General Tributaria (EDL 2003/149899) no permite aplicar la analogía para extender más allá de sus estrictos términos el ámbito de los beneficios fiscales».

No cabe duda de que esta Sentencia es contraria a la admisión de los gastos médicos distintos de las primas de seguros médicos. Pero al respecto conviene puntualizar los siguiente:

1º Es una sola Sentencia, y además del TSJ de Madrid, de modo que no constituye jurisprudencia.

2º Interpreta que todo gasto médico no es deducible por un razonamiento *a contrario,* esto es, porque solo las primas de seguros médicos están expresamente consideradas. Luego para los magistrados el resto de los gastos médicos no sería deducible. Pero esto es especialmente llamativo cuando la Sentencia ha comenzado con un planteamiento teórico o conceptual «de altos vuelos» (si se permite la ironía), donde se subraya con carácter general la posibilidad de probar aquellos hechos que se pretende alegar a favor de uno. Sin embargo, aquí el Tribunal no entra a realizar ningún análisis lógico, ni a ponderar, por ejemplo (y como hace la Administración Tributaria en su acto de liquidación[13]), la posible falta de vinculación entre los gastos médicos alegados como deducibles y la actividad económica del contribuyente. Sino que se limita a una interpretación muy estricta, literalista (y como ya se ha dicho en este análisis, cuando menos dudosa) de la *ratio Legis* que se encuentra detrás del art. 30.2. 5º a) de la Ley del IRPF.

3º Cita el art. 14 de la LGT, que se refiere a la imposibilidad de utilizar la analogía para extender «*más allá de sus términos estrictos* (...) *los beneficios fiscales*», y el art. 14 de la LGT no es en absoluto un artículo pertinente aquí: ¿De qué beneficios fiscales se trata aquí? ¿y de qué analogía? Un gasto deducible no es, ni doctrinal ni legalmente, un beneficio fiscal. Y al considerar un gasto médico -en esencia algo muy distinto a una prima de seguro médico- como deducible, no se hace sobre la base de la analogía de aquel respecto de una prima de seguro médico, sino como gasto relacionado o vinculado con la obtención de ingresos, es decir, mediante la aplicación de la regla general para el cálculo de la base imponible: «ingresos – gastos».

Por lo que, en definitiva, se puede esperar poco de una Sentencia que aborda la cuestión (y pretende zanjarla) con tamañas limitaciones (por no decir errores) técnicas. O, dicho de otro modo, la «jurisprudencia» que sienta queda muy debilitada a la luz de las limitaciones que la Sentencia ofrece.

13 En efecto, la Administración Tributaria señala, probablemente con buen criterio, que el gasto de reconocimiento médico para la obtención del carné de conducir no puede ser deducible cuando no está ni siquiera acreditado que sea necesario el uso del vehículo para el ejercicio de esta actividad económica concreta.

5. Conclusión

La cuestión de la deducibilidad de los gastos médicos (y de paso farmacéuticos) en la base imponible de los empresarios y profesionales en estimación directa a efectos de IRPF es un asunto que se ha despachado con demasiada prisa, consistente en suponer que, a fecha de hoy, ni las normas, ni la doctrina administrativa y jurisprudencial los permiten, más allá de los gastos de seguros de enfermedad del art. 30.2. 5ª a) de la Ley del IRPF. De modo que pareciera un asunto pacífico y zanjado. Pero lo cierto es que no es así. No lo zanja la Ley, como ya se vio al analizar sobre todo la Exposición de Motivos de la Ley 40 /1998, ni la doctrina administrativa ni la jurisprudencia. O si lo hacen, en estos últimos dos casos, es en falso, es decir bajo premisas o suposiciones incorrectas. En concreto, y como se ha visto, dos principales: (i) los gastos médicos no son gastos correlacionados con los ingresos de los profesionales o de los empresarios y (ii) la compensación indirecta por gastos médicos supuestamente incluida a tanto alzado en el mínimo personal y familiar que se sustrae de la base imponible del IRPF de todos los contribuyentes (como mínimo no imponible en la actualidad) es una consideración suficiente por gastos médicos de profesionales, porque la salud es inherente a todas las personas y por lo tanto también a los profesionales o empresarios.

Pero el análisis de la evolución de la Ley del IRPF desde 1978 hasta nuestros días, junto con un estudio en profundidad de la doctrina administrativa y de la (escasa) jurisprudencia sobre la materia permiten más bien, en nuestra opinión, concluir lo contrario. A saber, que estamos ante unos gastos que, mediando una prueba razonable sobre su vinculación a la actividad (es decir, partiendo de la premisa de que la salud es un activo para el empresario o profesional cuya «reparación» es necesaria para seguir prestando servicios y que, de no prestarlos, aquellos se enfrentan a consecuencias serias en términos de renta presente y futura), debiera ser deducible. Y esto debiera incluir tanto los gastos de seguros médicos que excedan del umbral de 500 € por persona y año (aunque solo para el empresario o profesional, en ningún caso para sus familiares), los gastos médicos y de tratamiento de enfermedades o estados mentales, así como las medicaciones o tratamientos correspondientes[14].

6. Referencias

Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF). ACTIVIDADES PROFESIONALES - GASTOS DEDUCIBLES https://www.aedaf.es/plataforma/baf/baf_2015_05_T_GASTOSDEDUCIBLES.pdf

14 En el caso de que se diera una deducibilidad en la cuota (como es el caso de tres CCAA actualmente en España), debería dejarse al contribuyente la opción de deducirse los importes no aplicados a la deducción en cuota o simplemente renunciar a esta última para incluir el gasto como uno más de su base imponible de IRPF.

Borstein, F., «Los gastos médicos tras la reforma del IRPF, Nueva Economía (diario el Mundo), núm. 159, 2003.

AEAT. Manual Práctico de Renta 2024. Parte 1. Capítulo 7. Rendimientos de actividades económicas. Método de estimación directa. https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/ayuda/manuales-videos-folletos/manuales-practicos/irpf-2024/c07-rendimientos-actividades-economicas-estimacion-directa/fase-1-determinacion-rendimiento-neto/gastos-fiscalmente-deducibles.html

DiG abogados. Gastos deducibles autónomos: Guía práctica https://www.dig.es/gastos-deducibles-autonomos/

Hernández García, A., «Correlación entre Gastos e Ingresos en la Fiscalidad Española: Un Análisis de la Deducibilidad de los Gastos Profesionales», pp. 10 y ss. U.P. Comillas, 2024.

Martínez García, E., «las deducciones en IRPF por gasto sanitario privado: situación y posible reforma», Papeles de Economía Española, nº 76, 1998.

Pérez Vegas, S. «El derecho a la deducción del IVA en los gastos de representación», pp. 3 y 4, Taxlandia (blog), marzo 2022.

¿COLABORADORES O SUJETOS PASIVOS? EL NUEVO PARADIGMA DE LAS PLATAFORMAS DIGITALES Y EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD

Estefanía Harana Suano

Profa. Dra. Derecho Financiero y Tributario
Universidad Complutense de Madrid
(España)
Email: eharana@ucm.es
https://orcid.org/0000-0002-0304-5568

Title

Intermediaries or taxpayers? the new paradigm of digital platforms and the principle of tax proportionality

Resumen

Esta investigación analiza el cambio de paradigma en la fiscalidad indirecta que convierte a las plataformas digitales en responsables del cumplimiento del IVA. El objetivo es evaluar si esta atribución respeta el principio de proporcionalidad fiscal y se ajusta al concepto de capacidad económica. A través de una metodología jurídico-dogmática, se examina la evolución doctrinal y las implicaciones prácticas del régimen actual. Los resultados evidencian una creciente carga tributaria sobre actores que no realizan el hecho imponible, generando tensiones con los principios estructurales del Derecho tributario. Se concluye que el diseño normativo actual desdibuja los límites entre colaboración administrativa y sujeción fiscal, comprometiendo la coherencia del sistema y la justicia tributaria. Resulta imprescindible reequilibrar la distribución de responsabilidades, asegurando que la colaboración de las plataformas no derive en una forma encubierta de sujeción tributaria sin base suficiente, sin olvidar la importancia de la simplificación de trámites para el usuario.

Palabras clave

IVA, plataformas digitales, principio de proporcionalidad, seguridad jurídica, responsabilidad tributaria, fiscalidad indirecta, comercio electrónico, fiscalidad internacional.

Abstract

This research analyzes the paradigm shift in indirect taxation that makes digital platforms responsible for VAT compliance. The objective is to evaluate whether this attribution respects the principle of fiscal proportionality and aligns with the concept of economic capacity. Through a legal-dogmatic methodology, the doctrinal evolution and practical implications of the current regime are examined. The results reveal an increasing tax burden on actors who do not perform the taxable event, generating tensions with the structural principles of tax law. It is concluded that the current regulatory design blurs the boundaries between administrative cooperation and tax liability, compromising the coherence of the system and tax justice. It is essential to rebalance the distribution of responsibilities, ensuring that the collaboration of platforms does not result in a disguised form of tax liability without sufficient basis, while not overlooking the importance of simplifying procedures for the user.

Keywords

VAT, digital platforms, principle of proportionality, legal certainty, tax liability, indirect taxation, e-commerce, international taxation.

Fecha de Recepción: 4-07-2025/Fecha de aceptación: 26-08-2025

Cómo citar: Harana Suano, E. (2025). ¿Colaboradores o sujetos pasivos? El nuevo paradigma de las plataformas digitales y el principio de proporcionalidad*. Revista Técnica Tributaria*, (150), 67-98.

SUMARIO

1. Introducción
    1.1. Contextualización y antecedentes
    1.2. Justificación del tema de estudio
2. Objetivos de estudio y metodología empleada
    2.1. Objetivos
    2.2. Metodología
3. Resultados
    3.1. El principio de proporcionalidad en el Derecho tributario
    3.2. La atribución de responsabilidad tributaria a plataformas digitales en el IVA europeo
4. Análisis
    4.1. Estudio comparado: grandes plataformas frente a pequeñas empresas tecnológicas
    4.2. Proporcionalidad y sus efectos prácticos en el nuevo rol de las plataformas
    4.3. Proyección sobre el principio de capacidad económica
    4.4. Responsabilidad objetiva versus capacidad subjetiva: una contradicción estructural
5. Conclusiones
6. Referencias bibliográficas

1. Introducción

1.1. Contextualización y antecedentes

La irrupción de la economía digital ha propiciado una mutación estructural en los fundamentos sobre los que descansa la tributación contemporánea[1]. La desmaterialización progresiva de las relaciones económicas, la ubicuidad de las transacciones electrónicas y la proliferación de operadores residentes en diferentes países han erosionado los parámetros tradicionales de localización, sujeción y determinación de la capacidad económica. Este fenómeno ha conducido al progresivo cuestionamiento de las categorías dogmáticas clásicas del Derecho tributario, particularmente en el ámbito de la imposición indirecta, cuya arquitectura técnica, históricamente concebida para gravar operaciones físicas y localizables, se revela insuficiente frente a las lógicas disruptivas del *e-commerce.*

En este marco de transformación radical, el Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA) –tributo vertebrador de la imposición al consumo en la Unión Europea (en adelante, UE)– ha debido afrontar una tensión entre sus presupuestos técnicos originarios y las exigencias normativas que impone la digitalización. El IVA se fundamenta en una cadena de valor jurídicamente articulada, en la que cada sujeto pasivo actúa como engranaje de un sistema neutro y autorregulado de recaudación (Cubero Truyo, 2020). No obstante, dicha cadena se descompone cuando los bienes y servicios se comercializan por medios electrónicos a través de plataformas digitales que no ejecutan el hecho imponible, pero sí lo posibilitan, difuminando así la tradicional dicotomía entre proveedor y consumidor.

Las dificultades derivadas de este escenario no se limitan a la esfera técnica, sino que proyectan una dimensión profundamente axiológica: ¿hasta qué punto es posible –y legítimo– mantener los principios de legalidad[2], proporcionalidad[3], seguridad jurídica[4] y capacidad económica cuando el legislador opera mediante presunciones, ficciones jurídicas e imputaciones de responsabilidad fiscal a sujetos cuya intervención en el hecho imponible es meramente instru-

1 En este sentido, podemos traer a colación la primera vez que se tuvo en cuenta la economía digital y su idiosincrasia propia a nivel jurídico-tributario. Aquí cabe señalar la Conferencia de Ottawa de 1998 en la que, si bien no se dieron respuestas concretas, se configuró lo que se conoce como el «Marco Tributario» haciendo especial hincapié en los principios fiscales que le resulta de aplicación (*vid*. OCDE, 2014; Faúndez -Ugalde, A. *et. al.,* 2021; entre otros).

2 Pese a la importancia del principio de legalidad, siguiendo a Stiglitz y Rosengard (2016), la normativa tributaria debe adaptarse a las condiciones cambiantes del mercado y a los nuevos desafíos impositivos que puedan surgir en el futuro. Además, una circunstancia a tener en cuenta es la velocidad con que pueden llevarse a la práctica los cambios necesarios en la legislación para adaptarse a dichas necesidades del mercado ya que, si nos encontramos ante fluctuaciones económicas rápidas, si existe demasiada demora en llevar a cabo la adaptación puedan verse perjudicados los contribuyentes o incluso la economía en general.

3 Como señala Fernández González (2001), el principio de proporcionalidad implica que la carga tributaria sea adecuada, razonablemente, al bien o actividad sobre la que recae, considerando factores o elementos cuantitativos para verificar esa razonabilidad.

4 Para mayor abundamiento sobre el principio de seguridad jurídica y simplicidad, véase STJUE de 22 de octubre de 2015, C-684/13; STJUE de 20 de diciembre de 2017, C-16/16; STJUE de 5 de julio de

mental? La respuesta normativa de la UE a esta disyuntiva ha sido una reformulación paulatina pero ambiciosa del régimen del IVA aplicable al comercio electrónico, vertebrada en torno a tres ejes: la digitalización del cumplimiento, la relocalización del consumo como criterio de imposición y, más recientemente, la atribución funcional de obligaciones tributarias a las plataformas digitales.

El llamado «paquete de comercio electrónico», en vigor desde julio de 2021, constituye un punto de inflexión en esta evolución. A través de la ampliación de la ventanilla única, la supresión de la exención de importaciones de escaso valor y la incorporación del artículo 14 bis en la Directiva 2006/112/CE, se ha configurado un sistema en el que determinadas plataformas pasan a ser consideradas, a efectos fiscales, como si hubieran recibido y entregado los bienes objeto de la operación. Se trata de una ficción jurídica de naturaleza operativa, que desplaza el foco desde la titularidad del hecho imponible hacia la función de intermediación tecnológica, en virtud de criterios esencialmente pragmáticos: localización del proveedor, trazabilidad del pago y control del flujo de la información (Calvo Vérgez, 2021).

Este tipo de configuraciones fiscales comportan una suerte de responsabilidad tributaria sin sujeción, en la medida en que trasladan el cumplimiento del deber fiscal a sujetos que ni realizan el hecho imponible ni ostentan una manifestación autónoma de capacidad económica (Correcher Mato, 2018). Esto supone una tensión estructural con el principio de proporcionalidad, que exige no solo que las medidas fiscales sean adecuadas y necesarias, sino también que guarden una razonable correspondencia entre el fin perseguido y la carga impuesta (Delgado Sancho, 2016). En este sentido, el recurso a ficciones legales para ampliar el perímetro de la sujeción fiscal plantea importantes interrogantes sobre el respeto a los principios fundamentales del Estado de Derecho. La legitimidad del sistema tributario no puede asentarse exclusivamente sobre criterios de eficacia recaudatoria o conveniencia administrativa, sino que debe sustentarse en fundamentos normativos objetivos y verificables, particularmente en lo que concierne al principio de capacidad contributiva y a la exigencia de legalidad en sentido material.

En paralelo, la Comisión Europea ha propuesto una profundización de este enfoque mediante el proyecto *VAT in the Digital Age* (en adelante, ViDA), presentado en diciembre de 2022. Este ambicioso paquete normativo –aún en proceso de implementación– persigue la completa digitalización del sistema del IVA a través de tres pilares: la obligatoriedad de la facturación electrónica en tiempo real (Digital Reporting Requirements), la ampliación del régimen de ventanilla única a nuevas categorías de operaciones, y la consolidación del rol de las plataformas digitales como responsables del cumplimiento tributario, incluso en el ámbito de los servicios. Con ello, el legislador comunitario refuerza el paradigma de una fiscalidad estructurada en torno a nodos tecnológicos, más

2018, C-17/17; STJUE de 6 de diciembre de 2012, C-62/11. En ellas se resalta como la simplicidad es un aspecto clave para garantizar el cumplimiento fiscal y la seguridad jurídica. Además, siguiendo a Checa González (2020), si bien la simplicidad no tiene materialización en un texto jurídico específico, se fundamenta en el principio de seguridad jurídica proclamado por la CE en su art. 9.3, desarrollado, a su vez, en el art. 129.4 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común (en adelante, LPAC).

que sobre manifestaciones tradicionales de riqueza. Esta estrategia revela una lógica de fiscalidad instrumental, en la que el diseño normativo persigue no tanto reflejar la realidad económica, cuanto asegurar el control del flujo comercial mediante la imposición de obligaciones a los intermediarios tecnológicos.

A pesar de lo anterior, esta evolución conlleva el riesgo de configurar un modelo de responsabilidad fiscal por acceso estructural al mercado, que transforma a los facilitadores digitales en operadores fiscalmente comprometidos por el mero hecho de posibilitar transacciones, incluso cuando su participación no es jurídica ni económicamente sustantiva (De Abreu, 2022). Así, asistimos a una mutación de gran calado en el diseño del IVA europeo, donde la función económica de intermediación tecnológica adquiere relevancia tributaria, al margen de su vinculación material con el hecho imponible. El presente estudio se sitúa en el epicentro de un debate crucial: el que enfrenta la exigencia de eficacia recaudatoria en entornos digitalizados con la necesidad de preservar la coherencia dogmática y axiológica del sistema tributario. La cuestión de fondo –y de futuro– es si la atribución de responsabilidades fiscales a las plataformas digitales constituye una evolución legítima del sistema o, por el contrario, una distorsión de sus fundamentos constitucionales en aras de un funcionalismo normativo que desdibuja la frontera entre administración colaborativa y sujeción tributaria plena.

1.2. Justificación del tema de estudio

Este desplazamiento de la responsabilidad fiscal hacia las plataformas digitales –sin que estas realicen el hecho imponible en sentido estricto– plantea, como hemos avanzado, un cambio sustancial en la arquitectura tradicional del sistema tributario, al tiempo que suscita un debate complejo sobre los límites entre la colaboración administrativa y la sujeción tributaria plena. Este fenómeno, que se inscribe en una tendencia general de ampliación de las obligaciones formales a terceros no contribuyentes, se presenta como una respuesta pragmática de los ordenamientos jurídicos ante las dificultades que comporta la fiscalización del comercio electrónico y la lucha contra el fraude en entornos desmaterializados. Sin embargo, desde una perspectiva jurídico-constitucional, resulta imprescindible interrogarse sobre la legitimidad de exigir a estos actores el cumplimiento de obligaciones propias de los contribuyentes, con la consiguiente exposición a sanciones, cargas formales y riesgos jurídicos.

En este contexto, surgen diversas preguntas clave que justifican la pertinencia del presente estudio: ¿puede considerarse compatible con el principio de capacidad económica atribuir responsabilidad tributaria a sujetos cuya vinculación con el hecho imponible es meramente instrumental? ¿Hasta qué punto es jurídicamente admisible configurar a las plataformas como responsables fiscales cuando su rol se limita a facilitar el contacto entre oferentes y demandantes? ¿No implica esta tendencia una ruptura con los principios de legalidad y seguridad jurídica, al introducir un régimen fiscal basado más en la eficacia recaudatoria que en una verdadera correlación con la capacidad contributiva? ¿Qué

riesgos acarrea este modelo en términos de sobrecarga administrativa, aumento de costes de cumplimiento y distorsión del principio de neutralidad?

Estas cuestiones no son meramente teóricas, sino que adquieren una relevancia práctica incuestionable en un escenario económico global en el que las plataformas digitales –como Amazon, eBay, Booking, Uber o Airbnb– han dejado de ser simples intermediarios tecnológicos para convertirse en agentes estructurales del mercado. Su función como «facilitadores de ventas» ha trascendido lo técnico para convertirse en una categoría jurídico-tributaria, reconocida por el Derecho positivo de la UE e incorporada en diversas normativas nacionales, a menudo sin una reflexión profunda sobre sus implicaciones. El concepto mismo de «facilitación» es problemático, al confundir la provisión de servicios tecnológicos con una participación activa en el ciclo económico, pudiendo llevar a una interpretación expansiva de la responsabilidad, alejada del principio de tipicidad y del principio de legalidad tributaria. Además, esta evolución normativa se produce en un contexto en el que las Administraciones tributarias recurren con creciente frecuencia a mecanismos de colaboración indirecta y atribución funcional de obligaciones a terceros, lo cual tensiona las fronteras entre la eficiencia administrativa y el respeto a los derechos y garantías del contribuyente. En este sentido, el riesgo de trasladar la carga del cumplimiento a las plataformas, bajo la apariencia de colaboración, pero sin una auténtica base jurídica sustantiva, podría derivar en una forma de «sujeción encubierta», en la que se impone una responsabilidad cuasi objetiva sin la debida proporcionalidad ni una justificación basada en la capacidad económica del sujeto afectado.

Pese a la importancia y novedad de este fenómeno, la evolución normativa no siempre ha ido acompañada de un análisis doctrinal sistemático que valore su compatibilidad con los principios estructurales del sistema impositivo. La literatura jurídica se ha centrado, en muchos casos, en describir los cambios normativos sin detenerse en sus fundamentos ni en sus consecuencias teóricas y prácticas. Esta laguna doctrinal es especialmente visible en el ámbito de la fiscalidad indirecta, donde el énfasis recae frecuentemente en la técnica legislativa y en la implementación operativa, relegando a un segundo plano la reflexión crítica sobre los valores y principios que deben orientar toda reforma tributaria.

2. Objetivos de estudio y metodología empleada

2.1. Objetivos

En virtud de lo anterior, el objetivo general de este estudio es valorar en qué medida la atribución de responsabilidad fiscal a las plataformas digitales en materia de IVA respeta el principio de proporcionalidad tributaria y se ajusta al concepto constitucional de capacidad económica. Esta investigación, en consecuencia, se propone llenar un vacío doctrinal relevante, al ofrecer una aproximación crítica y sistemática al nuevo marco normativo del IVA aplicado a estas plataformas, cuyo rol ha sido transformado de manera significativa en los

últimos años, especialmente a raíz del paquete de comercio electrónico de 2021 y del proyecto ViDA. Lejos de limitarse a una exposición meramente descriptiva de la evolución legislativa, se plantea un análisis profundo de la racionalidad jurídica de este modelo, sus implicaciones económicas y su grado de coherencia con los principios fundamentales del Derecho tributario. En este sentido, se examina la evolución normativa del IVA en el contexto del comercio electrónico, prestando especial atención al papel que las plataformas digitales han pasado a desempeñar dentro de la cadena de cumplimiento tributario. Este nuevo rol exige una revisión crítica de los fundamentos jurídicos que sustentan tal atribución, a la luz de principios como la legalidad, la capacidad contributiva, la seguridad jurídica, la proporcionalidad y la justicia fiscal. El objetivo del trabajo es doble: por un lado, identificar los elementos de tensión entre el régimen jurídico vigente y los principios estructurales del sistema tributario, revelando los riesgos de sobrecarga normativa, responsabilidad objetiva encubierta y distorsión de la neutralidad fiscal; y por otro, proponer criterios técnicos y normativos que permitan reequilibrar la distribución de responsabilidades fiscales entre los distintos operadores del ecosistema digital. Esta propuesta debe, al mismo tiempo, garantizar la eficiencia recaudatoria perseguida por las reformas, sin renunciar a la protección de los derechos fundamentales de los agentes económicos involucrados. En especial, se pone el foco en la necesidad de asegurar un marco de simplificación administrativa que facilite el cumplimiento tributario por parte de los usuarios finales y las pequeñas empresas digitales, frecuentemente sobrepasadas por la complejidad, fragmentación y volatilidad del entorno normativo actual.

2.2. Metodología

En aras de conseguir tales objetivos, se ha adoptado una metodología jurídico-dogmática que permite examinar de forma sistemática las normas positivas que conforman el régimen del IVA, su evolución histórica, sus principios estructurales y su interpretación doctrinal y jurisprudencial. Esta elección metodológica responde a la necesidad de evaluar no solo la letra de la norma, sino también su coherencia interna, su eficacia práctica y su compatibilidad con los valores fundamentales del ordenamiento tributario, especialmente en un escenario marcado por la disrupción tecnológica y la transformación de las formas de consumo. Desde el punto de vista teórico, el artículo se inscribe en el marco del Derecho tributario sustantivo, tomando como eje vertebrador el principio de proporcionalidad fiscal y su proyección en la atribución de responsabilidades tributarias a nuevos operadores, concretamente a las plataformas digitales. Este enfoque parte de la premisa de que todo régimen impositivo debe respetar los límites impuestos por los principios constitucionales del sistema, entre los que destacan la legalidad, la seguridad jurídica, la capacidad económica, la igualdad, la neutralidad y la eficiencia. En este sentido, se parte de una revisión crítica de la figura del sujeto pasivo en el IVA y de su reinterpretación en el marco del comercio electrónico, donde las plataformas tecnológicas han pasado de ser agentes facilitadores a asumir, en muchos casos, funciones recaudatorias propias de los contribuyentes directos.

El marco normativo objeto de análisis abarca tanto el Derecho de la UE como el Derecho tributario interno. Se estudian, en particular, la Directiva 2006/112/CE sobre el sistema común del IVA, sus sucesivas reformas –especialmente las introducidas por el paquete de comercio electrónico de 2017 y su entrada en vigor en 2021– y la propuesta de Directiva del proyecto ViDA presentada por la Comisión Europea en diciembre de 2022. Además, se consideran instrumentos de *soft law*, como informes, recomendaciones y comunicaciones emitidos por instituciones europeas y organismos internacionales como la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (en adelante, OCDE), que han contribuido de forma significativa a moldear la fiscalidad digital. El trabajo se apoya también en el análisis de fuentes jurisprudenciales, prestando especial atención a las sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, TJUE) que han abordado cuestiones vinculadas a la sujeción pasiva, la localización del hecho imponible y la atribución de responsabilidades en el IVA. Asimismo, se recurre a resoluciones administrativas relevantes emitidas por las autoridades tributarias nacionales y europeas, así como a la doctrina académica especializada que ha reflexionado sobre los retos que plantea la economía digital para el sistema tributario. Esta revisión se ha complementado con el análisis de estudios empíricos y estadísticas publicadas por organismos como Eurostat, la Comisión Europea y la Agencia Estatal de Administración Tributaria española, (en adelante, AEAT) que permiten contextualizar la evolución del comercio electrónico, el volumen de operaciones afectadas y el impacto recaudatorio de las medidas implementadas. De esta manera, la metodología adoptada no se limita a la descripción normativa, sino que integra elementos críticos, interpretativos y propuestas que permiten valorar la adecuación del régimen actual a los principios del sistema y formular propuestas de mejora normativas fundadas, con una vocación clara de utilidad práctica para el debate legislativo, doctrinal y técnico. La finalidad última de este enfoque metodológico es ofrecer un análisis integral que supere la mera constatación de los cambios legislativos, para adentrarse en la valoración de su sentido, sus consecuencias y su coherencia estructural en un entorno tributario sometido a una transformación profunda y acelerada.

3. Resultados

3.1. El principio de proporcionalidad en el Derecho tributario

3.1.1. Fundamentación constitucional y supranacional del principio

El principio de proporcionalidad se presenta como parte de una categoría normativa de primer orden en el ámbito del Derecho tributario, tanto desde la perspectiva del derecho interno como desde su proyección comunitaria. No se trata de un mero instrumento técnico de control normativo, sino de una verdadera cláusula de garantía estructural, concebida para preservar la justicia material del sistema impositivo frente a los excesos del legislador, del intérprete y del ejecutor. En el plano constitucional, el principio de proporcionalidad

encuentra su anclaje primario en el artículo 31.1 de la Constitución Española (en adelante, CE), precepto que, lejos de constituir una mera regla de reparto de cargas públicas, debe ser leído como un mandato de justicia distributiva estructurado en torno a la capacidad económica como criterio de imputación tributaria. En este contexto, la proporcionalidad no actúa como principio autónomo, sino como dimensión operativa de los principios de igualdad, equidad y no confiscatoriedad.

Como ha afirmado de forma reiterada el Tribunal Constitucional –véase SSTC 19/1987, 150/1990, 221/1992, 233/1999 y 193/2004–, el principio de capacidad económica no puede entenderse de forma abstracta ni meramente cuantitativa, sino en términos de adecuación entre la carga impuesta y la manifestación real o potencial de riqueza. Así lo expresa la STC 193/2004, al sostener que este principio de capacidad económica implica que el deber de contribuir ha de guardar una relación de razonabilidad y proporción con los medios del sujeto pasivo. Autores como Fernández González (2001) O Jiménez Vargas (2021) han defendido que la proporcionalidad actúa como criterio corrector del poder tributario, al requerir que toda medida fiscal sea idónea para alcanzar un fin legítimo, necesaria en cuanto medio menos lesivo, y equilibrada desde el punto de vista del sacrificio que impone.

La proporcionalidad tributaria, en esta concepción, representa una modalidad de justicia conmutativa institucionalizada, que impone al legislador la obligación de no desbordar la legitimidad tributaria con cargas arbitrarias, desmesuradas o desancladas de su correlato económico. Además, el principio se proyecta sobre otros vértices del ordenamiento constitucional, como el principio de legalidad tributaria (artículo 31.3 CE) y el de seguridad jurídica recogido en el art. 9.3 de la CE (Palao Taboada, 2020). Como ha advertido García Novoa (2019), el principio de legalidad no puede ser concebido como cobertura formal ilimitada de cualquier medida fiscal, sino que debe ser interpretado a la luz de la proporcionalidad como principio sustancial que limita el contenido de la ley.

En el marco del Derecho de la UE, el principio de proporcionalidad ostenta una posición axial como criterio de control tanto de las normas nacionales que afectan a las libertades fundamentales del mercado interior, como de los propios actos legislativos de la Unión. Su codificación positiva se encuentra recogida en el artículo 5.4 del Tratado de Funcionamiento la Unión Europea (en adelante, TFUE), que exige que toda actuación institucional no exceda de lo necesario para alcanzar los objetivos de los Tratados, y, a su vez, en el artículo 52.1 de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea, que establece que cualquier limitación al ejercicio de derechos fundamentales debe respetar la proporcionalidad. La jurisprudencia del TTJUE ha consolidado este principio como instrumento central del control de compatibilidad entre la normativa tributaria de los Estados miembros y el Derecho derivado de la Unión, particularmente en lo que concierne a las libertades de circulación (artículos 45, 49, 56 y 63 TFUE). En pronunciamientos como C-446/03, Marks & Spencer, C-476/14, Comisión c. Alemania, y C-18/15, Brisal, el TJUE ha invalidado medidas tributarias nacionales por exceder los límites razonables en relación con los fines legítimos perseguidos. A su vez, en materia de imposición indirecta, el principio de proporcionalidad ha sido utilizado como parámetro hermenéutico para modular

los efectos de disposiciones armonizadas del sistema común del IVA. Tal fue el caso de C-284/09, Netto Supermarkt, donde se enfatizó que incluso en el contexto de la lucha contra el fraude fiscal, las medidas deben respetar un equilibrio razonable entre los intereses fiscales del Estado y los derechos del contribuyente.

Más allá de su formulación positiva, siguiendo a Sánchez Huete y Pérez Tena (2021), la proporcionalidad constituye una manifestación del principio de interdicción de la arbitrariedad (artículo 9.3 CE), y, en última instancia, del principio del Estado de Derecho. Ello implica que cualquier limitación de derechos derivada de la potestad tributaria debe superar un juicio reforzado de razonabilidad, especialmente cuando se atribuyen obligaciones tributarias a sujetos distintos de los directamente beneficiarios del hecho imponible, como sucede en el contexto de las plataformas digitales lo que analizaremos a continuación.

3.1.2. Evolución doctrinal y jurisprudencial

La evolución del principio de proporcionalidad en el ámbito tributario refleja una progresiva densificación de su contenido normativo, que ha pasado de operar como un principio de racionalidad administrativa, asociado a la discrecionalidad sancionadora o gestora, a consolidarse como un criterio estructural de constitucionalidad de la legislación fiscal. Su despliegue ha sido especialmente intenso en contextos de expansión de la potestad tributaria, donde el legislador ha buscado aumentar la eficacia recaudatoria mediante técnicas de imputación indirecta o presunciones amplificadas de responsabilidad. En esta línea, la jurisprudencia del Tribunal Constitucional –véase STC 55/1996, STC 76/1990– reconoció que las sanciones tributarias debían guardar proporcionalidad con la gravedad de la infracción, como exigencia derivada del artículo 25 CE. No obstante, a partir de la STC 233/1999 y, de forma más elaborada, en la STC 193/2004, el principio de proporcionalidad se reconfigura como parámetro sustancial del deber de contribuir conforme a capacidad económica, aplicable no sólo a las sanciones, sino al diseño de la carga tributaria en sí misma. Se produce así un desplazamiento desde una concepción infraconstitucional y casuística hacia una función de control material del legislador. Desde esta perspectiva, el Tribunal impone al legislador un triple deber: (i) justificación teleológica del gravamen, (ii) adecuación de los medios normativos al fin constitucionalmente legítimo, y (iii) ponderación del sacrificio exigido al contribuyente. En palabras de la STC 19/1987, se trata de evitar una carga fiscal excesiva o irrazonable que vulnere el contenido esencial del principio de justicia tributaria. Por su parte, el Tribunal Supremo ha seguido esta evolución en sus pronunciamientos, en los que ha empezado a aplicar el principio de proporcionalidad no solo en clave sancionadora, sino también en contextos de gestión, exacción y atribución de responsabilidad tributaria. En la STS de 21 de diciembre de 2006 (recurso 8672/2001), el Alto Tribunal anuló una liquidación tributaria por considerar que imponía una carga formal desproporcionada respecto del beneficio económico obtenido. En similar línea, en la STS de 10 de abril de 2012 (recurso 1437/2008), se reconoció la necesidad de que las cargas formales exigidas al contribuyente guarden coherencia con la finalidad recaudatoria perseguida y no constituyan

un mero desplazamiento de funciones públicas hacia sujetos privados. Esta línea jurisprudencial entronca con la teoría del «esfuerzo fiscal desproporcionado», por la que se sostiene que el principio de proporcionalidad debe impedir que el contribuyente vea comprometida su viabilidad económica, su libertad de empresa o su seguridad jurídica por la configuración normativa del tributo o por su aplicación práctica (Pizarro Santos y Trigo Portela, 1999).

En el ámbito de la UE, el TJUE ha venido exigiendo, de forma progresiva, un control más riguroso de las medidas fiscales adoptadas por los Estados miembros, especialmente cuando afectan a las libertades fundamentales o suponen un tratamiento discriminatorio. En asuntos como C-234/01 (Gerritse) o C-18/15 (Brisal), invalidó normas nacionales por imponer cargas fiscales o administrativas desproporcionadas a no residentes o a intermediarios, al considerar que suponían una restricción injustificada al principio de libre prestación de servicios. La doctrina de la proporcionalidad ha sido además crucial en materia de IVA. En C-272/13 (Equoland), el TJUE determinó que el rechazo del derecho a deducción basado exclusivamente en defectos formales era desproporcionado. Más recientemente, en C-703/19 (Titanium Ltd), el TJUE declaró que no podía considerarse establecimiento permanente a efectos de IVA a una entidad sin personal ni medios materiales, reafirmando que los puntos de conexión fiscal deben responder a una realidad económica sustancial, no a construcciones formales o ficciones.

3.1.3. Contenido material del principio

La dimensión material del principio de proporcionalidad en el Derecho tributario se estructura en torno a un juicio triple y secuencial: (i) adecuación o idoneidad, (ii) necesidad o exigencia de mínima lesividad, y (iii) proporcionalidad en sentido estricto o equilibrio razonable entre medios y fines. Este esquema —que hunde sus raíces en la dogmática alemana del Verwaltungsrecht y ha sido plenamente asumido tanto por el Tribunal Constitucional español como por el TJUE— no constituye un mero estándar de control judicial *ex post*, sino un canon de diseño normativo *ex ante* que debe presidir toda atribución de deberes tributarios, en particular cuando se trata de sujetos indirectamente vinculados al hecho imponible, como ocurre con las plataformas digitales.

El primer elemento del principio exige que toda medida fiscal sea adecuada o idónea para alcanzar un fin legítimamente constitucional o legalmente predeterminado. En términos tributarios, esto implica que la técnica normativa empleada debe tener una relación funcional verificable con los objetivos de recaudación, lucha contra el fraude o simplificación administrativa. Así lo estableció el Tribunal Constitucional en la STC 55/1996, al afirmar que la adecuación del medio a la finalidad no puede ser meramente declarativa, sino comprobable en su funcionalidad práctica. Esta adecuación tributaria no puede fundarse en meras intuiciones institucionales, sino en datos empíricos o, en su defecto, en una explicación racional del por qué el instrumento utilizado guarda una correspondencia con el resultado perseguido.

El segundo elemento del principio exige que la medida adoptada sea la menos lesiva entre todas las disponibles que persigan con igual eficacia el objetivo perseguido. En el ámbito tributario, esto se traduce en una exigencia de proporcionalidad técnica: el legislador debe optar por aquellas medidas que, siendo eficaces, impongan la menor carga posible al obligado tributario. Este parámetro ha sido desarrollado por la jurisprudencia del TJUE en asuntos como C-255/02 (Halifax), donde se establece que las medidas antifraude no pueden implicar sacrificios desproporcionados al derecho a la deducción del IVA; y, en C-272/13 (Equoland), que establece límites a la denegación de deducciones por motivos meramente formales. En el ámbito interno, el Tribunal Constitucional ha afirmado en la STC 233/1999 que no cabe imponer cargas excesivas si existen otras vías normativas menos restrictivas de derechos fundamentales. Finalmente, la proporcionalidad en sentido estricto exige una ponderación entre el sacrificio que impone la medida fiscal y el beneficio público que reporta, en términos de justicia distributiva y funcionalidad del sistema. No se trata de una mera evaluación técnica, sino de un juicio normativo de razonabilidad constitucional, que ha de tomar en cuenta no solo la eficacia recaudatoria, sino también la equidad, la igualdad tributaria, la protección de la libertad económica y la seguridad jurídica. La STC 193/2004 recoge esta idea al afirmar que el principio de justicia tributaria exige una correlación razonable entre el deber exigido y la capacidad económica del sujeto afectado. La proporcionalidad en sentido estricto opera como barrera infranqueable frente a medidas fiscales estructuralmente desproporcionadas, aunque sean formalmente adecuadas y técnicamente necesarias.

La eficiencia no puede justificar por sí sola la desnaturalización del sistema tributario como expresión del Estado de Derecho. En consecuencia, la proporcionalidad no es un estándar técnico sino un principio constitucional de justicia, cuya exigencia se agudiza precisamente cuando el sistema fiscal busca adaptarse a realidades disruptivas. El legislador está, por tanto, vinculado por la exigencia de respetar una triple garantía: (i) adecuación estructural entre hecho imponible y sujeto obligado, (ii) selección del medio menos lesivo disponible, y (iii) equilibrio entre carga impuesta y beneficio público. En su ausencia, la tributación sobre plataformas digitales no deviene solo ineficiente o disfuncional, sino potencialmente inconstitucional.

3.1.4. Proporcionalidad y atribución de deberes a terceros

Desde la perspectiva del principio de proporcionalidad, la atribución de deberes tributarios a terceros plantea interrogantes esenciales en términos de justicia fiscal, de control normativo y de respeto a los límites materiales del poder tributario. La legitimidad del sistema tributario no reside exclusivamente en su funcionalidad recaudatoria, sino en la adecuación entre la estructura jurídica de la obligación y la realidad económico-jurídica del sujeto implicado. En los ordenamientos tributarios contemporáneos se ha generalizado el uso de mecanismos que permiten extender las obligaciones tributarias más allá del obligado principal, mediante fórmulas como la retención en la fuente, la responsabilidad solidaria o subsidiaria, la sustitución tributaria o incluso la suje-

ción ficticia. Estas técnicas responden a necesidades legítimas de eficiencia, control del fraude o reducción de los costes de cumplimiento, y han sido tradicionalmente admitidas por la doctrina, siempre que respeten ciertas condiciones materiales. Podemos sistematizar estos límites en tres planos: (i) conexión sustancial del tercero con el hecho imponible, (ii) capacidad operativa y técnica para cumplir las obligaciones impuestas, y (iii) proporcionalidad de la carga atribuida en relación con el rol funcional del tercero. En ausencia de alguno de estos elementos, la atribución de deberes fiscales deviene ilegítima, por vulnerar el principio de capacidad económica, la interdicción de arbitrariedad y la proporcionalidad en sentido estricto.

El Tribunal Constitucional español ha abordado esta problemática en diversos pronunciamientos, destacando la STC 233/1999, que admite la posibilidad de extender la obligación tributaria a terceros, siempre que se respete una vinculación jurídica razonable entre el sujeto pasivo y el hecho generador del tributo, de tal forma que la atribución de la obligación no resulte arbitraria ni desproporcionada. En el plano comunitario, el TJUE ha delimitado los márgenes de esta atribución indirecta, especialmente en relación con los principios de libertad de empresa y de no discriminación. En C-255/02 (Halifax) y C-524/04 (Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation), el TJUE ha sostenido que la atribución de responsabilidades tributarias a sujetos no ejecutores del hecho imponible debe estar justificada, ser necesaria y no excesivamente gravosa. Más recientemente, en C-695/20 (Fenix International Ltd), el TJUE examinó la compatibilidad del artículo 14 bis de la Directiva 2006/112/CE con los principios del Derecho de la Unión, en particular en lo que respecta a la proporcionalidad de considerar a una plataforma digital como «proveedor por ficción» de servicios en línea. Aunque el TJUE avaló la norma por razones de simplificación y lucha contra el fraude, ha advertido del riesgo de consolidación de una lógica de imputación automática y estructural, ajena a los presupuestos materiales del deber de contribuir.

3.2. La atribución de responsabilidad tributaria a plataformas digitales en el IVA europeo

3.2.1. Marco normativo

La evolución del régimen jurídico del IVA en la UE, en lo que respecta a la atribución de responsabilidad tributaria a las plataformas digitales, se articula en torno a la Directiva 2006/112/CE, conocida como la «Directiva IVA», y un conjunto de reformas sustanciales introducidas a partir de 2017 que responden al impacto disruptivo del comercio electrónico sobre los fundamentos tradicionales de la imposición indirecta. La Directiva 2006/112/CE, que consolida el acervo normativo de la Sexta Directiva (77/388/CEE), se basa en los principios de neutralidad fiscal, proporcionalidad, localización del consumo y eficiencia recaudatoria. En su diseño originario, el sistema del IVA se estructuraba sobre la figura del «sujeto pasivo» como aquel que realiza, con carácter autónomo y habitual, una entrega de bienes o prestación de servicios a título oneroso (artículo 9

de la Directiva). Este esquema descansaba en una concepción clásica del comercio: localizable, presencial, y con operadores identificables en la cadena de suministro. Sin embargo, la expansión del comercio digital –especialmente a través de plataformas tecnológicas como Amazon, eBay, Etsy o Wish– reveló la insuficiencia de estos paradigmas normativos frente a la economía de intermediación tecnológica.

Ante este desajuste, la Comisión Europea emprendió una ambiciosa reforma del régimen del IVA aplicable al comercio electrónico. La Directiva (UE) 2017/2455 y la posterior Directiva (UE) 2019/1995 constituyen los pilares normativos de este proceso, que culmina con la entrada en vigor, el 1 de julio de 2021, del denominado «paquete del comercio electrónico». Entre sus medidas más relevantes destacan la extensión del régimen de ventanilla única para simplificar el cumplimiento tributario de los operadores que realizan ventas a distancia; la supresión de la exención del IVA para importaciones de escaso valor (<22 euros); y, de forma paradigmática, la introducción del artículo 14 bis en la Directiva 2006/112/CE, que establece una ficción legal por la cual determinadas plataformas que «facilitan» la entrega de bienes importados o vendidos intra-UE son consideradas como si hubieran recibido y entregado esos bienes, siendo por tanto tratadas como sujetos pasivos a efectos del IVA.

El artículo 14 bis consagra una ficción jurídica de doble entrega, de naturaleza estrictamente fiscal-operativa. A partir de esta disposición, la plataforma digital que facilite, a través de una interfaz electrónica, la venta de bienes por parte de un proveedor no establecido en la UE a un consumidor final se considera como si hubiera adquirido y vendido los bienes (aunque no exista transmisión patrimonial, ni relación directa con el adquirente). Esta configuración normativa implica un giro copernicano en el régimen de sujeción al IVA, pues deja de vincular la responsabilidad tributaria a la ejecución del hecho imponible o a la manifestación de capacidad económica, y la anuda a una posición funcional o estructural en el ecosistema digital de la transacción (De Abreu, 2022). Esta atribución no responde a una imputación clásica de titularidad de la renta o del consumo, sino a un criterio de control operativo de la transacción. La norma ha sido defendida por la Comisión Europea como un mecanismo de simplificación y control, en tanto permite centralizar la recaudación del IVA en un número reducido de plataformas con capacidad tecnológica, financiera y logística para asumir el cumplimiento tributario. Sin embargo, esta eficiencia se alcanza mediante la imposición de obligaciones tributarias plenas a sujetos que no ostentan necesariamente una vinculación jurídica o económica directa con el hecho imponible, lo que ha generado fuertes críticas por su posible colisión con los principios de proporcionalidad y legalidad en sentido material (Rocha, 2020). Esta norma, constituye una ficción legal de atribución de responsabilidad fiscal por intermediación estructural que trasciende los límites tradicionales de la sujeción tributaria, en la medida en que imputa deberes fiscales no en virtud de la capacidad económica manifestada, sino de la posición funcional en la cadena digital de consumo (Calvo Vérgez, 2021).

Desde una perspectiva constitucional y supranacional, el artículo 14 bis plantea los siguientes interrogantes: ¿puede el legislador europeo atribuir la condición de sujeto pasivo a una plataforma que no realiza el hecho imponible? ¿es

legítimo desplazar la carga fiscal a un operador que no ostenta manifestación autónoma de capacidad económica, ni obtiene necesariamente un beneficio proporcional a la obligación? ¿cumple esta técnica normativa con el triple test de proporcionalidad exigido por el TJUE y el Tribunal Constitucional español? La respuesta a estas preguntas requiere una lectura exigente del principio de proporcionalidad y una revisión crítica del modelo de sujeción por «facilitación tecnológica». La legitimidad de esta atribución depende, en última instancia, de que la plataforma desempeñe un rol sustantivo en la operación y no una función meramente instrumental, así como de que se respeten los derechos fundamentales de los operadores en términos de previsibilidad, capacidad contributiva y proporcionalidad de la carga.

3.2.2. OSS, IOSS y el traslado de obligaciones a los intermediarios

La reforma del IVA europeo, cristalizada en el denominado paquete de comercio electrónico, no se limita a la introducción de la figura del sujeto pasivo por ficción (art. 14 bis de la Directiva 2006/112/CE), sino que se articula también a través de una profunda reconfiguración de los mecanismos de cumplimiento fiscal. En este sentido, los regímenes de la ventanilla única como el One-Stop Shop (OSS) y su variante para importaciones como el Import One-Stop Shop (IOSS) constituyen instrumentos normativos de simplificación procedimental, que, sin embargo, encubren un traslado sistemático de obligaciones fiscales a los intermediarios tecnológicos, con consecuencias relevantes desde la óptica de la proporcionalidad, la capacidad contributiva y la equidad del sistema (Campos Martínez, 2024).

Los regímenes OSS e IOSS permiten que los operadores que realicen ventas a distancia o importaciones de bienes a consumidores finales en distintos Estados miembros declaren y paguen el IVA de forma centralizada a través de una única administración tributaria, evitando así el registro y cumplimiento en múltiples jurisdicciones. Esta opción fue inicialmente habilitada por la Directiva 2008/8/CE para servicios electrónicos (régimen MOSS) y fue ampliada por las Directivas 2017/2455 y 2019/1995 para abarcar entregas de bienes. Desde un punto de vista funcional, el régimen OSS se aplica a ventas intracomunitarias a distancia realizadas por proveedores o facilitadas por plataformas. El régimen IOSS, por su parte, se aplica a importaciones de bienes de escaso valor (<150 euros) procedentes de terceros países, permitiendo declarar el IVA en el punto de entrada con una gestión simplificada. Aunque OSS/IOSS fueron concebidos como instrumentos voluntarios y simplificadores, en la práctica se han convertido en canales obligatorios de recaudación fiscal para determinadas plataformas digitales, lo cual transforma radicalmente su naturaleza jurídica. Bajo el régimen IOSS, por ejemplo, cuando un proveedor no perteneciente a la UE vende bienes a un consumidor final europeo a través de una plataforma digital, la plataforma pasa a ser considerada responsable del IVA devengado, debiendo registrarse, recaudar y declarar el impuesto, aunque no sea propietaria de los bienes, ni perciba el pago completo del consumidor.

La generalización de estos mecanismos plantea interrogantes desde la óptica del principio de proporcionalidad: ¿es razonable imponer cargas de cumplimiento pleno a plataformas cuyo papel es puramente instrumental o logístico? ¿existe un equilibrio adecuado entre la finalidad legítima de simplificación/recaudación y el sacrificio que ello supone para el operador digital? ¿se respeta el principio de capacidad contributiva si se atribuye responsabilidad fiscal a un sujeto que no obtiene el ingreso gravado ni controla materialmente la operación? Estas preguntas no han recibido una respuesta normativamente suficiente. En efecto, la voluntariedad formal de OSS/IOSS se convierte en obligatoriedad sustancial para aquellas plataformas que deseen operar de forma regular y conforme en el mercado único, generando una carga estructural que puede ser desproporcionada para ciertos operadores, especialmente los de menor tamaño o los recién incorporados al ecosistema digital. La ausencia de mecanismos efectivos de exoneración, compensación o segmentación de responsabilidades refuerza el riesgo de que OSS/IOSS devengan en instrumentos de externalización sistémica de la función tributaria, vulnerando así no sólo la proporcionalidad en sentido estricto, sino también la igualdad material entre operadores con distinto grado de poder económico y tecnológico.

Así, si bien los regímenes OSS/IOSS fueron ideados con una finalidad legítima —armonizar, simplificar y digitalizar la gestión del IVA en el contexto del comercio electrónico—, su diseño actual desplaza la carga de cumplimiento desde el contribuyente originario al intermediario digital, muchas veces sin criterios claros de equidad, idoneidad o necesidad. Estas transformaciones apuntan hacia una tecnocratización del sistema fiscal, donde el control del flujo informático sustituye al análisis de la capacidad económica y la responsabilidad se distribuye en función de la funcionalidad técnica más que de la participación sustantiva. Este modelo exige una revisión crítica que recupere los principios clásicos de legalidad, proporcionalidad y capacidad contributiva como límites sustanciales a la expansión funcional del poder tributario en entornos digitales.

3.2.3. Naturaleza jurídica de la intervención de las plataformas

La transformación del sistema del IVA europeo en el marco de la economía digital ha venido acompañada por una relectura —no exenta de tensiones— de las categorías dogmáticas fundamentales del Derecho tributario, y en particular de la figura del sujeto pasivo. Las plataformas digitales, que inicialmente operaban como facilitadores tecnológicos de intercambios entre terceros, han pasado progresivamente a ser conceptualizadas como sujetos pasivos plenos o cuasi-plenos en determinadas circunstancias, a pesar de no realizar el hecho imponible en sentido estricto. Tradicionalmente, el sujeto pasivo del IVA es definido, de acuerdo con el artículo 9 de la Directiva 2006/112/CE, como la persona que realice de forma independiente cualquier actividad económica cualquiera que sea el fin o los resultados de dicha actividad. Esta concepción descansa en una lógica de imputación directa: quien realiza el hecho imponible (entrega de bienes, prestación de servicios, importación, etc.) y manifiesta capacidad económica, es quien debe cumplir con las obligaciones fiscales derivadas. La jurisprudencia del TJUE ha reforzado esta visión «sustancialista» del sujeto

pasivo, como se observa en casos como C-255/02 (Halifax), C-111/05 (Commission v. Germany) y C-285/10 (Bonik), donde se sostiene que la condición de sujeto pasivo debe derivar de una actividad económica autónoma, retribuida y realizada con vocación de permanencia.

Las plataformas digitales, como Amazon, Etsy, Airbnb o eBay, desempeñan un rol económico intermedio, en el que actúan como canales tecnológicos para conectar oferta y demanda, proporcionando infraestructuras de mercado, sistemas de pago, logística o servicios posventa. En la mayoría de los casos, no intervienen directamente en la transmisión del bien ni ostentan la titularidad de la operación. Este modelo funcional ha dado lugar a la caracterización de las plataformas como facilitadores, un término jurídico difuso que carece de una definición uniforme en el Derecho europeo del IVA. En la práctica, esta ambigüedad ha sido utilizada por el legislador comunitario para construir ficciones normativas de sujeción fiscal, especialmente a través del artículo 14 bis de la Directiva 2006/112/CE, que presume, en determinados casos, que la plataforma ha adquirido y revendido los bienes. Desde una perspectiva sistemática, esta ficción altera el núcleo del concepto de sujeto pasivo, desplazándolo de la realización efectiva del hecho imponible hacia la intervención estructural en el ecosistema digital de la transacción. Esta mutación convierte al facilitador en una suerte de «sujeto fiscal de sustitución», cuya obligación nace no del acto económico sustantivo, sino de su posición en la cadena de intermediación. Siguiendo a Matesanz (2023), la plataforma no puede ser tratada como sujeto pasivo pleno si no controla los elementos esenciales del hecho imponible: precio, entrega, cobro y condiciones contractuales. En ausencia de esta participación sustantiva, la atribución de obligaciones fiscales no se ajusta ni al principio de legalidad en sentido material ni al de capacidad económica. La atribución de responsabilidad por la mera «facilitación» –sin más– conduce a un modelo de fiscalidad funcionalista, en el que se desdibujan las categorías clásicas del tributo y se impone una carga a sujetos cuya intervención tiene carácter meramente auxiliar o instrumental (De Miguel Canuto, 2022). El facilitador se convierte en sujeto pasivo no por la manifestación de una capacidad económica gravable, sino por su utilidad para el sistema recaudatorio, lo que genera una fractura estructural en la lógica del IVA. Esta distorsión afecta no solo a los fundamentos dogmáticos del tributo, sino también a su legitimidad constitucional, al desplazar la fiscalidad desde la riqueza o el consumo real hacia la posición operativa del intermediario, en muchos casos sin correlato en términos de beneficio económico ni capacidad de control.

Ante esta situación, se impone una reconceptualización crítica del estatuto fiscal de las plataformas. Sería jurídicamente más riguroso reconocer la figura del facilitador fiscal, con un estatuto normativo autónomo, dotado de obligaciones limitadas, proporcionales y subsidiarias, claramente diferenciadas de las del sujeto pasivo. Esta solución permitiría preservar la coherencia del concepto de sujeto pasivo como ejecutor del hecho imponible; asignar a las plataformas funciones de colaboración razonable, acordes con su rol técnico y evitar una sobredimensión del poder tributario mediante ficciones normativas de sujeción. Asimismo, desde el punto de vista del principio de proporcionalidad, la atribución de deberes tributarios a plataformas debe estar condicionada a la verificación de ciertos elementos materiales: capacidad técnica, control de la

operación, beneficio económico directo, y acceso a la información relevante. La mera existencia de una interfaz tecnológica no puede justificar per se la condición de obligado tributario (López Martínez, 2023).

4. Análisis

4.1. Estudio comparado: grandes plataformas frente a pequeñas empresas tecnológicas

El nuevo régimen fiscal diseñado por la UE en materia de comercio electrónico y plataformas digitales ha instaurado un modelo de tributación funcional que no opera de forma neutral entre operadores con distintas capacidades técnicas, organizativas y financieras. En la práctica, se produce un efecto estructural de discriminación normativa, que beneficia a las grandes plataformas digitales integradas (como Amazon, Alibaba, eBay o Zalando), mientras que imputa cargas desproporcionadas y asimétricas a plataformas pequeñas o medianas, muchas de las cuales no están preparadas para asumir funciones recaudatorias y declarativas complejas. Las plataformas multinacionales como Amazon o Alibaba no sólo cuentan con infraestructura fiscal propia (equipos internos, asesores externos, arquitectura legal segmentada), sino que han adaptado sus modelos operativos para integrarse funcionalmente en el circuito del IVA. En el caso de Amazon, por ejemplo, su modalidad FBA (Fulfilled by Amazon) le permite controlar la logística, el almacenamiento, la atención postventa y, en ocasiones, el cobro, lo que facilita su posición como sujeto fiscal ante la ficción del artículo 14 bis de la Directiva 2006/112/CE.

Este tipo de operadores han convertido el cumplimiento tributario en un instrumento de legitimación ante los reguladores y los consumidores, reforzando su reputación como plataformas fiscalmente seguras y consolidando así su posición de liderazgo. En estos casos la carga fiscal forma parte del modelo de negocio, y se amortiza mediante economías de escala y beneficios indirectos reputacionales. Por el contrario, las pymes tecnológicas o *marketplaces* de menor escala —como Etsy, Wallapop, Vinted, o incluso plataformas emergentes de economía colaborativa— carecen en muchos casos de la infraestructura necesaria para cumplir con los requisitos formales y materiales que exige el régimen OSS/IOSS y la ficción de doble entrega del artículo 14 bis. Así, muchas de estas plataformas quedan atrapadas en un espacio de inseguridad jurídica y operativa, donde las exigencias fiscales se convierten en un obstáculo al crecimiento y la innovación.

Así las cosas, el régimen actual, lejos de promover una fiscalidad neutral y equitativa, genera efectos perversos de concentración y exclusión en el ecosistema digital. Este desplazamiento de obligaciones hacia intermediarios tecnológicos produce una carga fiscal regresiva, que recae con mayor intensidad sobre aquellos actores que menos capacidad tienen para absorberla. Esta situación se ve agravada por la asimetría en el acceso a tecnología fiscal, servicios de cumplimiento y asesoría jurídica internacional, lo que supone una vulneración práctica del principio de igualdad ante la ley tributaria (artículo 31.1 CE) y

del principio de no discriminación recogido en el artículo 20 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la UE. Además, el hecho de que sólo las grandes plataformas puedan cumplir de forma integral con los requerimientos del sistema refuerza una estratificación del mercado digital en función de la resiliencia fiscal, consolidando así posiciones dominantes que podrían tener efectos contrarios a la libre competencia.

Otra diferencia relevante se observa en la capacidad de planificación fiscal internacional de las grandes plataformas, que se benefician de estructuras transnacionales complejas, con sedes fiscales optimizadas, acuerdos de precios de transferencia y acceso preferente a tratados de doble imposición. Esto les permite, incluso en un régimen de sujeción reforzada, minimizar la carga tributaria efectiva o trasladarla parcialmente a los proveedores o usuarios. En cambio, las pequeñas empresas digitales carecen de esta capacidad de optimización. Para ellas, el cumplimiento formal y la recaudación del IVA para terceros supone una carga de naturaleza cuasi-parafiscal, no compensada ni por beneficios operativos ni por políticas de incentivo. El legislador europeo ha obviado completamente la necesidad de calibrar las cargas fiscales en función del tamaño, la naturaleza de la intervención y la capacidad contributiva del operador. Esta situación podemos definirla como una fiscalidad digitalmente selectiva, en la que el acceso estructural al mercado se convierte en criterio de sujeción fiscal sin que se verifique la proporcionalidad entre la intervención económica del sujeto y la carga impuesta. En la misma línea, el nuevo modelo de IVA europeo está generando externalidades fiscales negativas para los pequeños actores digitales, comprometiendo así los principios de justicia tributaria, eficiencia económica y pluralismo empresarial. En este sentido se pueden proponer distintas alternativas normativas para mitigar esta desigualdad: introducir umbrales operativos o cuantitativos que excluyan a las plataformas pequeñas de la ficción del artículo 14 bis; diseñar regímenes fiscales diferenciales o progresivos, en función del volumen de operaciones o la capacidad tecnológica y establecer mecanismos de compensación fiscal (como deducciones, créditos, incentivos) para plataformas que asumen obligaciones estructurales sin correlato económico directo. En cualquier caso, parece claro que el régimen actual ha institucionalizado una brecha funcional entre grandes y pequeños intermediarios, vulnerando de facto el principio de igualdad tributaria, consagrado tanto en el Derecho constitucional español como en el Derecho de la UE.

4.2. Proporcionalidad y sus efectos prácticos en el nuevo rol de las plataformas

El tránsito normativo que ha llevado a las plataformas digitales de ser simples intermediarios a convertirse en sujetos fiscalmente responsables plantea, más allá de sus fundamentos dogmáticos, consecuencias prácticas significativas que merecen una evaluación detallada desde la óptica del principio de proporcionalidad. Este principio —como se ha expuesto— impone un límite material al poder tributario que exige que toda carga fiscal sea idónea, necesaria y razonablemente equilibrada en relación con el fin perseguido. En este sentido, la experiencia muestra que la implementación del artículo 14 bis de la Directiva IVA,

junto con los regímenes de ventanilla única, ha derivado en una sobrecarga de obligaciones para ciertos actores, en especial las plataformas tecnológicas, cuya vinculación con el hecho imponible es a menudo tangencial o instrumental.

La atribución de deberes tributarios a las plataformas digitales en el marco del sistema del IVA europeo ha supuesto una expansión sin precedentes de la esfera de las obligaciones fiscales impuestas a operadores no tradicionales, desplazando sustancialmente la responsabilidad de cumplimiento desde el sujeto económico principal hacia el intermediario técnico. Esta tendencia ha sido objeto de crítica por parte de una nutrida corriente doctrinal que observa en ella un fenómeno de «funcionalización tributaria» ajeno a los fundamentos clásicos de la imposición indirecta. Identificamos, en este escenario, una mutación en el estatuto jurídico de las plataformas digitales, que pasan de ser actores económicos auxiliares a convertirse en auténticos sujetos obligados tributarios por la sola razón de ocupar un nodo estratégico en la arquitectura del mercado digital. Bajo el régimen general del IVA y sus reformas derivadas del paquete de comercio electrónico, las plataformas deben someterse a un complejo sistema de identificación fiscal. Aunque el mecanismo de ventanilla única (OSS/IOSS) pretende simplificar las obligaciones registrales, en la práctica impone un sistema de registro fiscal multinivel, en el que las plataformas han de interactuar con varias administraciones tributarias simultáneamente. La multiplicidad de normas de conexión territorial y los distintos umbrales nacionales generan una situación de fragmentación normativa que compromete los principios de legalidad y seguridad jurídica en el cumplimiento fiscal transfronterizo. La ausencia de armonización plena respecto al umbral de registro y a los elementos formales exigidos por cada Estado miembro diluye los efectos positivos de la centralización declarativa ofrecida por el OSS. A su vez, estos regímenes son formalmente voluntarios, pero funcionalmente se han convertido en mecanismos obligatorios de cumplimiento para las plataformas digitales que operan en entornos transfronterizos o con terceros países. Esta asimetría entre voluntariedad normativa y necesidad práctica constituye una ficción de opcionalidad, que obliga a los operadores a integrarse en sistemas de alta complejidad técnica y de elevado coste estructural (Oliver Cuello, 2021). El OSS/IOSS funciona como una plataforma obligatoria de control fiscal anticipado, que traslada de forma estructural la función de gestión del impuesto a operadores privados, sin contrapartida, sin garantías y sin compensaciones. Entre los principales problemas detectados se encuentran la desnaturalización del principio de neutralidad, al imponer a las plataformas obligaciones de recaudación, conservación documental, validación territorial del consumidor y reportes periódicos, el sistema de ventanilla única convierte el IVA en un impuesto de gestión privada y ejecución descentralizada, alejándose de su diseño original; la existencia de cargas desiguales entre plataformas integradas y no integradas, ya que mientras operadores como Amazon pueden asumir estas funciones mediante integración vertical, otros como Etsy, Wallapop o marketplaces descentralizados no disponen de los medios técnicos ni humanos para adaptarse, lo que genera una exclusión competitiva de facto; la alta complejidad tecnológica y falta de interoperabilidad, debido a que a pesar del propósito armonizador, existen diferencias relevantes entre los Estados miembros respecto a formatos, plazos y exigencias en la interfaz fiscal, lo que reduce la eficacia del sistema y eleva los costes indirectos; así como el riesgo de responsabilidad objetiva. En muchos supuestos, las plataformas responden

frente a la Administración por errores de terceros proveedores o por inconsistencias técnicas, sin que exista una regulación que module la responsabilidad conforme a criterios de culpabilidad o control efectivo.

En lo relativo a la emisión y conservación de facturas, persisten divergencias sustanciales entre los Estados miembros respecto de la forma, contenido y condiciones de validez fiscal. Estas diferencias suponen una carga particularmente onerosa para plataformas que, actuando como «sujetos pasivos por ficción», deben emitir facturas a nombre propio sin haber participado jurídicamente en la entrega del bien o prestación del servicio. Esta obligación configura una tensión estructural entre la realidad jurídica de la operación y la ficción fiscal que impone su atribución, comprometiendo la veracidad documental y exponiendo a la plataforma a riesgos de carácter sancionador y reputacional. A esta complejidad se añade la creciente tendencia a imponer facturación electrónica en tiempo real —como parte del futuro proyecto *VAT in Digital Age* (ViDA)—, lo que exige inversiones tecnológicas costosas y puede generar una barrera de entrada sistémica para operadores de menor tamaño. A su vez, la imposición de obligaciones de recaudación sin control sobre los elementos esenciales de la transacción —como el precio, el cumplimiento del contrato o la entrega del bien— viola, los principios de necesidad y proporcionalidad, al exigir un comportamiento positivo de cumplimiento tributario a sujetos que no han generado la obligación material.

En cuanto a la declaración del impuesto, el régimen OSS/IOSS impone una obligación periódica de presentar declaraciones por vía electrónica, con desgloses por Estado miembro y por tipo de operación. Esta exigencia convierte a las plataformas en fuentes primarias de trazabilidad fiscal, lo que equivale a externalizar funciones de vigilancia y fiscalización que tradicionalmente eran ejercidas por la Administración pública. Ruiz Hidalgo (2023) y Sánchez Pino (2023) han denunciado que esta lógica convierte a las plataformas digitales en nodos de información fiscal obligatoria, sin mecanismos claros de control sobre la veracidad, sin garantías suficientes frente a errores del proveedor tercero y sin posibilidad efectiva de revisión de las obligaciones tributarias asumidas por presunción, información que, por otro lado, resulta más sencilla adquirir con la intervención de la plataforma que por los propios medios de la Administración tributaria ya que ellas disponen de un vasto catálogo de datos de los usuarios (De Miguel Canuto, 2021). A su vez, desde el punto de vista de la proporcionalidad, el OSS/IOSS no supera de forma convincente el triple test exigido por la jurisprudencia del TJUE y del Tribunal Constitucional español: idoneidad –si bien los regímenes han permitido una mejora parcial en la trazabilidad de operaciones, los efectos positivos en términos de fraude y eficiencia no están empíricamente demostrados ni han sido objeto de revisión por la Comisión–, necesidad –existen alternativas menos gravosas como una cooperación administrativa reforzada, uso de la inteligencia fiscal artificial, centralización voluntaria por sector, que podrían alcanzar objetivos similares sin desplazar tan intensamente la carga al sector privado– y la proporcionalidad en sentido estricto –la carga impuesta a las plataformas no guarda relación razonable con su beneficio económico, ni con su intervención real en el hecho imponible. Estamos ante una imposición funcional sin beneficio fiscal correlativo, incompatible con el principio de justicia tributaria. Frente a estos desafíos, se pueden proponer medidas para

reconducir el modelo de ventanilla única hacia esquemas más equilibrados: reconocimiento normativo de la figura del «facilitador fiscal no responsable», que asumiría funciones de reporte y colaboración sin adquirir la condición de sujeto pasivo pleno; establecimiento de límites cualitativos y cuantitativos a las obligaciones asumidas por intermediarios (por ejemplo, mediante umbrales de volumen de operaciones o condiciones de control sobre la transacción); incorporación de mecanismos de exoneración automática o presunción de no responsabilidad en caso de error atribuible a terceros, siguiendo el modelo previsto en materia aduanera para los operadores económicos autorizados (OEA); y el refuerzo de la interoperabilidad técnica y la transparencia procedimental, para asegurar que los regímenes OSS/IOSS funcionen como verdaderos instrumentos de simplificación y no como cargas encubiertas.

De esta forma, podemos decir que la atribución de obligaciones fiscales a plataformas digitales mediante figuras de sujeción ficticia, como las previstas en el artículo 14 bis y los regímenes de ventanilla única, ha generado un entorno normativo que, en muchos casos, altera el equilibrio entre finalidad recaudatoria y carga impuesta, vulnerando el principio de proporcionalidad tributaria en su vertiente más estricta. A ello se suma un contexto de inseguridad jurídica estructural, derivado de la indeterminación normativa, la disparidad de prácticas entre Estados miembros y la ausencia de garantías institucionales adecuadas. Como hemos adelantado en el epígrafe anterior, el principio de proporcionalidad impone al legislador la obligación de que la carga fiscal asignada a un operador económico guarde relación razonable con su intervención sustantiva en el hecho imponible y con su capacidad para asumirla técnica y económicamente. En el caso de las plataformas digitales, este principio se ve comprometido por múltiples factores: las plataformas no realizan el hecho imponible en sentido estricto, sino que lo posibilitan tecnológicamente. No intervienen en la titularidad del bien ni en la entrega física en muchas ocasiones; la ficción jurídica del artículo 14 bis las convierte en sujetos pasivos por imperio normativo, sin que se configure un correlato jurídico de beneficio o de capacidad económica derivada del consumo gravado; el sistema no diferencia entre operadores en función de su tamaño, grado de intervención o volumen de operaciones, imponiendo obligaciones homogéneas a sujetos heterogéneos. Esta equiparación normativa genera un efecto confiscatorio funcional para plataformas pequeñas o con bajo margen operativo, al imponerles cargas que no están en condiciones de absorber sin afectar su sostenibilidad económica.

A esta desproporción material se suma una inseguridad jurídica sistémica, que afecta a la previsibilidad, claridad y estabilidad del régimen normativo. Este fenómeno tiene varias manifestaciones. En primer lugar, nos encontramos ante una indefinición del concepto de «facilitación» ya que ni el artículo 14 bis ni sus desarrollos secundarios ofrecen una definición clara y operativa del grado de intervención requerido para activar la ficción de doble entrega. Esto genera interpretaciones contradictorias entre los Estados miembros y dentro de la propia práctica administrativa. También cabe destacar la falta de uniformidad en los criterios de control y fiscalización: la coexistencia de interpretaciones nacionales divergentes sobre los mismos hechos económicos vulnera el principio de unidad de mercado y socava la seguridad jurídica del contribuyente europeo. Por otro lado, a diferencia de lo que ocurre con otras figuras de colaboración

fiscal (v.gr. agentes de retención), las plataformas no cuentan con un régimen legal de protección ante errores ajenos, deficiencias del proveedor o imprecisiones en la trazabilidad, por lo que estamos ante una ausencia de garantías. Esta indefensión representa una ruptura del principio de equidad procedimental en el Derecho tributario. Y, por último, la complejidad técnico-operativa del régimen de ventanilla única, ya que lejos de simplificar, estos regímenes multiplican las exigencias de sistematización, reporte, trazabilidad, archivo documental y validación cruzada, exigiendo a las plataformas recursos propios de grandes operadores financieros o aduaneros.

La combinación de cargas desproporcionadas e inseguridad normativa genera un triple impacto negativo sobre la economía digital. En primer lugar, provoca un efecto disuasorio sobre la entrada y permanencia de operadores medianos y pequeños. Ante el riesgo normativo y la carga operativa, muchas plataformas optan por limitar su operativa transfronteriza, reduciendo así el dinamismo y la innovación en el ecosistema digital europeo. En segundo lugar, aumentan los costes indirectos y la pérdida de eficiencia productiva. Las plataformas deben redirigir recursos financieros y humanos hacia el cumplimiento tributario, descuidando funciones estratégicas propias de su actividad (desarrollo, captación de usuarios, internacionalización). Lo podemos calificar como desviación estructural de propósito empresarial. Y, en tercer lugar, la fragmentación del mercado digital europeo. La aplicación desigual de criterios de sujeción fiscal y de responsabilidad genera un entorno en el que el cumplimiento depende más del riesgo percibido que de una norma sustantiva clara. Esta asimetría produce un entorno normativo darwiniano, donde sobreviven no los más innovadores, sino los fiscalmente más blindados. Desde el punto de vista del Derecho constitucional español y del Derecho de la Unión, la situación descrita vulnera principios estructurales fundamentales: principio de legalidad tributaria en sentido material (art. 31.3 CE), al imponer obligaciones fiscales sin una base clara, precisa y predecible; principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE), al establecer un régimen de cumplimiento excesivamente técnico, fragmentado y sujeto a variabilidad administrativa; la confianza legítima, especialmente afectada por la ausencia de criterios estables y transparentes; y el principio de proporcionalidad en sentido estricto, por la ausencia de ponderación real entre los fines perseguidos y la intensidad de la carga impuesta[5]. La imposición de deberes fiscales a plataformas digitales bajo criterios de funcionalidad operativa y no de capacidad económica real representa una tensión no accidental, sino sistémica, con el modelo constitucional de tributación justa y equilibrada.

5 En este sentido, cabe traer a colación la doctrina del Tribunal Constitucional sobre la ausencia de proporcionalidad de las tasas para recurrir (STC 20/2012 y STC 79/2012, entre otras). Así, se analiza, desde la perspectiva del principio de proporcionalidad, la eventual limitación de determinados derechos fundamentales como es el caso del derecho de acceso a la jurisdicción. Esta doctrina constitucional completa la apreciación sobre el tercero de los elementos que incluye la operativa del principio de proporcionalidad, representada por lo que podríamos denominar como «proporcionalidad en sentido estricto», en el que destaca la necesidad de ponderar la medida adoptada por la normativa (condicionar la admisión de la demanda) con la restricción del derecho fundamental que puede producirse.

4.3. Proyección sobre el principio de capacidad económica

El principio de capacidad económica, proclamado en el artículo 31.1CE, constituye el fundamento sustantivo del deber de contribuir. En la tradición fiscal europea continental, este principio implica que la imposición sólo es legítima cuando recae sobre una manifestación real, cierta y mensurable de riqueza. Se trata de una cláusula estructural del Estado de Derecho, que vincula la legitimidad de la carga tributaria al presupuesto de una capacidad jurídica y económica objetivable. En el caso del IVA, la capacidad económica gravada es el consumo final, y el sujeto pasivo actúa tradicionalmente como recaudador neutral en una cadena de valor formalizada, sin que su propia capacidad contributiva se vea afectada —salvo en caso de incumplimiento, fraude o indebida repercusión. No obstante, la reciente atribución de la condición de sujeto pasivo a plataformas digitales por el mero hecho de «facilitar» la operación (art. 14 bis de la Directiva 2006/112/CE) ha alterado profundamente este equilibrio dogmático.

En la práctica, como hemos repetido, la plataforma no adquiere la propiedad del bien ni lo incorpora a su patrimonio. No interviene necesariamente en la fijación del precio ni en la logística de entrega (como ocurre en el modelo «merchant fulfilled» de Amazon). En muchos casos, su ingreso económico se limita a una comisión fija o variable por permitir el uso de su infraestructura tecnológica. Por tanto, la atribución del deber tributario no descansa sobre una manifestación autónoma de riqueza derivada del consumo gravado, sino sobre una posición operativa instrumental. Esto constituye una fiscalidad por posición funcional, en la que la condición de sujeto pasivo no se anuda al ingreso obtenido, sino al rol estructural que desempeña el operador en el ecosistema digital.

El Tribunal Constitucional ha recordado en numerosas ocasiones —véase SSTC 19/1987, 193/2004, 221/1992— que el principio de capacidad económica no sólo es una regla de diseño impositivo, sino un parámetro de control de constitucionalidad de las leyes fiscales, que exige la existencia de una correspondencia razonable entre el deber impuesto y la capacidad efectiva del obligado. Este principio se proyecta con especial intensidad cuando la obligación tributaria es sustantiva (no meramente formal), automática (no elegible) y estructural (recurrente o permanente). En el caso de las plataformas digitales sujetas a las ficciones del artículo 14 bis y al régimen IOSS, estas tres características concurren de manera evidente. Una medida fiscal que impone una carga material —recaudación, declaración, gestión y responsabilidad— sin que exista una renta, consumo o ingreso equivalente que justifique tal carga, incurre en una vulneración estructural del principio de capacidad contributiva, incluso aunque el tributo sea indirecto.

Una tesis alternativa, defendida por la propia Comisión Europea en sus comunicaciones justificativas del paquete de comercio electrónico, es que la percepción de una comisión por intermediación sí constituye una manifestación de capacidad económica que habilitaría la atribución de obligaciones fiscales. Sin embargo, esta tesis es, en el mejor de los casos, incompleta y, en el peor, inconsistente. La comisión por intermediación puede justificar la sujeción a la impo-

sición directa –impuesto sobre sociedades o IRPF, en su caso– pero no legitima por sí sola la imposición como sujeto pasivo de un impuesto indirecto sobre el consumo, cuando la plataforma: no es parte del contrato de compraventa, y no repercute el IVA al consumidor final en nombre propio, sino que facilita la ejecución técnica de la operación. La confusión entre ingreso accesorio y capacidad contributiva primaria distorsiona la estructura funcional del IVA, cuyo diseño descansa en una cadena de valor entre agentes económicos que trasladan el impuesto hasta el consumidor final. La plataforma no se inserta en esta cadena como contribuyente económico, sino como infraestructura digital; imponerle deberes sustantivos rompe la neutralidad y desdibuja la función del tributo.

Desde la perspectiva del Derecho de la Unión, la jurisprudencia del TJUE ha sido coherente en exigir una vinculación sustancial entre el obligado fiscal y la operación gravada, incluso en materia de imposición indirecta. En casos como C-250/95 (Futura Participations), C-524/04 (Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation) o C-285/10 (Bonik), el Tribunal ha reafirmado que la atribución de deberes fiscales debe fundarse en criterios de capacidad, control efectivo o beneficio económico razonable. La atribución de obligaciones fiscales a plataformas cuya intervención no supera el umbral de la mera facilitación técnica o logística difícilmente supera este estándar, y podría ser objeto de impugnación por contravenir el principio de capacidad contributiva en su dimensión material, así como el principio de seguridad jurídica (art. 16 Carta DFUE) y el principio de buena administración.

4.4. Responsabilidad objetiva versus capacidad subjetiva: una contradicción estructural

Uno de los problemas más profundos –y conceptualmente disruptivos– del nuevo régimen del IVA aplicable a las plataformas digitales estriba en la aparición de formas de responsabilidad tributaria objetivada, es decir, desligada de la titularidad de la renta, del consumo o de la actividad económica gravada. Esta responsabilidad se impone a sujetos que no manifiestan capacidad contributiva propia, sino que se limitan a posibilitar o facilitar –en términos tecnológicos, logísticos o informáticos– una operación llevada a cabo por terceros. En términos dogmáticos, este fenómeno representa una contradicción estructural entre el principio de capacidad económica, que exige la existencia de una situación subjetiva de riqueza real o potencial, y el uso creciente de técnicas de imputación fiscal objetivas, basadas en presunciones, ficciones legales o relaciones de proximidad funcional, ajenas al hecho imponible. Esta tensión está presente de forma paradigmática en el artículo 14 bis de la Directiva 2006/112/CE. La responsabilidad tributaria, en su formulación clásica, presupone una conducta activa o pasiva que dé lugar al nacimiento de una obligación tributaria (hecho imponible o hecho constitutivo de infracción); y una capacidad económica sobre la que pueda operar el gravamen, de acuerdo con los principios de justicia tributaria.

En el caso de las plataformas digitales sujetas al artículo 14 bis, ninguna de estas condiciones se verifica plenamente. La plataforma no ejecuta el hecho

imponible, pues no entrega bienes ni presta servicios, ni actúa como contraparte contractual frente al consumidor; pero además, su ingreso económico (si lo hay) proviene de una comisión por intermediación, no del consumo que se grava ni del beneficio de la venta; y, en muchos casos, la plataforma no tiene acceso completo a los datos esenciales de la operación, como la ubicación final del consumidor o el valor exacto del bien. Pese a ello, la norma comunitaria impone una responsabilidad tributaria automática, bajo el supuesto de que el diseño técnico del ecosistema digital la convierte en sujeto idóneo para asumir la carga. Esta forma de sujeción no responde a una atribución por participación económica, sino a una lógica de disponibilidad recaudatoria, más propia del Derecho administrativo sancionador que del Derecho tributario material. El artículo 14 bis representa una expresión clara del fenómeno que calificamos a como funcionalismo fiscal, es decir, la tendencia del legislador a configurar sujetos obligados en función de su utilidad para el sistema tributario, y no de su vinculación sustantiva con la capacidad económica gravada. Este desplazamiento transforma a los intermediarios digitales en sustitutos institucionales de la Administración tributaria, sin dotarlos de las garantías, potestades ni contraprestaciones correspondientes; rompe el vínculo lógico entre deber y derecho, pues se impone la obligación sin que el sujeto haya actuado como beneficiario de la renta gravada, ni tenga la posibilidad de deducir el impuesto pagado en operaciones correlativas; y consolida un régimen de responsabilidad objetiva, ajeno a la culpabilidad, el beneficio, o incluso la participación voluntaria. En este contexto, la plataforma es responsable no porque haya hecho algo ni porque haya omitido nada, sino porque se encuentra en una posición operativa estratégica, lo cual erosiona la arquitectura garantista del Derecho tributario y vulnera los principios rectores del Estado de Derecho.

Desde la perspectiva de la equidad, el sistema normativo actual equipara realidades económicas profundamente dispares, al imponer la misma obligación de declaración, recaudación y cumplimiento a operadores multinacionales plenamente integrados (v.gr. Amazon FBA) y a pequeñas plataformas descentralizadas que carecen de control sobre la operación. Este fenómeno invisibiliza la subjetividad fiscal del operador, tratándolo como una simple interfaz automatizada, sin capacidad de ponderar la carga que asume ni de influir en el desarrollo del hecho imponible. El resultado es una regresión normativa hacia formas de responsabilidad objetiva, incompatibles con la estructura constitucional del tributo. Además, la ausencia de un régimen claro de exoneración por falta de culpa o por imposibilidad material de cumplimiento acentúa el carácter coactivo y desproporcionado de la obligación, tal y como ha señalado el TJUE en asuntos como C-55/18 (Volkswagen) y C-284/09 (Netto Supermarkt), en los que el Tribunal ha exigido que las cargas fiscales impuestas a operadores no ejecutores del hecho imponible se ajusten a un estándar reforzado de proporcionalidad.

Frente a estas disfuncionalidades, proponemos un modelo de responsabilidad fiscal digital sujeto a condiciones materiales de subjetivación, es decir, a la constatación de elementos jurídicos y económicos que justifiquen la atribución del deber tributario. Entre estas condiciones pueden mencionarse: el control sustantivo sobre la operación (precio, contrato, logística, pago); la participación en el beneficio derivado del consumo gravado; el acceso a la información determinante del hecho imponible y sus elementos esenciales; y la capacidad técnica

y organizativa para cumplir con la obligación sin riesgo estructural de incumplimiento. Estas condiciones apuntan a una reconversión del modelo actual, que recupere los principios de capacidad subjetiva, igualdad material y legalidad tributaria en sentido estricto, como pilares ineludibles del sistema fiscal en contextos digitalizados. Pero también proponemos reorientar el modelo hacia un esquema en el que la atribución de responsabilidad tributaria exija la concurrencia de una manifestación económica sustantiva: la exigencia de nexo causal fuerte entre la intervención de la plataforma y la apropiación del valor añadido, como criterio para activar la sujeción plena; el diseño de una figura jurídica diferenciada de facilitador fiscal con obligaciones procedimentales limitadas, ajenas a la imputación del impuesto devengado; la introducción de mecanismos de exoneración o modulación de la carga, cuando se constate que la plataforma actúa en un plano puramente logístico o técnico; la articulación de una categoría fiscal intermedia entre el sujeto pasivo y el colaborador auxiliar, que permita adaptar el régimen de obligaciones a la intensidad y naturaleza de la intervención. Estas medidas apuntan a restaurar la coherencia estructural del sistema del IVA, recuperando el principio de capacidad económica como piedra angular del deber de contribuir, también –y especialmente– en entornos digitales de complejidad creciente.

5. Conclusiones

Las reformas operadas en el ámbito del IVA en el marco de la UE en los últimos años, especialmente con la introducción del artículo 14 bis de la Directiva 2006/112/CE y la implementación de los regímenes de ventanilla única, configuran un escenario normativo que, bajo el discurso de la eficiencia y la modernización tributaria, ha consolidado una forma de responsabilidad fiscal estructural ajena a los principios clásicos del Derecho tributario. Lo que en apariencia se presenta como una técnica de simplificación y mejora recaudatoria, en realidad encubre una mutación profunda –y normativamente problemática– en la concepción del sujeto obligado, de la capacidad contributiva y de la legitimidad del tributo en la era digital.

A lo largo de este estudio se ha puesto de manifiesto cómo el modelo vigente ha desdibujado los límites dogmáticos entre contribuyente, colaborador y facilitador, instituyendo una figura híbrida que no encaja en ninguna categoría jurídico-tributaria coherente: la de la plataforma sujeta por ficción. Se trata de un operador que no consume, no produce, no contrata, ni recibe el ingreso principal derivado de la operación, pero que es tratado normativamente como si lo hiciera, bajo el solo argumento de que posee la infraestructura tecnológica para controlar la trazabilidad de la transacción. Esta ficción funcional, revestida de operatividad normativa, distorsiona gravemente el principio de capacidad económica, sustituye la exigencia de riqueza gravable por la simple disponibilidad operativa, y desplaza la responsabilidad fiscal a sujetos que no han asumido voluntariamente ese rol.

El resultado es un sistema en el que no se tributa por tener, sino por estar, en el que la fiscalidad deja de gravitar sobre manifestaciones de riqueza y pasa

a ser una cuestión de posición estructural en el mercado digital. Esta lógica, por eficaz que sea desde una perspectiva de control, socava la legitimidad constitucional del sistema impositivo, y lo convierte en un instrumento de funcionalización administrativa que desatiende por completo la justicia tributaria. Imponer obligaciones plenas de recaudación, facturación y declaración a plataformas que simplemente permiten –pero no ejecutan– el hecho imponible, constituye un exceso normativo que vulnera el principio de proporcionalidad en su dimensión más estricta. Es cierto que, recientemente, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha avalado, en su sentencia de 10 de julio de 2025 (asunto C-276/24), que la responsabilidad solidaria y acumulativa en materia de IVA puede ser compatible con el principio de proporcionalidad cuando recae sobre un sujeto que sabía o debía saber de un fraude. Pero extender esa lógica a las plataformas digitales, que no participan ni en la producción ni en el consumo y cuya intervención se limita a la facilitación tecnológica, supone desnaturalizar por completo el fundamento de dicha doctrina. Lo que en el caso del comprador consciente de un fraude se justifica como una medida excepcional y focalizada de lucha contra la evasión, en el ámbito de las plataformas se convierte en una regla estructural y automática, que desborda el marco de lo proporcionado y termina por desplazar de manera indiscriminada la carga tributaria hacia intermediarios tecnológicos sin capacidad económica correlativa. Es especialmente grave que este desplazamiento de cargas fiscales no venga acompañado ni de garantías suficientes ni de mecanismos compensatorios. La plataforma digital, en muchos casos una pyme o un operador emergente, asume funciones propias de una autoridad fiscal –conservación documental, validación territorial, control de operaciones transfronterizas– sin recibir a cambio capacidad de deducción, posibilidad de revisión administrativa efectiva, ni un tratamiento diferenciado en función de su dimensión o capacidad técnica. Se produce así una privatización de facto del cumplimiento tributario, impuesta coactivamente y sin el mínimo equilibrio institucional.

Ante este panorama, no basta con ajustes marginales o mejoras procedimentales. Lo que está en juego es la necesidad de una redefinición radical del rol fiscal de las plataformas digitales. Estas no pueden –ni deben– ser consideradas sujetos pasivos en sentido pleno, salvo en aquellos supuestos en los que exista una intervención directa, contractual y económica en el hecho imponible. Su papel, cuando se limita a la facilitación tecnológica, debe ser reconducido a un régimen de colaboración reforzada, dotado de deberes proporcionados, acotados y compatibles con su naturaleza operativa. Pretender lo contrario es instrumentalizarlas como recaudadores estructurales sin legitimación jurídica ni económica. Una fiscalidad que castiga la estructura en lugar de gravar la sustancia no sólo es ineficiente a largo plazo, sino injusta desde su base. La obsesión tecnocrática por asegurar la trazabilidad mediante nodos digitales no puede justificar la demolición de los principios básicos del Derecho tributario. La eficacia recaudatoria no puede convertirse en el nuevo principio rector del sistema, suplantando a la capacidad económica, a la legalidad en sentido material y a la equidad en la distribución del esfuerzo fiscal. En la medida en que el legislador europeo mantiene este rumbo, no corrige una distorsión, sino que institucionaliza una perversión funcional del tributo.

La respuesta a la pregunta que da título a este trabajo es, pues, inequívoca: las plataformas digitales, salvo casos excepcionales, no son sujetos pasivos; son –y deben seguir siendo– colaboradores tecnológicos del sistema, no responsables sustanciales del tributo. Convertirlas en contribuyentes por defecto supone asumir que el Derecho tributario puede construirse sobre ficciones, y no sobre realidades económicas, lo que equivale a abdicar de su misión redistributiva y de su fundamento constitucional. En este sentido, un modelo de fiscalidad digital justo y sostenible debe articularse sobre cinco pilares: capacidad contributiva real, diferenciación funcional, proporcionalidad normativa, garantías efectivas y justicia estructural. Solo así será posible reconstruir un sistema en el que la tributación no sea una carga impuesta por conveniencia, sino un deber que emana de la riqueza generada, de la renta obtenida o del consumo realizado. Todo lo demás es puro funcionalismo fiscal, al servicio de una recaudación ciega y de una administración cada vez más delegada y menos legítima.

6. Referencias bibliográficas

Antón Antón, A. y Bilbao Estrada, I. (2016). El consumo colaborativo en la era digital: un nuevo reto para la fiscalidad. *Documentos - Instituto de Estudios Fiscales*, 26, 1-39.

Araújo, A. y Valadao, M. (2021). Responsabilidade tributária das plataformas de marketplace no comercio exterior eletrônico. *Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC*, 41(1), recuperado de: https://n9.cl/qysj2

Baranda Cantalapiedra, F. (2022). Una aproximación a las principales cuestiones derivadas de la fiscalidad del comercio electrónico. *Cuadernos de Formación – Instituto de Estudios Fiscales*, 28, 33-45.

Biscaia, N.D. (2021). A atribuição de sujeição passiva às operadoras de marketplace: três dimensões de análise. *Revista Direito Tributário Atual*, 48, 358-351.

Calvo Vérgez, J. (2021). La nueva fiscalidad del comercio electrónico en el IVA. *Quincena Fiscal*, 1-2, 7-16.

Campos Martínez, Y. A. (2024). El cumplimiento tributario cooperativo en el IVA en la Unión Europea: Toda una ViDA por construir. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 491, 55–94.

Correcher Mato, C.J. (2018). Economía colaborativa y recaudación tributaria: especial consideración al papel de la plataforma. *Quincena Fiscal*, 22.

Checa González, J. (2020). La inseguridad jurídica en la esfera tributaria: causas de la misma y perniciosos efectos que genera. *Anuario de la Facultad de Derecho, Universidad de Extremadura*, 36, 177-182.

Cubero Truyo, A. (2020). El impuesto sobre el Valor Añadido (I). En Pérez Royo, F., García Berro, F., Pérez Royo, I. Escribano López, F., Cubero Truyo, A., Carrasco González, F.M., *Curso de Derecho Tributario* (711-870), Tecnos.

De Abreu Fallet, A. G. (2022). Digitalización de la economía y la Administración Tributaria. Nuevas vías de la responsabilidad tributaria: el caso de los «marketplaces» en el ordenamiento tributario brasileño. *Quincena fiscal*, 20.

De Miguel Canuto, E. (2021). Rol fiscal de las plataformas digitales en el intercambio de información. *Quincena fiscal*, 15-16, 109-134.

De Miguel Canuto, E. (2022). Operaciones a distancia y operadores de plataforma ante el Impuesto sobre el Valor Añadido. *Quincena fiscal,* 1-2.

Delgado Sancho, C.D. (2016), *El principio de proporcionalidad en el ámbito sancionador tributario*, Tesis Doctoral, Universidad Complutense de Madrid.

Faúndez-Ugalde, A., Vidal Olivares, Á., Olguín Romero, A. y Molino Marisio, F. (2021). Tributación en la economía digital: Propuestas impulsadas por la OCDE y el impacto frente a los principios rectores de todo sistema tributario. *Revista Chilena de Derecho y Tecnología*, 1(10), 9-28.

Fernández González, F.J. (2001). El IVA en las operaciones intracomunitarias. *Estudios Financieros*, 220, 3-60.

García Novoa, C. (2019). El principio constitucional de seguridad jurídica y los tributos. Algunos aspectos destacables. *Revista Técnica Tributaria*, 124.

Jiménez Vargas, P. J. (2021). Los cambios y desafíos que plantea la fiscalidad de la economía digital en el contexto internacional. *Cuadernos de Derecho Transnacional*, 2(13), 289-328.

Jiménez Vargas, P. J. (2022). La nueva fiscalidad de la economía digital: primer paso para una verdadera armonización fiscal internacional. *Cuadernos de derecho transnacional*, 1(14), 334-369.

López Martínez, J. (2023). Las obligaciones de colaboración de los operadores de plataforma. *Quincena fiscal,* 22.

Machancoses García, E. (2021). Las plataformas digitales: protagonistas actuales del Derecho tributario. En MONTESINOS OLTRA, S. (coord..) y ALGUACIL MARÍ, P. (dir.), *Aspectos jurídicos y fiscales de la economía colaborativa* (175-214), Tirant Lo Blanch.

Martínez Muñoz, Y. (2023). Las plataformas digitales y su colaboración en la aplicación de los tributos: una cuestión de proporcionalidad. *Revista Española de Derecho Financiero*, 197.

Matesanz, F., (2023). ViDA. Primera Parte. IVA y economía colaborativa» [en línea], *Spanish VAT Forum* [consulta 01/02/2025], disponible en: https://n9.cl/ehxhzg

Montesinos Oltra, S. (2019). Economía de plataforma, Impuesto sobre el Valor Añadido y establecimiento permanente en la economía digital (1). *Carta tributaria. Revista de opinión*, 46.

OCDE (2014). Cómo abordar los desafíos fiscales de la economía digital [Archivo PDF]. *OCDE Publishing*. Disponible en: https://www.oecd.org/ctp/Action-1-Digital-Economy-ESPPreliminary-version.pdf

Oliver Cuello, R., (2021). Nuevas reglas en el IVA del comercio electrónico. *Quincena Fiscal*, 18, 53-82.

Palao Taboada, C. (2020). Algunas consideraciones sobre el principio de seguridad jurídica en la aplicación de las normas tributarias. *Civitas, Revista española de derecho financiero*, 185, 53-79.

Pizarro Santos, M y Trigo Portela, J. (1999): *España en Europa. Un esfuerzo fiscal desproporcionado.* Círculo de Empresarios, Monografía 6, Madrid, Grupo Mundi-Prensa.

Rocha, M. (2020). Tributação da economia digital por meio de IVA/IBS: desafios e soluções. *Revista Brasileira de Direito, Passo Fundo*, 3(16), 1-15.

Ruiz Hidalgo, C. (2023). El cumplimiento de las plataformas digitales como obligados tributarios. En Pita Grandial, A.M.ª, Málvarez Pascual, L.A. y Ruiz Hidalgo, C. (dirs.), *La digitalización en los procedimientos tributarios y el intercambio automático de información* (553-576), Aranzadi.

Sánchez Huete, M.A. y Pérez Tena, J.R. (2021). Las futuras infracciones y sanciones en la planificación fiscal internacional. Críticas de culpabilidad y proporcionalidad. *Quincena fiscal*, 1-2, 19-57.

Sánchez Pino, A. J. (2023). Régimen sancionador por incumplimiento de las obligaciones de información de los operadores de plataformas Digitales. En Pita Grandal, A.M., Málvarez Pascual, L.A. y Ruiz Hidalgo, C. (dirs.), *La digitalización en los procedimientos tributarios y el intercambio automático de información* (611-636), Aranzadi.

Sánchez-Vellvé, F.J. y Milla-Burgos, S.L. (2018). Dropshipping en el comercio electrónico: el caso español. *Esic Market Economics and Business Journal*, (49)2, 311-337.

Stiglitz, J.E. y Rosengard, J.K. (2016). *La economía del sector público*. Antoni Bosch Editor, Barcelona.

Zieliński, R., & Sroka, E. T. (2024). Growing impact of third-parties in VAT taxation – insights from digital platforms. *Studia Prawnicze KUL*, 4, 161–173.

ELEMENTOS TRIBUTARIOS EN LA FISCALIDAD DE LOS ROBOTS

José Francisco Sanz Castaño
Universidad Europea de Valencia (España)
https://orcid.org/0009-0006-5155-0768

Title

Taxation elements in the taxation of robots

Resumen

En el presente trabajo, desde una perspectiva internacional, se pretende realizar un análisis de la posible tributación de los robots entendidos estos como elementos tangibles, cuando operan mediante elementos físicos, e intangibles como inteligencia artificial autónoma. Se analizarán elementos sobre su posible tributación mediante establecimiento permanente, o por la concesión a estos de una personalidad jurídica instrumental. El eventual cálculo de la hipotética base imponible o el concepto de residencia. Así como el nexo de tributación en la jurisdicción de mercado bien mediante presencia digital significativa en caso de robots incorpóreos, o mediante la adaptación del concepto lugar fijo de negocios en el supuesto de robots con soporte físico.

Palabras clave

Tributación digital, robots, inteligencia artificial.

Abstract

In this paper, from an international perspective, the aim is to analyze the possible taxation of robots, understood as tangible elements, when they operate by means of physical elements, and intangible elements such as autonomous artificial intelligence. Elements on their possible taxation by means of permanent establishment, or by granting them an instrumental legal personality, will be analyzed. The possible calculation of the hypothetical taxable base or the concept of residence. And the nexus of taxation in the market jurisdiction either through significant digital presence in the case of disembodied robots, or by adapting the concept of fixed place of business in the case of corporeal robots.

Keywords
Digital taxation, robots, artificial intelligence.

Fecha de Recepción: 8-07-2025/Fecha de aceptación: 29-07-2025

Cómo citar: Sanz Castaño, J.F. (2025). Elementos tributarios en la fiscalidad de los robots, la delgada línea que separa lo tangible de lo intangible. *Revista Técnica Tributaria*, (150), 99-122.

SUMARIO

1. Introducción

2. El concepto de robot en la actualidad

3. El establecimiento permanente en la era digital, y su utilización respecto a los robots

4. Personalidad jurídica de los robots

5. Consideraciones generales respecto a los elementos tributarios frente a la posibilidad de tributación de los robots

5.1. Adaptación de elementos tributarios ante una eventual personalidad jurídica de los robots

6. Conclusiones

7. Bibliografía

1. Introducción

La aparición de los robots en el ámbito económico, ya sea en su forma corpórea o como inteligencia artificial (en adelante IA) en forma digital, ha generado que sea difícil separar lo tangible de lo intangible, lo humano de lo automatizado, e incluso lo jurídicamente sujeto de lo meramente funcional. Este cambio no se limita a una transformación meramente tecnológica, implica también una reformulación de los principios del sistema tributario.

El hecho de que un robot, ya sea una máquina dotada de movimiento autónomo o un programa informático con IA, capaz de tomar decisiones sin intervención humana, participe activamente en la generación de riqueza plantea controversias. ¿Puede un ente no humano generar una manifestación de capacidad económica suficiente como para justificar su sujeción a un tributo? ¿Debe contemplarse una figura jurídica intermedia que permita incluir a estas entidades dentro del sistema fiscal existente, o es necesaria la creación de un nuevo marco normativo específico?

La economía digital, impulsada en gran parte por estas formas de IA autónoma, provoca que se cuestione la utilidad del establecimiento permanente (en adelante EP). Un EP que, por otra parte, fue concebido originalmente para negocios con presencia física estable y dependientes de una dirección humana. Actualmente es posible que un negocio sea operado de forma autónoma desde un servidor remoto, sin que exista un vínculo físico entre la empresa titular y el Estado en el que se generan beneficios. Esta deslocalización obliga a reconsiderar los nexos de sujeción fiscal y los elementos que definen la residencia tributaria.

Partiendo de la base de que el diseño del sistema fiscal actual basado en la renta personal, los beneficios empresariales o la propiedad de bienes, la creciente presencia de programas de software que intervienen en la economía sin integrarse de manera evidente en ninguna de estas categorías tensiona el sistema. La realidad tecnológica ha superado en muchos aspectos las estructuras jurídicas concebidas para una economía basada en sujetos humanos, poniéndose de manifiesto una obsolescencia normativa.

De manera que el ámbito de estudio que planteo es aquel que parte de la consideración de los robots como agentes económicos activos que son capaces de formar parte de los sistemas tributarios, y, en consecuencia, de alterar su funcionamiento. En este ámbito de estudio, aún incierto, que adolece de definiciones claras, es conveniente una reflexión jurídica que, aunque no tenga todas las respuestas, ayude a entender mejor las dudas que plantea esta nueva realidad económica.

En el presente texto haré referencia principalmente a la tributación de los robots, tanto corpóreos como en forma de IA sin presencia física en negocios puramente digitales. También analizaré el establecimiento de un nexo fiscal respecto a las jurisdicciones de mercado.

En un entorno como el descrito, en el que la utilización de los robots se puede generalizar, no se debe perder de perspectiva que nos encontramos frente a una

sociedad industrial internacionalizada en la que una empresa fabricante o tenedora de robots puede obtener rendimientos procedentes de los robots situados en un Estado en el que la empresa en cuestión no es residente.

Frente a tal escenario, entiendo que se plantea la posibilidad de tributación de los robots como EP por considerarse estos como lugar fijo de negocios, siempre que estuviéramos hablando de robots corpóreos. También podría tratarse de una IA robótica que sin ser robots con soporte físico pudieran presentar elementos materiales en los términos que se plantean actualmente, por ejemplo, la existencia de servidores contratados o en propiedad de la empresa permite en la actualidad la constitución de EP bajo determinadas condiciones. También emergen otras cuestiones como las relativas a la tributación de rentas obtenidas de la explotación de los robots, ya sea como rentas inmobiliarias o mobiliarias, beneficios empresariales o cánones. O bien la posibilidad de imputar una futura personalidad jurídica a los robots y, consecuentemente, adaptar el concepto de residencia fiscal que contemple a los robots.

2. El concepto de robot en la actualidad

La idea de una transformación tan relevante de la sociedad por la aparición de los robots se ha abordado por autores como COLAO MARÍN que plantea una transformación del Derecho financiero. El autor menciona como posibilidad que, en el futuro, como consecuencia de que el ser humano deje de ser tan necesario para trabajos manuales por verse sustituido por máquinas, un amplio sector de la sociedad quedará desempleada. Y precisamente en ese momento es cuando COLAO MARÍN considera que serán necesarios mecanismos de financiación públicos a efectos de que las personas que quedan privadas de sus trabajos puedan seguir viviendo[1]. Únicamente añadir que dada la rapidez con la que se está desencadenando la evolución técnica, puede que los empleos sustituidos no sean únicamente los de trabajadores que desarrollan tareas manuales. Sino que también aquellos trabajadores que realizan trabajos técnicos se ven amenazados por la utilización de programas informáticos o softwares avanzados con inteligencia artificial (en adelante IA), que realizan tareas altamente técnicas, como puede ser la inversión en bolsa. Se trata de una cuestión que hasta hace pocos años se había considerado una utopía, sin embargo, los rápidos avances tecnológicos han obligado a precipitar estrategias jurídicas que deberán hacerse efectivas en el ámbito jurídico antes de lo esperado.

En lo concerniente al uso de nuevas tecnologías en la producción, se plantean tanto escenarios positivos como negativos. MIRAS MARÍN menciona un futuro en el que la sociedad podría mantener el equilibrio en un contexto en el que la explotación de robots con IA conllevaría una mejora de producción, obteniéndose ingresos mediante impuestos que seguirían la estructura tradicional y distribuyéndose de esta manera la riqueza obtenida. Respecto a los trabajadores

1 Colao Marín, P.M. (2020), «Inteligencia artificial, robótica y derecho tributario los presupuestos del cambio de paradigma Tributos», en J.J. Hinojosa Torralvo, I. Cruz Padial, (Dirs.), *Tributos, servicios digitales y robótica*, Thomson Reuters Aranzadi, Pamplona, pp. 233-259.

desempleados, estos, deberían obtener una formación adaptada a la nueva sociedad y podrían conseguir nuevos empleos.

También se presentaría un escenario negativo, consistente en que la sociedad se vería resentida por un sistema en el que los robots sustituirían de manera repentina a las personas empleadas, que verían cómo sus trabajos se llevarían a cabo por las máquinas. Como consecuencia, la recaudación obtenida por la renta personal de los trabajadores se desplomaría precisamente por la sustitución abrupta de estos, que se encontrarían desempleados por el uso de robots. Emergería así una nueva necesidad de adaptación de la formación de personas desempleadas al nuevo sistema productivo. Lo que causaría la caída de los ingresos públicos y el aumento del gasto público. En tal situación, MIRAS MARÍN propone un impuesto sobre la automatización robótica del trabajo con el objeto de contrarrestar la necesidad de ingresos[2].

En el contexto de la revolución industrial 4.0 se está materializando un salto tecnológico evolutivo en relación al negocio digital, en el que la gestión de negocios digitales, *v. gr.* un negocio de comercio electrónico, puede estar gestionado íntegramente por software de IA[3] que lleva a cabo operaciones económicas con autonomía o únicamente mediante supervisión humana esporádica. De manera que, ante la eventual consideración de los softwares con IA como robots incorpóreos se introduce un nuevo elemento de complejidad respecto a la tributación en los negocios digitales.

Esto último tiene como consecuencia que la frontera que divide el mundo tangible del intangible es cada vez más difusa, MORALES MORENO ha desarrollado su teoría sobre la evolución del concepto de obligación en el derecho español. Según el autor, las transformaciones sociales y económicas han influido en la evolución del derecho de obligaciones, abordando temas como la unificación de la noción de incumplimiento contractual y la adaptación del Código Civil al derecho europeo. Además, el autor profundiza en las consecuencias económicas del incumplimiento contractual, lo que complementa su análisis sobre las obligaciones en el derecho español[4]. Es decir, en la actualidad en el ámbito

2 Miras Marín, N. (2022) «El régimen tributario del trabajo automatizado mediante robots e inteligencias», en G. Sánchez-Archidona Hidalgo (Coord.), *La tributación del comercio electrónico: modelos de negocio altamente digitalizados,* Wolters Kluwer España, Madrid, pp. 355-384. En el mismo sentido propone un impuesto en el mismo sentido Jabalera Rodríguez, A. (2020) «Industria 4.0 y Fiscalidad. Los sistemas tributarios frente a los avances en robótica e inteligencia artificial», en G. M. Luchena Mozo, M. E. Sánchez López (Dirs.), *Los retos del derecho financiero y tributario desde una perspectiva internacional,* ISBN 978-84-17466-93-0, pp. 247-276.

3 Respecto al crecimiento exponencial del e-commerce véase, Marcos Cardona, M. (2025) «La sostenibilidad como desafío para optimizar la logística y el transporte en el e-commerce: impacto ambiental e implicaciones tributarias», *Revista justicia & trabajo*, ISSN-e 2952-1955, Nº. Extra 1, (Ejemplar dedicado a: Fiscalidad y digitalización en el sector del transporte: perspectivas jurídico-tributarias para un modelo sostenible.), pp. 3-28. Respecto al análisis de la IA y la robótica en su relación con el Derecho financiero, véase Navarro Faure, A. Gil García E. (2021) *Retos del derecho financiero y tributario ante los desafíos de la economía digital y la inteligencia artificial*, Tirant lo Blanch. Pérez Bernabeu, B. (2024) «Inteligencia artificial y administración tributaria a la luz del principio de legalidad: hacia un marco jurídico garantista», *Revista Española de Derecho Financiero*, Nº 204, Editorial Civitas.

4 Morales Moreno, A. (2006) *La modernización del Derecho de las Obligaciones*, Civitas, p. 180 y ss.

jurídico existe una difícil diferenciación entre el mundo tangible e intangible, especialmente en lo que respecta a las obligaciones y los bienes inmateriales.

El concepto de robot es esencial porque en el actual contexto digital podemos encontrarnos frente a un dispositivo que no sea físico y que ofrezca la posibilidad de beneficios a la empresa titular del dispositivo en un Estado en el que no es residente esta última. Este resultado puede operarse a través de un robot físico que podría ser objeto de explotación otorgando ingresos a la empresa titular del mismo, para lo cual, tal y como adelantábamos parecería que se podría recurrir al concepto de presencia física más tradicional del EP.

La primera dificultad a la que nos enfrentamos es a la de definir qué es un robot, de hecho, parece que el mayor consenso en cuanto a las definiciones de robot reside en que no hay una definición clara[5].

La definición actual de robot debe realizarse desde la perspectiva del impacto en la sociedad y en los negocios jurídicos. Para lo cual, se debe tener en cuenta el avance tecnológico, y no únicamente el estado actual de la tecnología[6], sino también el que se espera en el corto plazo. Porque nos encontramos ante una evolución tan precipitada que rápidamente nuevos descubrimientos tecnológicos quedan desfasados y superados por novedosas invenciones o mejoras. Razón por la cual no vemos sentido en proveer una definición de robot únicamente desde la perspectiva física.

En el mundo digital actual nadie duda que los negocios digitales como el comercio electrónico avanzarán de manera generalizada hacia modelos más automatizados gestionándose sistemas de venta ejecutados únicamente por IA autónoma en la jurisdicción de mercado. Todo ello sin perjuicio de que esta pueda ser controlada, o gestionada, por la empresa matriz en el Estado de residencia.

De manera que resulta evidente que el modelo de robot comúnmente conocido ha quedado obsoleto, estableciéndose en el caso de los robots una delgada línea que separa el mundo puramente digital o intangible del inmaterial o intangible. Si el concepto de EP ha quedado obsoleto porque la nota principal que lo caracteriza como lugar fijo de negocios, ya no es necesaria en el actual mundo digital, parecería obvio que el concepto de robot, a efectos jurídicos, no debería prescindir de la posibilidad de la existencia de softwares en los que mediante IA se gestionara de forma íntegra y autónoma una unidad de negocio digital.

Tal y como sostiene FALCÓN PULIDO, la mayoría de la doctrina presenta definiciones acerca del concepto «robot» con notas comunes en lo relativo a los requisitos de percepción, decisión y acción. Así como también la característica del autoaprendizaje, lo cual, permite separar los robots como simples objetos de los robots inteligentes, entendiendo estos como una posible nueva categoría. Adoptamos la definición formulada por el autor respecto a robot inteligente como «aquel programa, con o sin soporte físico, con capacidad de autoaprendi-

5 Barrio Andrés, M. (2018) «Hacia una personalidad electrónica para los robots», *Revista de Derecho Privado*, nº 102, 3, pp. 93-94.

6 Que, por otra parte, ya permite explotar negocios digitales mediante softwares con IA, aunque todavía esa práctica no se haya generalizado en el mundo de los negocios digitales.

zaje, que, de manera autónoma, a través de sensores, procesadores y actuadores, tenga un impacto alterando e interactuando con el entorno».

Por tanto, según FALCÓN PULIDO no sería estrictamente necesaria la «corporeidad» de los robots porque de hecho comienza en la definición otorgando como primera cualidad del robot la característica «programa», que es comúnmente conocido como una creación que opera desde el mundo intangible[7].

3. El establecimiento permanente en la era digital, y su utilización respecto a los robots

Tal y como menciona SELMA PENALVA el mundo digital presenta desafíos fiscales por la nueva dimensión de la economía digital. La aparición de nuevas tecnologías como blockchain permite el desarrollo de nuevas modalidades de negocio de manera deslocalizada, con la dificultad que ello conlleva en la aplicación de los criterios tradicionales de sujeción fiscal[8].

Según MORENO GONZÁLEZ, el concepto de EP es difícilmente utilizable en relación al comercio electrónico. Concretamente, apunta que el concepto de lugar fijo de negocios del artículo 5 del Modelo de Convenio de la OCDE, no es adaptable a la economía digital. La propia naturaleza de estos negocios, que facilita un comercio web sin existencia de infraestructura alguna, tanto de bienes como de servicios, determina que el concepto de EP no sea traspasable al comercio electrónico[9].

Señala CARBAJO VASCO que el EP en su versión digital, tal y como ha sido planteado en el ámbito de la OCDE y la Unión es ambiguo y no complementario al presente Derecho financiero internacional. Esgrime el autor que el concepto de EP va intrínsecamente unido a la presencia material de manera que no se puede establecer el nexo de tributación en el caso de negocios digitales, precisamente por no existir establecimiento físico.

Por la propia complejidad en la concreción del concepto EP digital, en pro de la seguridad jurídica y por la problemática inserción del concepto en los ordenamientos jurídicos nacionales. El autor considera más apropiadas soluciones multilaterales en el Marco Inclusivo de la OCDE descartando la iniciativa unilateral y la generación de tensiones internacionales en el intento de insertar el concepto en cuestión en el marco del EP[10].

---

7 Falcón Pulido, Á. (2022) *Fiscalidad y robótica,* Tirant lo Blanch, p. 212.

8 Selma Penalva, V. (2025) «Una mirada a los desafíos fiscales de los mundos virtuales», *Derecho Digital e Innovación, Digital Law and Innovation Review,* ISSN-e 2659-871X, Núm. 24 (abril-junio).

9 Moreno González, S. (2019) «Alternativas para la tributación de la economía digital el establecimiento permanente virtual», en C. García Novoa, *4ª Revolución industrial: la fiscalidad de la sociedad digital y tecnológica en España y Latinoamérica,* 2019, ISBN 9788413093727, pp. 69-105.

10 En el marco del Pilar 1 y Pilar 2. En el mismo sentido otros autores consideran la presencia física como elemento que hace incompatible el EP con la versión digital. Véase Cruz Padial, I. Sánchez-Archidona Hidalgo, G. (2017) «Economía digital, establecimiento permanente y presencia digital significativa tras las conclusiones del informe del GEFED», *Quincena fiscal,* ISSN 1132-8576, Nº 18, p. 6. Ramos Herrera, A. J. (2019) «*La importancia de la figura del establecimiento permanente en la fiscalidad del comercio electrónico*» en A. Antón Antón, A. Bilbao Estrada, I. (Dirs.) Retos y oportunidades de la Administración Tributaria en la era digital, Aranzadi, p. 9.

Por su parte ÁLAMO CERRILLO apunta que el concepto de EP ha quedado obsoleto, y que requiere de una adaptación teniendo en cuenta la actual economía digital. Defiende que el criterio de lugar fijo de negocios es insuficiente debido a que las empresas pueden obtener ingresos sin necesidad alguna de tener presencia física en el marco de la economía digital. Asimismo, subraya que la determinación de existencia de actividades auxiliares y preparatorias constituye otro de los grandes dilemas a los que tienen que hacer frente las organizaciones internacionales.

Además, resalta la insuficiencia del recurso a los servidores, mediante los que se trató de conferir la característica de presencia física en la economía digital, así como la existencia de vacíos legales que permiten poner en práctica una planificación fiscal agresiva –acción 5 Plan BEPS– no deseada, provocan la disminución de la recaudación.

Con la finalidad de adaptar el concepto de EP propone el concepto de «presencia digital significativa», consistente en el establecimiento de un nexo de sujeción fiscal que permita gravar las operaciones digitales. Se trata de una necesidad de evolución hacia un nuevo concepto de EP redefiniendo los elementos que lo configuraban en torno a la concepción del «lugar fijo de negocios» y que, según la autora, a todas luces, son insuficientes en la fiscalidad de los modelos de negocio virtuales.

Respecto a los criterios a efectos de determinar cuándo nos encontramos ante una empresa que desarrolla una presencia digital significativa, la autora propone indicadores como el número de contratos realizados, número de usuarios activos o cuentas existentes en plataformas digitales, la cantidad de bienes o servicios digitales consumidos.

Según ÁLAMO CERRILLO establecer un nuevo nexo basado en la «presencia digital significativa» se consideró por el Grupo de Expertos de la OCDE para operaciones digitales completamente desmaterializadas. Sin embargo, señala que el Informe Final del proyecto BEPS (Acción 1) de la OCDE finalmente no recomendó la adopción del concepto de EP digital porque existen otras medidas BEPS que podrían servir como herramientas en el establecimiento de nexo fiscal en la economía digital evitando conflictos con convenios fiscales en vigor[11].

Por otra parte, FONT GORGORIO considera que no es necesario renunciar al concepto tradicional del EP fundamentado en la presencia física. Sino que existe la posibilidad de compatibilizar el concepto tradicional con una nueva concepción de EP digital en el artículo 5 del MC OCDE que aplicaría a empresas que no cuentan con presencia física en un entorno digital. El mismo artículo 5 MC OCDE debería contener la nueva definición paralela y relativa al EP virtual, de manera que no se trataría de una sustitución del concepto tradicional sino de una inserción de una nueva variante del EP creada específicamente para el entorno digital.

11 Álamo Cerrillo, R. (2018) «La economía digital, el concepto de establecimiento permanente y la realización de actividades auxiliares o preparatorias», *documentos - Instituto de Estudios Fiscales*, ISSN 1578-0244, Nº. 3, p. 284.

Según la autora este nuevo concepto de EP digital se debería acompañar de criterios de atribución de beneficios al mismo, así como de mecanismos de control por parte de las Administraciones Tributarias de los distintos Estados que permitieran una aplicación práctica real y eficiente de este nuevo supuesto de EP[12].

En el ámbito de la Unión nos encontramos con la Propuesta de Directiva de la Comisión Europea (2018) sobre una «presencia digital significativa», además, la Comisión propuso una directiva que también abarcaba un EP digital fundamentado en la «presencia digital significativa». Y aunque el concepto no se ha hecho efectivo definitivamente mediante instrumentos vinculantes en el ámbito de la Unión, sí se ha implementado, al menos en cuanto al espíritu de la propuesta, en el Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales de la Ley 4/2020[13].

Desde la perspectiva del Pilar 1 de la OCDE la referencia a la «presencia fiscal significativa» o la función que cumple, esta, ha sido recogida por el término «Amount A» del Pilar 1, que afecta a los beneficios de las grandes multinacionales en los Estados donde radican consumidores[14].

La existencia de sitios web o servidores es relevante en la actualidad a efectos de la configuración de un EP. Una página web se conforma por una unión de software y datos electrónicos que no constituyen elementos materiales y por tanto no son susceptibles de categorizarse como un EP. No obstante, el servidor que contiene los datos posee una ubicación física y a través del mismo servidor se puede constituir un lugar fijo de negocio respecto a la empresa que lo explota, de manera que con tales elementos físicos se podrá constituir un EP[15].

Por tanto, en la actualidad, la diferenciación entre la página web y el servidor en el que se almacena esta, así como la relación con el servidor por la parte de la sociedad que explota el servidor cobra especial relevancia. Para poder considerar que el servidor en cuestión constituye elemento suficiente con el objeto de constituir EP la empresa que lo explota debe tener sobre el mismo derechos de propiedad o arrendamiento[16].

De manera que, estas estrategias fiscales pueden ser empleadas en la búsqueda de un nuevo nexo de tributación en el mundo digital, como el de presencia digital significativa o la actividad económica sustancial sin presencia física. Buscan reemplazar el EP clásico por formas de sujeción fiscal que encajen en el mundo digital, como la localización de usuarios, la recolección masiva de datos o el volumen de transacciones digitales. En ese contexto, la cuestión es si la tecnología puede funcionar sin contacto humano directo, y si es suficiente para establecer vínculos fiscales con una jurisdicción. En mi opinión, la situa-

12 Font Gorgorió, P. (2019) «La redefinición del establecimiento permanente en el marco de la economía digital: el establecimiento permanente virtual», *Revista española de derecho financiero*, ISSN 0210-8453, ISSN-e 2695-7493, Núm 182, p.15.

13 Publicado en: «BOE» núm. 274, de 16 de octubre de 2020.

14 Independientemente de la existencia de EP.

15 Cruz Padial, I. Sánchez-Archidona Hidalgo, G. (2017) «Economía digital, establecimiento permanente y presencia digital significativa tras las conclusiones del informe del GEFED», cit., p.6.

16 Ramos Herrera, A. J. (2019) «*La importancia de la figura del establecimiento permanente en la fiscalidad del comercio electrónico*» cit., p. 9.

ción se vuelve aún más compleja cuando se introduce el uso de robots o IA autónoma. Si un robot corpóreo presta servicios en un Estado distinto al de residencia de la empresa que lo posee, podría argumentarse que cumple la función de un EP, siempre que su uso sea regular, vinculado a una actividad económica y presente cierto grado de estabilidad. Pero si el robot carece de soporte físico y opera digitalmente, la cuestión se desplaza hacia la infraestructura digital utilizada como servidores o plataformas, su grado de automatización, y la posibilidad de imputar sus resultados a un centro de dirección efectiva.

Por tanto, el debate actual no se limita a si el concepto de EP es técnicamente adecuado, sino que también cuestiona si sigue siendo un criterio válido en una economía que ya no depende de la ubicación física. Considero que la evolución hacia sistemas autónomos obliga a considerar nuevas formas de conexión fiscal entre el lugar donde se genera valor y el lugar donde se grava. Y en ese proceso, los robots como agentes autónomos de actividad económica podrían desempeñar un papel cada vez más relevante.

Por consiguiente, se trata de un escenario en el que los negocios digitales pueden ser monitorizados a distancia por seres humanos. Se diseñan softwares con IA que con autonomía pueden gestionar negocios. De manera que el concepto de lugar fijo de negocios parece que queda desnaturalizado respecto a su utilización con los robots, porque aquel está diseñado para empresas con intervención humana, mientras que los robots corpóreos o incorpóreos con IA no exigen que haya una actividad de dirección ni intervención por parte de personas físicas. Además, el negocio digital autónomo desarrollado por un robot sin soporte físico con IA puede requerir de un servidor, hardware autónomo o red descentralizada, mientras que el lugar fijo de negocios requiere un lugar físico de negocios con cierto grado de permanencia y disposición. Por todas estas cuestiones, considero que la robotización de la sociedad y del sector productivo requiere de nuevos conceptos que vayan más allá del concepto tradicional de EP que ya presentaba notas de insuficiencia respecto a negocios digitales sin la incorporación en la actividad de los propios robots. Cuestión que incrementa la complejidad en cuanto a la tributación en el plano internacional.

4. Personalidad jurídica de los robots

Cuando tratamos la posible personalidad de los robots en el ámbito tributario, conviene comenzar por distinguir entre diferentes niveles de reconocimiento. En primer lugar, estaría la personalidad jurídica plena, aquella que permite actuar como sujeto de derechos y obligaciones en un plano general, y que es similar a la que poseen las personas jurídicas tradicionales (sociedades, asociaciones, fundaciones). Esta opción implicaría otorgar al robot un estatus legal autónomo, con capacidad para contratar, poseer bienes y responder jurídicamente, algo que genera fuertes resistencias éticas, filosóficas y técnicas.

Una alternativa intermedia sería la personalidad instrumental o funcional, limitada a ciertos efectos jurídicos concretos. En este caso, el robot no tendría personalidad general, pero sí podría ser considerado sujeto activo en ámbitos

específicos, como el tributario. Esto permitiría atribuirle obligaciones fiscales sin necesidad de extenderle todos los derechos de una persona jurídica.

Por último, cabe la posibilidad de considerar al robot como sujeto fiscal sin personalidad jurídica. En este caso, se seguiría un esquema similar al de ciertas figuras como los fondos de inversión o fideicomisos, que, aunque no tienen personalidad plena, sí son tratados como contribuyentes a efectos impositivos.

FALCÓN PULIDO considera que la hipotética personificación de los robots se produciría tomando como base en el Derecho Romano el estatuto que se dio a los esclavos, otorgando capacidad de representación a los robots para realizar las operaciones que entren dentro de su ámbito de negocio, persistiendo de esta manera los robots, como bienes artificiales. Todo ello en unos términos en los que se les otorgaría una personalidad jurídica que requiere recurrir a la figura de la «ficción jurídica», de manera que se habilitara al robot para actuar en el tráfico jurídico exigiendo una especie de complemento en lo relativo a la capacidad de obrar. De esta forma se les concedería personalidad pudiendo estos constituirse como sujetos pasivos de los tributos en cuestión[17].

ÁLVAREZ MARTÍNEZ sugiere considerar la posibilidad de reconocer al robot como sujeto de derecho con capacidad jurídico-tributaria, sobre todo cuando su grado de autonomía y capacidad decisoria lo convierta en un agente económico relevante dotando de contenido la figura del «robot contribuyente». Propone en base a tales razonamientos la posibilidad de la creación de un tributo específico para los robots[18].

Según MACANÁS todas las normas presuponen la voluntad como elemento necesario de las relaciones jurídicas para todo sujeto en el ámbito del Derecho. Condición que no es ajena *v.gr.* a las personas que, contando con personalidad y plena capacidad jurídica, cuando adolecen naturalmente de toda voluntad, requieren de representación de otros.

La concesión de personalidad jurídica según MACANÁS es susceptible de conferir ventajas a los titulares del robot. Ya que, otorgando personalidad jurídica a un robot, el mismo, podrá participar de negocios jurídicos de manera autónoma sin necesidad de intervención por parte de otros sujetos. O bien en cuanto a la responsabilidad atribuida a la personalidad del robot, este, podrá ser responsable de manera directa en el tráfico jurídico reduciendo costes atribuibles a procesos judiciales complejos que precisamente tenían como objeto determinar la responsabilidad.

El autor también sostiene que la utilidad más relevante derivada de la personalidad jurídica otorgada en este caso al robot proviene del ámbito económico

17 Sin embargo, FALCÓN PULIDO, estima que es más plausible que finalmente se acabe por adoptar iniciativas en las que se considere a los robots como objetos del tributo, y se calcule la capacidad económica de los sujetos pasivos, como hecho imponible. Falcón Pulido, Á. (2022) *Fiscalidad y robótica,* cit., pp. 211-215.

18 Álvarez Martínez, J. (2021) «Robótica y fiscalidad: problemática actual y algunas propuestas de futuro», *Revista técnica tributaria,* ISSN 0214-6010, Nº. 133, p. 60 y ss.

porque el uso del mismo puede conllevar costes reducidos u optimización de beneficios[19].

MÉNDEZ SERRANO comenta respecto a la futurible personalidad de los robots que hay que discernir de manera clara antes de conceder personalidad a los robots, si es necesario, porque realmente existen herramientas legales para resolver la problemática derivada del uso de los robots. Sostiene que existe un mal entendimiento de lo que es realmente la IA, ya que, según la autora, concederles personalidad jurídica puede desembocar en consecuencias negativas y no pretendidas incluso en relación a los derechos fundamentales[20].

PIN LEAN LAU examina críticamente la propuesta de extender la personalidad jurídica a la IA, especialmente a los robots humanoides sociales, a la luz de las implicaciones éticas, legales y sociales. La autora sostiene que el creciente desarrollo de sistemas de IA plantea desafíos normativos importantes, pero advierte contra una extensión precipitada de la personalidad jurídica. Si bien reconoce que la atribución de ciertos deberes y responsabilidades podría parecer funcionalmente útil, cuestiona que estas entidades puedan ser verdaderos sujetos del derecho en sentido pleno, particularmente por su carencia de conciencia, intencionalidad o autonomía moral[21].

Respecto a esta cuestión entre las principales ideas se encuentran las de SOLUM, que, con la finalidad de sostener la existencia de una personalidad artificial, sostiene que la personalidad jurídica no depende de la conciencia, sino que es una construcción legal funcional, no una consecuencia de tener conciencia, voluntad o emociones. De manera que desde esta perspectiva se posibilita otorgar personalidad jurídica a entes no humanos, como los robots.

La personalidad jurídica atribuida a los robots sería instrumental, de manera que, si es útil o necesario para el sistema tributario reconocer a los robots como sujetos de obligaciones fiscales, podría justificarse su personalidad jurídica sin contradicción.

---

19 Macanás, G. (2023) «Bases para la personalidad jurídica de los entes no humanos», *Derecho Privado y Constitución,* ISSN 1133-8768, Nº 43, pp. 48,29,44, 46.

20 Méndez Serrano, Mª M. (2024) «Derechos fundamentales y personalidad jurídica de los robots: ¿para qué?», *Derecho Privado y Constitución*, 44, pp. 52-60, 76 y ss.
doi: https://doi.org/10.18042/cepc/dpc.44.02, p. 52. Según ROJO GALLEGO-BURÍN en ningún caso podría equipararse la persona con un robot. No puede olvidarse que los humanos somos sujetos de Derecho pero nunca objeto de Derecho. Las máquinas con IA o los robots son objeto de Derecho. Si queremos preservar la dignidad humana en el entorno digital, no se le puede atribuir personalidad a las máquinas. Los derechos humanos tienen como finalidad asegurar los derechos más relevantes de la personalidad humana.
No podemos utilizar la personalidad *mutatis mutandis* de las personas jurídicas, pues tras ellas siempre hay seres humanos que se asocian para alcanzar una finalidad común, algo que nunca se produce en los robots. No podemos tratar a las máquinas como a seres humanos, ni podemos hacer creer a las personas que dichos artilugios son como seres humanos, ello sería un desafío a los propios Derechos Humanos.
Persona es una palabra polisémica, pero entre sus múltiples acepciones no se puede incluir a máquinas. En definitiva, los robots son objetos a los que el ordenamiento jurídico ni les puede ni les debe reconocer ninguna capacidad jurídica. Rojo Gallego-Burín, M. (2020) «Los fundamentos históricos del sistema jurídico versus la personalidad electrónica de los robots», *Revista jurídica de Castilla y León,* ISSN 1696-6759, Nº. 52, pp. 24-25.

21 Pin Lean Lau, «The Extension of Legal Personhood in Artificial Intelligence», *Revista de bioética y derecho: publicación del Máster en bioética y derecho,* ISSN-e 1886-5887, Nº. 46, 2019, pp. 47-66.

Por otra parte, respecto a qué robots pueden ser susceptibles de tener personalidad jurídica, SOLUM sugiere que la personalidad se debería atribuir al robot con IA que tuviera autonomía funcional y cuando participara en relaciones jurídicas complejas. De manera que el reconocimiento como persona jurídica mejoraría el desenvolvimiento del ordenamiento jurídico por posibilitarse una adaptación del mismo al considerarse los robots, como sujetos, susceptibles de ser imputados de obligaciones jurídico tributarias.

La personalidad jurídica es una creación del Derecho porque el ordenamiento jurídico ya reconoce como personas jurídicas a entidades sin conciencia como sociedades mercantiles, fundaciones, u ONG. Siendo las entidades con personalidad jurídica susceptibles incluso de cometer delitos de acuerdo a recientes adaptaciones del código penal[22].

Respecto a la posibilidad de conferir personalidad jurídica a los robots, FALCÓN PULIDO, introduce el concepto de «personalidad robótica como evolución de la personalidad jurídica». Que consistiría en conferir a los robots el estatus de personas jurídicas, extendiéndose este concepto más allá y siendo susceptible de ser aplicado a sociedades que tengan como finalidad, o como una de ellas, la explotación de los robots. Posibilitando, una eventual personalidad jurídica de los robots, llevar a cabo negocios jurídicos y actuar frente a la Administración Tributaria[23].

Por consiguiente, considero que no es absolutamente necesario que exista una equivalencia entre humanidad y personalidad jurídica, sino que esta última es una herramienta flexible al servicio del ordenamiento. Considero que lo realmente relevante para decidir si un robot debe tener personalidad jurídica es si eso sirve para cumplir objetivos legales. *V.gr.* asegurar que el sistema tributario funcione bien o que ciertos comportamientos puedan ser considerados responsables.

En este contexto, y en mi opinión, la propuesta de una personalidad instrumental constituye un instrumento técnico que habilita la concesión de derechos y deberes en aquellos casos donde el comportamiento autónomo del robot tenga repercusiones jurídicas reales y relevantes.

En consecuencia, esta concepción hace posible que el Derecho evolucione sin necesidad de forzar sus propias categorías fundamentales, sino adaptándolas a nuevas realidades tecnológicas. Si un robot con IA participa en operaciones económicas relevantes, firma contratos electrónicos o genera ingresos de forma autónoma, el reconocimiento de cierta personalidad permitiría sujetarlo a obligaciones fiscales específicas, sin necesidad de convertirlo en una persona jurí-

---

22 Solum Lawrence B. (1992) «Legal Personhood for Artificial Intelligences», *North Carolina Law Review,* Vol. 70, Illinois Public Law Research Paper No. 09-13, pp. 1231-1287 Disponible en SSRN: https://ssrn.com/abstract=1108671.
(Artículo incluido en el volumen Artificial Intelligence and Legal Analytics, 1992, y disponible en SSRN)

23 Además, el autor, califica la personalidad como «personalidad robótica» en añadidura a las ya existentes «persona física» y «persona jurídica». El término persona jurídica aplicable a los robots no debería ser comparable con el de las personas físicas, sino que se trata más bien de una ficción jurídica, de manera que se adopte un régimen jurídico que facilite capacidad de representación para algunos negocios jurídicos sin perder la configuración artificial de bien, rompiendo la dicotomía tradicional entre personas y cosas. Falcón Pulido, Á. (2022) *Fiscalidad y robótica*, pp. 105,108 y 213

dica plena. Esta opción intermedia centrada en la eficacia del sistema evita caer en el rechazo absoluto, y plantea una solución operativa.

5. Consideraciones generales respecto a los elementos tributarios frente a la posibilidad de tributación de los robots

Se plantean no pocas inquietudes respecto a los elementos tributarios en la tributación de los robots. Para CHECA PRIETO genera dudas el gravamen de la renta que generase el robot en el ámbito de la tributación sobre las personas jurídicas o si se trasladaría al IRPF, también la magnitud sobre la que debería recaer la base imponible del impuesto. Es decir, sobre la productividad de la máquina, el salario que considerara la empresa que podría recibir el robot, etc [24].

Los robots, y especialmente aquellos que incorporen IA, pueden realizar actividades que generan valor económico, ya sea mediante la producción de bienes, la prestación de servicios o la realización de operaciones complejas con efectos patrimoniales relevantes. Aunque los robots no tienen voluntad ni conciencia, su autonomía práctica les permite efectuar procesos económicos de manera análoga a los que realiza un ser humano. Es entonces cuando surge la cuestión de si esa capacidad generadora puede entenderse como una manifestación objetiva de capacidad económica, aunque su titularidad última siga ligada a la empresa propietaria, el desarrollador o el usuario final.

DÍAZ CALVARRO argumenta que los robots podrían ser contribuyentes en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto sobre Sociedades. Con la finalidad de que estos puedan considerarse obligados tributarios, es esencial el análisis respecto a los mismos del concepto de capacidad económica, y de cómo se manifiesta respecto a los robots [25].

Argumenta que las operaciones o negocios llevados a cabo por los robots manifiestan una cierta capacidad económica que beneficia a aquellos que se sirven de los robots, y que, por tanto, permite que contribuyan a los gastos públicos. Según DÍAZ CALVARRO, la problemática estriba precisamente en la concreción del elemento subjetivo del robot que crea ese valor o riqueza hipotética. Influyendo esa riqueza en la capacidad económica de quien se sirve de él, ya que el robot, en el actual ordenamiento jurídico no tiene personalidad jurídica. Por tanto, quien configura el hecho imponible jurídicamente seguirá siendo la persona física o jurídica que utiliza, usa o explota el robot.

24 Checa Prieto, S. (2022) «¿Estamos caminando hacia el reconocimiento de la personalidad jurídica a los robots en la Unión Europea?», *RUE: Revista universitaria europea*, ISSN 1139-5796, Nº. 37, p.44.

25 El principio de capacidad económica constituye uno de los pilares fundamentales de la imposición moderna. Su función es asegurar que la carga tributaria se distribuya de manera equitativa, atendiendo a la aptitud real de cada sujeto para contribuir al sostenimiento del gasto público. Esta capacidad, generalmente, se ha vinculado a elementos tangibles como la posesión de renta, patrimonio o el consumo en el contexto de relaciones económicas protagonizadas por personas físicas o jurídicas tradicionales. Sin embargo, el surgimiento de agentes no humanos, como los robots, obliga a reformular si estas manifestaciones clásicas de capacidad siguen siendo suficientes o si es necesario adaptarlas a nuevas realidades que se dan en la actividad económica.

También la autora, por analogía con otro tipo de unidades económicas sin personalidad, pero con capacidad para ser obligados, considera que los robots pueden tributar. De manera que frente a los nuevos desafíos planteados por la cuarta revolución industrial en los que los empleos de los seres humanos van a verse afectados, el Derecho financiero podría contar con herramientas e instrumentos legales que sirvan para adaptarse a la nueva realidad[26].

En este punto, considero que cabría diferenciar entre dos niveles de análisis. El primero es el nivel formal, que identifica la capacidad económica exclusivamente en el sujeto humano o jurídico titular del robot, manteniendo el principio de instrumentalidad del robot. El segundo, se centra en la autonomía funcional del robot como fuente directa de riqueza, de manera que se plantea la posibilidad de reconocer capacidad económica al ente operativo en sí mismo. En mi opinión esta última interpretación podría justificar la existencia de un nuevo sujeto o ente fiscal o al menos una imputación diferenciada de los resultados económicos generados.

La doctrina y algunas propuestas normativas recientes han comenzado a explorar esa segunda vía, considerando que la realidad económica debe primar sobre las formas jurídicas tradicionales. De manera que la capacidad de generar beneficios, aunque sea por medios autónomos y no conscientes podría dar lugar a obligaciones tributarias. Por tanto, y siguiendo esta línea argumental, se podrían dar a la robotización respuestas fiscales propias, incluso si ello implica reformular las categorías clásicas del Derecho tributario.

Según IZAGIRRE ARANGUREN los robots podrían ser sujetos de derecho tanto desde la concepción de persona jurídica, como desde la concepción de una nueva y específica creación de personalidad jurídica para los robots. Apostando la autora, más bien, por esta última posibilidad, dado que los robots con IA en su propia categoría tendrían su propia configuración de derechos y obligaciones. Siendo su capacidad jurídica y de obrar, concebida e instrumentalizada con la finalidad de resolver la problemática que se suscita por la entrada de estos en la realidad económica[27].

FALCÓN PULIDO menciona que respecto al elemento subjetivo, con la finalidad de considerar a los robots como obligados tributarios, nos encontramos con dos elementos: el robot como sujeto pasivo y como parte del elemento material[28]. Como el mismo autor menciona en los términos que hemos expuesto con anterioridad, los robots únicamente podrán ser sujetos pasivos cuando tengan

---

26 Díaz Calvarro, J. M. (2021) *El robot como contribuyente: Reflexión sobre la personalidad jurídica digital*, cit. pp. 71, 65,66,67. Por su parte SEGURA ALASTRUÉ, considera que desde el Derecho tributario se plantean problemas sobre cómo establecer de manera clara tanto el hecho imponible como la base imponible o el sujeto pasivo. No es tarea sencilla identificar aquellas tecnologías sustitutivas de los humanos cuando en la mayoría de supuestos se trata de un software. Asimismo, desde el sector privado se pasaría de entender las inversiones tecnológicas, de un activo deducible, a un bien que conlleva una tributación adicional. Segura Alastrué, M. (2022) «Los robots en el Derecho Financiero y Tributario», en M. Barrio Andrés (Dir.) *Derecho de los Robots*, Ed. Wolters Kluwer, Madrid, p. 85.

27 Izagirre Aranguren , L. (2022) «Retos que plantean los robots en el Derecho Financiero: ¿fin del sistema tributario? », *Revista de Contabilidad y Tributación, CEF,* 471, pp. 77-106.

28 No debiendo confundirse el elemento subjetivo con el sujeto pasivo, el elemento subjetivo se identificaría con una relación, mientras que el sujeto pasivo es aquel que realiza el hecho imponible

personalidad específica[29]. Respecto al elemento objetivo considera que no hay especificidades y que los elementos objetivos del hecho imponible serán equiparables a los de los impuestos análogos creados sobre los robots.

5.1. Adaptación de elementos tributarios ante una eventual personalidad jurídica de los robots

Respecto al cálculo de la base imponible ante un eventual impuesto sobre la renta de los robots, según GARCÍA NOVOA se debería considerar la retribución de los trabajadores que se ven sustituidos por las máquinas, o bien la cantidad en importe de salarios que deja de satisfacer la empresa en la nueva organización industrial con uso de robots[30].

Según IZAGUIRRE ARANGUREN si se pretende gravar la renta generada por los robots o el consumo de los servicios o bienes prestados por los mismos, paralelamente al reconocimiento de la condición de sujeto de derecho y de tributo obligado, se les deberá reconocer domicilio fiscal[31].

Partiendo de la concepción de los robots como entidades susceptibles de adoptar personalidad jurídica en los términos que hemos expresado, y de poder configurarse como entes con personalidad jurídica creada *ad hoc*, pretendemos introducir elementos relevantes respecto a la posible tributación de los robots con personalidad jurídica[32].

También de las palabras de DÍAZ CALVARRO se desprende la eventual necesidad de redefinición del Derecho Financiero y Tributario, implementando modelos de negocio de manera que entre otros conceptos se debería adaptar el concepto de residencia fiscal ante una futurible personalidad jurídica robótica[33].

ORBESON propone con la finalidad de otorgar residencia a tales entes con personalidad jurídica, la regla consistente en definir la jurisdicción que ha sufrido mayores consecuencias en su mercado de trabajo por la utilización de robots inteligentes[34].

---

29 De hecho, el autor, diferencia entre un supuesto en el que el robot se considere como contribuyente que obtiene renta siendo sujeto pasivo, y otro en el que se configura un impuesto sobre la renta del uso de los robots, siendo este último, parte integrante del elemento objetivo.

30 García Novoa, C. (2018) «La tributación de los robots y el futurismo fiscal», *Taxlandia*, Disponible en https://www.politicafiscal.es/equipo/cesar-garcia-novoa/la-tributacion-de-los-robots-y-el-futurismo-fiscal.

31 Izagirre Aranguren , L. (2022) «Retos que plantean los robots en el Derecho Financiero: ¿fin del sistema tributario?», cit. p. 95.

32 Tal y como hemos expresado en el presente texto, y coincidiendo con los autores a los que hemos hecho referencia no consideramos como opción la adaptación de la figura del EP a un escenario puramente virtual y robótico sin elementos físicos ni intervención principal del ser humano.

33 Díaz Calvarro, J. M. (2021) *El robot como contribuyente: Reflexión sobre la personalidad jurídica digital*. Anuario de la Facultad de Derecho. Universidad de Extremadura, cit., p. 71.

34 ORBESON aborda específicamente la cuestión de la residencia fiscal de los robots. Orbeson, X. (2017) «Taxing Robots? From the Emergence of an Electronic Ability to Pay to a Tax on Robots or the Use of Robots», *World Tax Journal* , pp. 247-261.

El autor propone que en el momento en el que los robots adquieran mayor autonomía en la realización de negocios jurídicos, o «capacidad contributiva electrónica», se deberían adaptar las normas que definan su residencia fiscal en los mismos términos que respecto a personas jurídicas. De hecho, propone la residencia fiscal de un robot fundamentada en criterios como el lugar donde realiza sus actividades económicas principales o donde tiene un impacto significativo en el mercado laboral.

Posteriormente, en su libro «*Taxing Robots: Helping the Economy to Adapt to the Use of Artificial Intelligence»,* ORBESON indaga sobre cómo adaptar el sistema tributario para incluir a los robots como sujetos pasivos de manera intrínsecamente vinculada a su autonomía y valor generado[35].

Respecto a la cuestión que nos ocupa DE LIMA CARVALHO sugiere adaptar el concepto de residencia de dos niveles (*two-tiered taxable residence*) para la inteligencia artificial autónoma (AAI)[36]. Propone que la AAI podría ser utilizada con la finalidad de erosión de la base imponible y traslado de beneficios (BEPS). Para evitar tal consecuencia malintencionada en su uso propone la residencia fiscal de dos niveles. El lugar primario del Negocio (*Primary Place of Business - PPB*), como jurisdicción en la que se puede ubicar un «marcador físico»[37] de las operaciones desarrolladas por el robot inteligente[38]. El autor propone que PPB se defina dependiendo de dónde el robot inteligente lleva a cabo sus actividades económicas principales, dónde está físicamente el robot, o su servidor o su infraestructura[39]. En este caso se entenderá que el robot inteligente tiene su domicilio fiscal en un Estado determinado cuando el principal marcador físico de sus actividades económicas se encuentre situado en dicho Estado.

---

35 ORBESON propone la tributación de los propietarios de robots, al no tener estos personalidad jurídica ni capacidad contributiva, ORBESON propone que se grave a las empresas o personas físicas que tienen los derechos sobre ellas. Esto se basaría en los beneficios económicos obtenidos por el uso de robots en lugar de empleados humanos.
Asimismo, propone el sistema «Robot box», que grava los ingresos obtenidos por la actividad de los robots en la realización de negocios jurídicos, con un tributo diferenciado. También propone el Impuesto sobre el uso de robots, por la utilización de estos en una actividad económico-empresarial, sobre todo, en aquellos casos en los que los empleos de los trabajadores que venían haciendo esas tareas se vean afectados. Otra medida, sería la adaptación del Impuesto sobre el valor añadido (IVA), y del Impuesto sobre la propiedad de robots, o el Impuesto sobre el ingreso teórico del robot. Que implica la determinación de un ingreso hipotético que produciría si fuera un ser humano, gravando por ello a la empresa. Orbeson, X. (2019) *Taxing Robots. Helping the Economy to Adapt to the Use of Artificial Intelligence,* Edward Elgar.

36 De Lima Carvalho, L. (2019) «Spiritus Ex Machina: Addressing the Unique BEPS Issues of Autonomous Artificial Intelligence by Using 'Personality' and 'Residence», *Intertax,* Volumen 47, Número 5, pp. 425–443.

37 Desde una perspectiva superficial el concepto de marcador físico puede parecer que es análogo al de lugar fijo de negocios del artículo 5 del MCOCDE, sin embargo, aquel está diseñado para entidades autónomas no humanas, como IA o robots. Mientras que el de lugar fijo de negocios fue concebido para empresas con intervención humana requiriendo este que haya una actividad de dirección o intervención personal, el de marcador físico, no necesita tal dirección o intervención. Por otra parte, el marcador físico puede consistir en un servidor, hardware autónomo o red descentralizada, mientras que el lugar fijo de negocios requiere un lugar físico de negocios con cierto grado de permanencia y disposición.

38 Como ubicación de servidores o instalaciones industriales.

39 Parecería que se trata de un proceso de asignación de residencia análogo al que se utiliza respecto a EP respecto al «lugar fijo de negocios» que se desarrolla en un entorno en el que el robot inteligente se configura como la piedra angular. Sin embargo, el marcador físico incluye ubicaciones digitales, *v. gr*. los servidores, superándose la concepción de EP.

La residencia secundaria sería una jurisdicción en la que la AAI opera o tiene presencia económica relevante, pero donde no se encuentra su nexo más relevante. A pesar de ser secundaria, esta jurisdicción podría tener ciertos derechos limitados de imposición, especialmente si se le reconoce personalidad jurídica limitada a la AAI. En esta segunda residencia no tendría nexo de unión físico, y es donde entiendo que podrían implementarse los criterios de presencia digital significativa de manera alternativa.

Este enfoque busca adaptar los conceptos tradicionales de residencia fiscal a las particularidades de la AAI, considerando su capacidad para operar de manera autónoma y generar ingresos sin una presencia física claramente definida.

Considero que este criterio se adapta a las actuales capacidades técnicas de la IA, ya que, si solo se regula como EP robótico, los robots con «cerebro» incorporado podrían procesar la información que se encuentre en un servidor ubicado en otra jurisdicción, por lo que aquellos solo serían máquinas. Obviamente, este proceso no es completamente posible en la actualidad por el tiempo de reacción, procesamiento y envío de la información. Pero a medida que avanza la tecnología la velocidad de transmisión de información permitirá la separación de las IA y los robots[40]. Este sistema de asignación permitiría asignar residencia a un robot tanto corpóreo como incorpóreo desligando la necesidad de tener que asignar un soporte físico como es un servidor contratado por la empresa dueña del robot.

En el sistema expuesto coexisten una residencia fiscal primaria y una secundaria para una entidad autónoma no humana, como un robot, entendido este en los términos que hemos expuesto. Esta es una de las aportaciones clave y más innovadoras de su propuesta de «two-tiered taxable residence». Existe una entidad autónoma que puede tener más de una conexión fiscal relevante, y por tanto más de una jurisdicción con legitimidad para ejercer potestad tributaria sobre su actividad. Este sistema puede abordar situaciones donde el modelo tradicional de residente o no residente ya no basta para conferir una realidad fiscal de sistemas autónomos o estructuras digitales que pueden afectar a varios Estados. El sistema constituye a mi entender un modelo de tributación compartida en el que se podrían aplicar principios de reparto del beneficio, como los que propone el Pilar 1 de la OCDE, aunque con reglas adaptadas a sujetos no humanos. De manera que cada jurisdicción participe en la imposición en proporción a su grado de vinculación con la actividad económica del ente autónomo.

Considero que la eventual configuración de personalidad robótica, coincide en más elementos respecto a la personalidad jurídica que respecto a la de las personas físicas. Respecto al concepto de residencia de dos niveles aplicable en robots interpretamos una analogía con el criterio de intereses económicos, por tener en cuenta el lugar en el que el robot lleva a cabo sus operaciones económicas principales. El concepto estaría por tanto más cerca de la conceptuación de la personalidad jurídica robótica en los términos de la actual configu-

40 Este proceso de separación de máquina sin capacidad de procesamiento se puede alcanzar a medida que procesos técnicos como el 5G se vean implementados.

ración de las personas jurídicas porque no sigue el criterio de permanencia de 183 días.

De manera que parece que los conceptos que servirían para asignar residencia ante un robot deberían, en los casos en los que es identificable uno o varios elementos físicos, constituirse de acuerdo a un concepto similar al expresado por DE LIMA CARVALHO respecto al PPB. En los supuestos en los que haya una residencia secundaria sin presencia física sería compatible el concepto de presencia digital significativa. Criterio complementado por el criterio de ORBESON respecto a la jurisdicción que ha sufrido mayores consecuencias en su mercado de trabajo por la utilización de robots inteligentes[41].

6. Conclusiones

Una definición de robot no debe únicamente realizarse desde la perspectiva física, también se incluye en la definición de robot una IA que sin presencia física es capaz de llevar a cabo tareas complejas de manera autónoma.

De manera que, resulta obvio que el modelo de robot físico no inteligente comúnmente conocido ha quedado obsoleto, estableciéndose una delgada línea que separa el mundo puramente digital del de los robots.

Además, nos encontramos con la dificultad consistente en adaptar la figura del establecimiento permanente al mundo digital porque como bien es sabido, la figura de agente dependiente se reserva a personas físicas, y el establecimiento permanente fue creado en estrecha vinculación al lugar fijo de negocios. Dificultad que se ve proyectada en la utilización de robots incorpóreos que operen mediante inteligencia artificial. Se genera, por tanto, una incompatibilidad respecto al establecimiento permanente, ya que este último requiere de la intervención, dirección y participación del ser humano, además de presencia física.

Considero que en el caso de uso de robots con IA autónoma, en aras de lograr el pretendido nexo de tributación en las jurisdicciones de mercado en el mundo digital, sería más factible la implementación de un concepto nuevo vinculado a la personalidad robótica.

Los robots con IA en su propia categoría, tendrían su propia configuración de derechos y obligaciones. Su capacidad jurídica y de obrar estaría concebida e instrumentalizada con la finalidad de resolver la problemática que se suscita por la entrada de estos en la realidad económica. Tal y como hemos expuesto, entidades artificiales, pueden albergar personalidad jurídica superando objeciones naturalistas que sustentan que solo los humanos pueden ser personas jurídicas.

41 Los conceptos introducidos por ORBESON y DE LIMA CARVALHO tienen la finalidad de definir un vínculo. El de ORBESON desde perspectiva económica y social, y el de DE LIMA CARVALHO se centra en la presencia física o digital concreta. Son por tanto complementarios, y por ello los hemos integrado. El marcador físico sirve en el primer nivel de residencia impositiva, si no existe presencia física relevante, en el segundo nivel recurrimos a criterios virtuales para determinar la jurisdicción en la que también podemos integrar los elementos configuradores de la presencia digital significativa.

Se trataría de crear una «personalidad robótica», en añadidura a las ya existentes «persona física» y «persona jurídica». Además, el término persona jurídica aplicable a los robots no debería ser comparable con el de las personas físicas, sino que se trata más bien de una ficción jurídica, de manera que se adopte un régimen jurídico que facilite capacidad de representación para algunos negocios jurídicos sin perder la configuración artificial del bien.

Gravar los robots en función del salario de los trabajadores sustituidos es razonable si el robot es considerado un ente autónomo y con personalidad jurídica, ya que permite simular que tiene una «actividad económica» propia y distinta de la de su propietario.

Se trataría de una tributación sobre la actividad de los robots que se fundamentaría en la protección que se pretende dotar a los trabajadores que ven cómo sus trabajos se pierden porque son sustituidos por robots. Consecuentemente, respecto al cálculo de la base imponible se debería considerar la retribución de los trabajadores que se ven sustituidos por las máquinas, o bien la cantidad en importe de salarios que deja de satisfacer la empresa en la nueva organización industrial con uso de robots.

Por otra parte, los robots corpóreos con IA autónoma, podrían recibir residencia fiscal por la aplicación del concepto «marcador físico» aplicable en robots. Teniendo en cuenta el lugar en el que el robot lleva a cabo sus operaciones económicas principales en los casos en los que es identificable uno o varios elementos físicos, *v.gr.* dónde está físicamente el robot, o su servidor o su infraestructura. En este caso se entenderá que el robot inteligente tiene su domicilio fiscal en un Estado determinado cuando el principal marcador físico de sus actividades económicas se encuentre situado en dicho Estado.

El concepto de marcador físico no es análogo al de lugar fijo de negocios, porque este último en conexión al tradicional concepto de establecimiento permanente, está vinculado a elementos físicos gestionados por humanos con permanencia. Intervención que, en caso de robots incorpóreos autónomos, no es necesaria.

En aquellos casos en los que los robots no dispongan de marcadores físicos entiendo que se debería recurrir a un nexo basado en la concesión de residencia secundaria. En la residencia secundaria el robot también dispondría de una actividad económica, sin embargo, sin un nexo de conexión relevante. Se adolece del marcador físico y por ello se recurriría al concepto de «presencia digital significativa». La existencia de marcador físico como criterio principal no elimina la posibilidad de tributación por residencia secundaria. De esta manera se adopta un criterio de asignación de residencia fiscal en el que se puede conceder tributación compartida a varios Estados.

En ambos casos, a efectos de determinar el nexo de tributación, se tendría en cuenta la jurisdicción que ha sufrido mayores consecuencias en su mercado de trabajo por la utilización de robots inteligentes.

7. Bibliografía

Álamo Cerrillo, R. (2018) «La economía digital, el concepto de establecimiento permanente y la realización de actividades auxiliares o preparatorias», documentos - *Instituto de Estudios Fiscales*, ISSN 1578-0244.

Álvarez Martínez, J. (2021) «Robótica y fiscalidad: problemática actual y algunas propuestas de futuro», *Revista técnica tributaria,* ISSN 0214-6010, Nº. 133.

Barrio Andrés, M. (2018) «Hacia una personalidad electrónica para los robots», *Revista de Derecho Privado*, nº 102, 3.

Colao Marín, P.M. (2020), «Inteligencia artificial, robótica y derecho tributario los presupuestos del cambio de paradigma Tributos», en J.J. Hinojosa Torralvo, I., Cruz Padial, (Dir.), *Tributos, servicios digitales y robótica*, Thomson Reuters Aranzadi, Pamplona, pp. 233-259.

Cruz Padial, I. Sánchez-Archidona Hidalgo, G. (2017) «Economía digital, establecimiento permanente y presencia digital significativa tras las conclusiones del informe del GEFED», *Quincena fiscal,* ISSN 1132-8576, Nº 18

Checa Prieto, S. (2022) «¿Estamos caminando hacia el reconocimiento de la personalidad jurídica a los robots en la Unión Europea?», *RUE: Revista universitaria europea*, ISSN 1139-5796, Nº. 37.

De Lima Carvalho, L. (2019) «Spiritus Ex Machina: Addressing the Unique BEPS Issues of Autonomous Artificial Intelligence by Using 'Personality' and 'Residence», *Intertax,* Volumen 47, Número 5.

Díaz Calvarro, J. M., *El robot como contribuyente: Reflexión sobre la personalidad jurídica digital*. Anuario de la Facultad de Derecho. Universidad de Extremadura, 37, 2021, p. 71. https://doi.org/10.17398/2695-7728.37.51

Falcón Pulido, Á. (2022) *Fiscalidad y robótica*, Tirant lo Blanch.

Font, Gorgorió, P. (2019) «La redefinición del establecimiento permanente en el marco de la economía digital: el establecimiento permanente virtual», *Revista española de derecho financiero*, ISSN 0210-8453, ISSN-e 2695-7493, Núm. 182.

García Novoa, C. (2018) «La tributación de los robots y el futurismo fiscal», *Taxlandia*, Disponible en https://www.politicafiscal.es/equipo/cesar-garcia-novoa/la-tributacion-de-los-robots-y-el-futurismo-fiscal.

Izagirre Aranguren , L. (2022) «Retos que plantean los robots en el Derecho Financiero: ¿fin del sistema tributario? », *Revista de Contabilidad y Tributación, CEF,* 471.

Jabalera Rodríguez, A. (2020) «Industria 4.0 y Fiscalidad. Los sistemas tributarios frente a los avances en robótica e inteligencia artificial», en G. M. Luchena Mozo, M. E. Sánchez López (Dirs.), *Los retos del derecho financiero y tributario desde una perspectiva internacional,* ISBN 978-84-17466-93-0, pp. 247-276.

Macanás, G. (2023) «Bases para la personalidad jurídica de los entes no humanos», *Derecho Privado y Constitución,* ISSN 1133-8768, Nº 43.

Méndez Serrano, Mª M. (2024) «Derechos fundamentales y personalidad jurídica de los robots: ¿para qué?», *Derecho Privado y Constitución*, 44.

doi: https://doi.org/10.18042/cepc/dpc.44.02

Marcos Cardona, M. (2025) «La sostenibilidad como desafío para optimizar la logística y el transporte en el e-commerce: impacto ambiental e implicaciones tributarias», *Revista justicia & trabajo*, ISSN-e 2952-1955, Nº. Extra 1, (Ejemplar dedicado a: Fiscalidad y digitalización en el sector del transporte: perspectivas jurídico-tributarias para un modelo sostenible.), pp. 3-28.

Miras Marín, N. (2022) «El régimen tributario del trabajo automatizado mediante robots e inteligencias», en G. Sánchez-Archidona Hidalgo (Coord.), *La tributación del comercio electrónico: modelos de negocio altamente digitalizados,* Wolters Kluwer España, Madrid, pp. 355-384.

Morales Moreno, A. (2006) *La modernización del Derecho de las Obligaciones*, Civitas.

Moreno González, S. (2019) «Alternativas para la tributación de la economía digital el establecimiento permanente virtual», en C. García Novoa, *4ª Revolución industrial: la fiscalidad de la sociedad digital y tecnológica en España y Latinoamérica,* 2019, ISBN 9788413093727, pp. 69-105.

Navarro Faure, A. Gil García E. (2021) *Retos del derecho financiero y tributario ante los desafíos de la economía digital y la inteligencia artificial*, Tirant lo Blanch.

Orbeson, X. (2017) «Taxing Robots? From the Emergence of an Electronic Ability to Pay to a Tax on Robots or the Use of Robots», World *Tax Journal*

Orbeson, X. (2019) Taxing Robots. Helping the Economy to Adapt to the Use of Artificial Intelligence, *Edward Elgar*.

Pérez Bernabeu, B. (2024) «Inteligencia artificial y administración tributaria a la luz del principio de legalidad: hacia un marco jurídico garantista», *Revista Española de Derecho Financiero*, Nº 204, Editorial Civitas.

Pin Lean Lau (2019) «The Extension of Legal Personhood in Artificial Intelligence», *Revista de bioética y derecho: publicación del Máster en bioética y derecho,* ISSN-e 1886-5887, Nº. 46.

Ramos Herrera, A. J. (2019) «*La importancia de la figura del establecimiento permanente en la fiscalidad del comercio electrónico*» en A. Antón Antón, A. Bilbao Estrada, I. (Dirs.) ***Retos y oportunidades de la Administración Tributaria en la era digital***, Aranzadi.

Rojo Gallego-Burín, M. (2020) «Los fundamentos históricos del sistema jurídico versus la personalidad electrónica de los robots», *Revista jurídica de Castilla y León,* ISSN 1696-6759, Nº. 52.

Segura Alastrué, M. (2022) «Los robots en el Derecho Financiero y Tributario», en M. Barrio Andrés (Dir.) *Derecho de los Robots*, Ed. Wolters Kluwer, Madrid.

Selma Penalva, V. (2025) «Una mirada a los desafíos fiscales de los mundos virtuales», *Derecho Digital e Innovación, Digital Law and Innovation Review,* ISSN-e 2659-871X, Núm. 24 (abril-junio).

Solum Lawrence B. (1992) «Legal Personhood for Artificial Intelligences», *North Carolina Law Review,* Vol. 70, 1992, Illinois Public Law Research Paper No. 09-13, pp. 1231-1287 Disponible en SSRN: https://ssrn.com/abstract=1108671.

(Artículo incluido en el volumen Artificial Intelligence and Legal Analytics, 1992, y disponible en SSRN)

LA CADUCIDAD EN LOS PROCEDIMIENTOS SANCIONADORES TRIBUTARIOS DERIVADOS DE UN PROCEDIMIENTO DE INSPECCIÓN: ANÁLISIS COMPARADO ENTRE ESPAÑA Y COSTA RICA

Luis Alejandro Segura Sánchez

Abogado Asociado a Consortium Legal, Costa Rica
Máster en Derecho Público por la Universidad de Costa Rica
Máster en Alta Especialización en Asesoría Fiscal por la Escuela de Práctica Jurídica de la Universidad Complutense de Madrid.
Correo electrónico: lalesegura@gmail.com

Title

Lapse in tax sanctioning procedures derived from an inspection process: a comparative analysis between Spain and Costa Rica

Resumen

El presente trabajo se aboca al estudio de la potestad sancionadora de la Administración tributaria, lo que comprende el análisis de los principios que la rigen y las garantías mínimas que debe respetar el procedimiento sancionador. Posterior a ese examen general, se estudian las singularidades del procedimiento sancionador tributario en el ordenamiento jurídico de España y Costa Rica. El objetivo de lo anterior, es explicar el instituto jurídico de la caducidad como medio de terminación del procedimiento.

Palabras clave

Potestad sancionadora. Procedimiento sancionador. Procedimiento de inspección. Inactividad Administrativa. Caducidad.

Abstract

This work focuses on the study of the sanctioning authority of the Tax Administration, which includes analyzing the principles governing it and the minimum guarantees that the sanctioning procedure must respect. Following this general examination, the specificities of the tax sanctioning procedure in the legal systems of Spain and Costa Rica are studied. The

purpose of the above is to explain the legal concept of l «lapsed process» as a means of terminating the procedure

Keywords

Sanctioning authority. Sanctioning procedure. Inspection procedure. Administrativa inactivity. Lapse.

Fecha de Recepción: 6-01-2025/Fecha de aceptación: 24-02-2025

Cómo citar: Segura Sánchez, L.A. (2025). La caducidad en los procedimientos sancionadores tributarios derivados de un procedimiento de inspección: análisis comparado entre España y Costa Rica. *Revista Técnica Tributaria*, (150), 123-166.

SUMARIO

1. Introducción: justificación del objeto de estudio, metodología y estructura del trabajo

2. Ideas generales sobre la potestad sancionadora de la administración y el procedimiento administrativo sancionador en materia tributaria

- 2.1. El ius puniendi reconocido a la Administración tributaria
- 2.2. Los principios que rigen la potestad sancionadora en materia tributaria
- 2.3. Procedimiento administrativo sancionador en materia tributaria

3. Procedimiento sancionador tributario derivado de un procedimiento de inspección en España

- 3.1. Singularidades del procedimiento
- 3.2. Caducidad del procedimiento y efectos jurídicos que produce

4. Procedimiento sancionador tributario derivado de un procedimiento de inspección en Costa Rica

- 4.1. Singularidades del procedimiento
- 4.2. La caducidad del procedimiento y efectos jurídicos que produce

5. Conclusiones

6. Bibliografía

- 6.1. Doctrina
- 6.2. Jurisprudencia
- 6.3. Normativa

Abreviaturas

CE:	Constitución española.
CNPT:	Código de Normas y Procedimientos Tributarios.
LGAP:	Ley General de la Administración Pública.
LGT:	Ley General Tributaria.
LIVA:	Ley del Impuesto sobre el Valor Agregado
LPAC:	Ley del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas
LRJSP:	Ley de Régimen Jurídico del Sector Público
PGR:	Procuraduría General de la República.
RPT:	Reglamento de Procedimiento Tributario.
RRST:	Reglamento general del régimen sancionador tributario.
TCA:	Tribunal Contencioso-administrativo.
TFA:	Tribunal Fiscal Administrativo.

1. Introducción: justificación del objeto de estudio, metodología y estructura del trabajo

La falta de resolución, inacción o parsimonia de la Administración ante los requerimientos de los ciudadanos en un procedimiento administrativo, quienes aguardan con expectativas una respuesta, es sin duda una situación desconcertante para la gran mayoría. Esto se torna aún más preocupante si dicha pasividad se constata en procedimientos administrativos de carácter sancionador, especialmente de naturaleza tributaria, donde los administrados están expuestos a la imposición de multas, ya sean pecuniarias o no, que pueden afectar su esfera jurídica y/o patrimonial.

En este contexto, según GIL SÁNCHEZ, el derecho a un proceso sin dilaciones indebidas forma parte del derecho a una tutela judicial efectiva[1], lo cual es aplicable independientemente del sistema legal que se analice, que en el caso concreto, por interés del presente trabajo, se limita al español y costarricense. Debido a que la Administración debe garantizar una justicia pronta y expedita para asegurar el bien común y el interés general[2], la ausencia de resolución expresa en procedimientos administrativos contraviene el derecho fundamen-

1 Gil Sánchez, Justo, *La constitucionalización del Derecho a la justicia pronta* [Tesis doctoral, Universidad de Alicante], Repositorio Institucional de la Universidad de Alicante, 1999, p. 49. http://hdl.handle.net/10045/3555

2 Ramió, Carles, *Burocracia inteligente. Guía para transformar la Administración pública*. Ed. Los Libros de la Catarata, Madrid, 2022, p. 41.

tal a una justicia pronta y cumplida, el cual se resguarda en los artículos 24.1[3] y 103.1[4] de la CE, así como del artículo 41[5] y 191[6] de la Constitución de Costa Rica.

Este derecho también encuentra respaldo normativo en el artículo 81 de la LRJSP, que dispone que las entidades que integran el sector público están sometidas en su actuación a los principios de legalidad y eficiencia, entre otros. Mientras tanto, en la legislación costarricense, el artículo 4 de la LGAP establece que *«la actividad de los entes públicos deberá estar sujeta en su conjunto a los principios fundamentales del servicio público, para asegurar su continuidad, su eficiencia»*. De otro lado, el artículo 225 del mismo texto legal reconoce que el procedimiento administrativo deberá conducirse a fin de lograr la máxima celeridad y eficiencia, lo que implícitamente reitera el 269 al añadir que la actuación administrativa deberá seguir las normas de economía, simplicidad, celeridad y eficiencia.

Concretamente en materia tributaria, la LGT establece en su artículo 3 que *«la aplicación del sistema tributario se basará en los principios de proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales y asegurará el respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios»*. En Costa Rica, el CNPT dispone en su artículo 176 que las normas del procedimiento administrativo tributario son de obligatorio cumplimiento para la Administración tributaria, garantizando así la eficiencia y eficacia de los derechos del contribuyente, mientras que el 181 expresa que la Administración está obligada a conducir el procedimiento con el fin de lograr un máximo de celeridad y eficiencia.

En consecuencia, desde la perspectiva del interés público, la inactividad administrativa, especialmente la de naturaleza formal, es jurídicamente reprochable[7]. De acuerdo con GARCÍA NOVOA, la inactividad administrativa[8] refiere a la ausencia de manifestación de la voluntad administrativa, es decir, a la inercia de la Administración frente a un deber legal de actuar[9].

La inactividad puede manifestarse de dos formas: formal, referida *«a la falta de declaración de voluntad, juicio o conocimiento con ocasión de una gestión formulada por un administrado, con la consecuente ausencia del ejercicio de una competencia o potestad pública, respecto de una situación jurídica singu-*

---

3 *«1. Todas las personas tienen derecho a obtener la tutela efectiva de los jueces y tribunales en el ejercicio de sus derechos e intereses legítimos, sin que, en ningún caso, pueda producirse indefensión».*

4 *«1. La Administración Pública sirve con objetividad los intereses generales y actúa de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la ley y al Derecho».*

5 *«Ocurriendo a las leyes, todos han de encontrar reparación para las injurias o daños que hayan recibido en su persona, propiedad o intereses morales. Debe hacérseles justicia pronta, cumplida, sin denegación y en estricta conformidad con las leyes».*

6 *«Un estatuto de servicio civil regulará las relaciones entre el Estado y los servidores públicos, con el propósito de garantizar la eficiencia de la administración».*

7 Sierra Bocanegra, Raúl, *Lecciones sobre el acto administrativo*. Ed. Arazandi, S.A., Navarra, 2012, p. 97.

8 García Novoa, Cesar, *El silencio Administrativo en Derecho Tributario.* Ed. Arazandi, Navarra, 2001, p. 20

9 García Novoa op. cit., p. 35-36.

lar»[10], y material, entendida como *«la omisión administrativa de una actividad técnica o material de trascendencia externa»*[11]. En este contexto, la doctrina ha apuntado que la inactividad de la Administración representa un comportamiento pasivo que los administrados no deben sufrir, lo que motiva al legislador a establecer herramientas jurídicas para corregir esa conducta indebida de quien tiene la obligación legal de garantizar la seguridad de los sujetos sobre los que ejerce sus competencias[12].

Específicamente en lo que respecta a la inactividad formal, sobresalen algunos mecanismos que la pueden contrarrestar: el silencio negativo o positivo (en procedimientos declarativos de derecho) y la caducidad (primordialmente en casos de procedimientos de gravamen). Como se analizará a *posteriori*, esta última merece especial interés para el presente estudio.

De acuerdo con la sentencia 7940/2012, de 30 de noviembre de 2012, de la Sala Civil del Tribunal Supremo, la caducidad *«es el modo de extinción del derecho por el mero transcurso del tiempo»* (FD 2º)[13]. En ese precedente, la Sala Civil del Tribunal Supremo sostiene que el derecho que caduca se extingue con eficacia retroactiva, como si nunca hubiera existido en el ordenamiento jurídico, razonamiento que aplica análogamente para cuando opera la caducidad respecto a los procedimientos[14] iniciados de oficio por la Administración.

En sentido similar, SANZ CLAVIJO reflexiona que la caducidad, *«más que un modo de extinción de procedimientos, es una consecuencia del incumplimiento del deber de resolver y notificar en plazo»*[15], en otras palabras, en lugar de limitarse a extinguir un procedimiento, el surgimiento de la caducidad es el resultado de la inactividad administrativa. Asimismo, la Sala de lo Contencioso del Tribunal Supremo ha sentenciado que la *«caducidad afecta al procedimiento produciendo su 'desaparición' jurídica, pero no afecta al derecho sustantivo que*

---

10 Tribunal Contencioso-Administrativo, Sección Sexta, sentencia núm. 177-2014, de 30 de octubre del 2014.

11 Jinesta Lobo, Ernesto, *Manual del Proceso Contencioso-Administrativo.* Ed. Jurídica Faro, 2.ª ed., San José, 2018, p. 149.

12 Gómez Zamora, Leopoldo et al., Capítulo I. Introducción y Conceptos. En Gómez Zamora, Leopoldo (Coord.), *La inactividad y el silencio de la Administración*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2022, p. 38.

13 En su análisis, el Tribunal señaló: *«La caducidad es un concepto nacido a principios del siglo XX en la doctrina alemana y de ella pasó a estudios monográficos en España y décadas más tarde, a toda la doctrina; tal como recuerda la sentencia de 12 de febrero 1996, este concepto entró en la jurisprudencia a partir de la sentencia de 30 de abril 1940, que dice que genera decadencia del derecho en forma automática, o como dice la de 12 de junio 1997, modo de extinción de un derecho por el mero transcurso del tiempo, o la de 10 de julio 1999, término en donde fenece por el transcurso del tiempo señalado para ejercitar una acción. Es decir, como conclusión, es el modo de extinción del derecho por el mero transcurso del tiempo»* [FD 2º, sentencia núm. 7940/2012, de 30 de noviembre de 2012, (ECLI:ES:TS:2012:7940)].

14 Según Sanz Clavijo la problemática de la caducidad comienza con su mera conceptualización, *«pues, más allá de su confusión con otras figuras afines como la prescripción o caducidad de derechos y acciones, dos son los términos a los que recurre habitualmente la doctrina y la jurisprudencia para referirse a la misma: concretamente, junto a la expresión caducidad de procedimiento de la que se ha venido haciendo uso, gracias al impulso del Profesor GONZÁLEZ NAVARRO con sus aportaciones doctrinales y con su labor como magistrado del Tribunal Supremo, se ha extendido la denominación de perención para hacer mención igualmente a la terminación del expediente por inactividad de la Administración Pública».* Sanz Clavijo, Alfonso, *La caducidad del procedimiento. Su aplicación en el ámbito administrativo y tributario*. Ed. Wolters Kluwer España S.A., Madrid, 2009, p. 150.

15 Sanz Clavijo op. cit. p. 167.

se ejerce en dicho procedimiento, de tal forma que mientras no haya transcurrido el plazo de prescripción de ese derecho podrá iniciarse un nuevo procedimiento»[16].

En relación con lo anterior, cabe referirse a la figura de la caducidad-perención desarrollada por la doctrina del Tribunal Supremo, que ha señalado que *«perención únicamente significa que el expediente o actuaciones administrativas practicadas, han perdido su eficacia intrínseca por haber permanecido paralizado durante el tiempo y en las condiciones que marca la ley, o por haber rebasado su duración el tiempo máximo que la ley señaló para su conclusión; pero tales efectos (puramente adjetivos) para nada afectan al derecho subjetivo o potestativo que en el expediente se actuaba, el cual sigue unas vicisitudes y una vida propias, distintas de aquellos»*[17]. Otro aspecto relevante es que, a diferencia de la prescripción, la caducidad no se interrumpe[18].

Desde una perspectiva general del procedimiento administrativo, el artículo 25.1 de la LPAC establece que *«en los procedimientos en que la Administración ejercite potestades sancionadoras, o en general, de intervención, susceptibles de producir efectos desfavorable o de gravamen, se producirá la caducidad»*. Por otro lado, en la normativa costarricense, el artículo 340 de la LGAP dispone que *«cuando el procedimiento se paralice por más de seis meses en virtud de causa, imputable exclusivamente al interesado que lo haya promovido o a la Administración que lo haya iniciado, de oficio o por denuncia, se producirá la caducidad y se ordenará su archivo»*.

La jurisprudencia del Tribunal Supremo ha concluido que la caducidad, en los procedimientos, *«posee su fundamento en el art. 9.3 de la CE, principio de seguridad jurídica, reforzado, si cabe, en el procedimiento sancionador, con el fin de que el ejercicio de la potestad sancionadora no se retrase más allá de un tiempo razonable; fundamento que hace aconsejable, como aspiración, en beneficio de la garantía de los ciudadanos frente a los poderes públicos, que se regule legalmente en los procedimientos sancionadores este aspecto, evitando que el inicio del procedimiento contra alguna persona se demore en demasía creando una situación indeseable de incertidumbre»*[19].

En el ámbito tributario, la LGT incluye varias normas relacionadas con la caducidad. Verbigracia, el artículo 100 señala de manera expresa que la caducidad pondrá fin a los procedimientos tributarios, el artículo 104 menciona que la paralización del procedimiento por causa imputable al obligado tributario por más de tres meses producirá su caducidad, el artículo 127 regula lo referente a

16 FD quinto, sentencia núm. 1708/2024 de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo, de 3 de abril de 2024, (ECLI:ES:TS:2024:1708).

17 FD primero, sentencia núm. 6258/2002 de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo, de 27 de setiembre de 2002, (ECLI:ES:TS:2002:6258).

18 Así lo confirmó el Tribunal Supremo en su sentencia núm. 2595/2019, en la cual señaló: *«(...) no resulta lógico que careciendo de relevancia la pretendida interrupción justificada en el procedimiento inspector, sin embargo se traslade esta figura al procedimiento sancionador que, con mayor razón, y por efecto del papel esencial que juega en el mismo la caducidad, no es susceptible de interrupción»*. FD sexto, sentencia núm. 2595/2019, de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo, de 10 de julio de 2019, (ECLI:ES:TS:2019:2595).

19 FD segundo, sentencia núm. 1912/2022 de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo, de 17 de mayo de 2022, (ECLI:ES:TS:2022:1912).

la terminación del procedimiento de devolución por caducidad, el 139 trata la caducidad en los procedimientos de comprobación limitada, y el artículo 211 lo relacionado con la caducidad del procedimiento sancionador en materia tributaria. Por el contrario, el CNPT carece de disposiciones específicas sobre caducidad, pero deja abierta la posibilidad de recurrir a esta herramienta mediante una aplicación supletoria conforme al artículo 155 de dicho texto legal.

Con el objetivo de delimitar el campo de estudio, el presente trabajo se aboca al análisis de la caducidad en los procedimientos sancionadores tributarios derivados de un procedimiento de inspección, tanto en el marco legal de España como de Costa Rica. Esta limitación temática surge del interés en examinar el *ius puniendi* reconocido constitucionalmente a la Administración tributaria y entender cómo dicho instrumento jurídico puede contrarrestar la inactividad administrativa en procedimientos tendentes a imponer multas por infracciones administrativas.

Además, como motivación adicional, se busca comprender el funcionamiento de la caducidad en los procedimientos sancionadores tributarios en el ordenamiento jurídico español, contrastándolo con el costarricense, en el cual, como se anticipó, no está explícitamente regulada en la legislación tributaria, a pesar de que sí lo está para los procedimientos administrativos ordinarios.

De esta manera, el enfoque del presente trabajo adoptará una metodología cualitativa y descriptiva, centrándose en un análisis sistemático de fuentes formales que incluirán doctrina, normativa y jurisprudencia, tanto en el contexto costarricense como en el español, con el propósito de ofrecer reflexiones sobre la temática en estudio. Para lograr dicho cometido, se propone una estructura que partirá examinando algunas ideas generales sobre la potestad sancionadora de la Administración tributaria, lo que incluirá el análisis de su fundamento constitucional-legal y sus principios ordenadores.

Debido a la limitación planteada, el siguiente apartado del trabajo estudiará el procedimiento sancionador tributario surgido de un procedimiento de inspección en España, abordando todas sus fases (iniciación, desarrollo y terminación), con un enfoque final en la caducidad como mecanismo de extinción del procedimiento. Posteriormente, se realizará un análisis similar de las etapas del procedimiento sancionador tributario en el ordenamiento jurídico costarricense, reservando un último subapartado para revisar la caducidad. Esta estructura permitirá dedicar un último apartado a exponer brevemente las conclusiones obtenidas.

2. Ideas generales sobre la potestad sancionadora de la administración y el procedimiento administrativo sancionador en materia tributaria

Antes de referirse a la aplicación del instituto de la caducidad en los procedimientos sancionadores derivados de una inspección, es necesario realizar un análisis general sobre la potestad sancionadora de la Administración tributaria con cobertura a los ordenamientos jurídicos de España y Costa Rica.

2.1. El ius puniendi reconocido a la Administración tributaria

Conforme al artículo 103 de la CE, la Administración Pública debe actuar con imparcialidad en beneficio de los intereses generales y seguir los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, siempre respetando la ley y el Derecho. Esto se complementa con el artículo 3 de la LRJSP, cuyo propósito, según su artículo primero, es establecer y regular las bases del régimen jurídico de las administraciones públicas, los principios del sistema de responsabilidad y de la potestad sancionadora, así como la organización y funcionamiento de la Administración General del Estado y de su sector público institucional.

De manera similar al caso español, el artículo 191 de la Constitución de Costa Rica dispone que un estatuto de servicio civil regulará las relaciones entre el Estado y los empleados públicos, con el objetivo de asegurar la eficiencia de la Administración. Por otra parte, como se indicó anteriormente, el artículo 4 de la LGAP precisa que la actividad de los entes públicos debe estar sujeta en su conjunto a los principios fundamentales del servicio público para asegurar su continuidad y su eficiencia.

Para ambos casos, aplica el mismo razonamiento: la Administración entabla una relación jurídica con los administrados con el objetivo de garantizar el cumplimiento de los fines de la función pública. En esa relación simbiótica, la Administración se encuentra en la obligación de hacer un uso adecuado de sus potestades para evitar actuaciones indebidas, excesivas o arbitrarias, de manera tal que respete los derechos subjetivos e intereses legítimos del administrado.

Concretamente en relación con el *ius puniendi* de la Administración, en España, el ordinal 1 de la LRJSP establece que su objeto es regular las bases del régimen jurídico de las administraciones públicas, pero también lo relacionado con la potestad sancionadora del Estado, específicamente lo concerniente a sus principios. Por otra parte, el artículo 1 de la LPAC señala que su propósito es regular los requisitos de validez y eficacia de los actos administrativos, el procedimiento administrativo común a todas las administraciones públicas, incluyendo el sancionador, cuya regulación se encuentra en los artículos 63, 64, 85, 89 y 90 del mismo texto legal.

Es relevante destacar que ni la LPAC ni la LRJSP abordan aspectos atinentes a la potestad sancionadora de la Administración en procedimientos de naturaleza tributaria, pues la disposición adicional primera de la LPAC establece, al igual que hacía la derogada Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, que las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en materia tributaria se regirán por las normas específicas y solo supletoriamente por lo dispuesto en esa ley[20].

20 Debe valorarse que los artículos 7 y 97 de la LGT permiten acudir supletoriamente a las disposiciones generales del derecho administrativo.

A diferencia de la normativa española, la LGAP en Costa Rica no establece de manera explícita que regulará aspectos relacionados con el procedimiento administrativo sancionador. Sin embargo, el Tribunal Constitucional ha ratificado la existencia y el alcance del *ius puniendi* del Estado, indicando que *«doctrinaria y jurisprudencialmente se ha reconocido la existencia de un ius puniendi estatal que se justifica en la necesidad de tutelar bienes jurídicos de importancia para la colectividad»*, y que *«de esta potestad genérica del Estado derivan tanto la potestad sancionatoria administrativa como la sancionatoria penal»*[21].

Debe mencionarse que la LGAP regula los asuntos tributarios de manera similar a la normativa española, en el sentido de que solo supletoriamente se acudirá a las disposiciones normativas generales del derecho administrativo. El artículo 367 de dicho texto legal dispone que se exceptuará de la aplicación de lo dispuesto en esa ley, con respecto al procedimiento administrativo, *«la materia tributaria que lo tenga establecido por ley»*. De este modo, al igual que en el caso español, dicha regulación será de aplicación supletoria, esto es, en ausencia de disposición expresa[22].

De lo anterior se puede concluir que, tanto en España como en Costa Rica, la regulación de la potestad sancionadora tributaria del Estado se realiza a través de normas específicas según la materia, y únicamente de manera supletoria a través de las leyes generales del procedimiento administrativo común. Así las cosas, a partir del análisis que se desarrollará en los siguientes párrafos, será posible determinar si, al menos en el caso costarricense, es viable recurrir a esta aplicación supletoria de normas para emplear la caducidad en procedimientos sancionadores tributarios.

En cuanto a la relación jurídica-tributaria entre la Administración y los contribuyentes, el artículo 17 de la LGT indica que de esta interacción *«pueden derivarse obligaciones materiales y formales para el obligado tributario y para la Administración, así como la imposición de sanciones tributarias en caso de su incumplimiento»*. El Título IV de la LGT, denominado «La potestad sancionadora», que consta de cuatro Capítulos, regula el ejercicio del poder sancionador del Estado en materia tributaria. Esto se complementa con el Título VI de la LGT, que regula «Actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delito contra la Hacienda pública».

En la normativa especial costarricense es el Título III, denominado «HECHOS ILÍCITOS TRIBUTARIOS» del CNPT y compuesto de tres Capítulos, el que detalla lo concerniente a la potestad sancionadora tributaria. Así, su artículo 65 establece que la Administración tributaria *«será el órgano competente para imponer las sanciones por infracciones administrativas, que consistirán en multas y cierre de negocios»*.

Las anteriores consideraciones tienen como objetivo plasmar un marco general sobre el origen de la potestad sancionadora tributaria de la Administración en el ordenamiento jurídico costarricense y español. A partir de este panorama, el siguiente paso será fijar los principios que la autoridad tributaria debe res-

21 Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, sentencia núm. 13329-2006, de 6 de setiembre de 2006.
22 Así lo establece el artículo 229 de la LGAP.

petar para ejercer efectivamente su potestad de sancionar a los sujetos pasivos ante infracciones administrativas cometidas.

2.2. Los principios que rigen la potestad sancionadora en materia tributaria

El desarrollo de la potestad sancionadora por parte de la Administración tributaria ha llevado a los Estados de Derecho democráticos a reconocer principios y garantías procesales, que tradicionalmente se asociaban al ámbito penal, en el Derecho administrativo sancionador, aunque con ciertas diferencias o matices. De acuerdo con ALMUDÍ CID, a partir de dicho avance, ha sido lógico considerar que existe una similitud entre la sanción administrativa y la condena penal, motivo por el cual su régimen jurídico debe ser, en lo fundamental, esencialmente común[23].

Lo anterior fue reconocido en España por el Tribunal Constitucional al analizar la posible infracción del artículo 24 de la CE, que reconoce el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva, cuando afirma que *«los principios inspiradores del orden penal son de aplicación, con ciertos matices, al derecho administrativo sancionador, dado que ambos son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado, tal y como lo refleja la propia Constitución»*[24]. En sentido prácticamente idéntico, el Tribunal Constitucional costarricense, al resolver una consulta de constitucionalidad del entonces Proyecto de Ley de Justicia Tributaria, afirmó que *«los principios inspiradores del orden penal son de aplicación, con ciertos matices, al derecho administrativo sancionador, dado que ambos son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado»*[25].

Según CRESPO IRIGOYEN, los principios constitucionales que rigen la materia sancionadora cumplen un doble objetivo: por un lado, proteger los derechos de los ciudadanos frente a la Administración, y por otro, establecer límites a la actuación del órgano administrativo en su función sancionadora.[26]. En otras palabras, el ejercicio del *ius puniendi* del Estado está limitado por los *«principios intradogmáticos y adjetivos inherentes a la construcción, legitimación y conservación del propio Estado democrático social de Derecho»*[27], con el fin de permitir a los individuos defenderse frente a las imputaciones que se les realicen y de evitar actuaciones arbitrarias.

Concretamente sobre estos principios, el artículo 178 de la LGT establece que *«la potestad sancionadora en materia tributaria se ejercerá de acuerdo con los*

23 Almudí Cid, José Manuel, *Garantías del contribuyente en el procedimiento sancionador tributario,* Ed. Tirant lo Blanch, 1.ª ed., Valencia, 2022, p.36.
24 FJ 2º, sentencia núm. 18/1981, de 8 de junio de 1981, (ECLI:ES:TC:1981:18).
25 Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, sentencia núm. 3929-1995, de 18 de julio de 1995.
26 Crespo Irigoyen, María Gabriela, *LA POTESTAD SANCIONADORA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. Especial referencia al ámbito local en España y Venezuela*, Ediciones Olejnik, 1.ª ed., Buenos Aires, 2021, p. 35.
27 Cervini, Raúl, «Principios del derecho penal tributario en el Estado democrático social de derecho», *Publicación de la Facultad de Derecho de la Universidad Católica de Uruguay.* Revista de Derecho (Número 2), 2007, p. 46.

principios reguladores de la misma en materia administrativa con las especialidades establecidas en esta ley». Así las cosas, en los procedimientos sancionadores tributarios se aplicarán los principios de legalidad, tipicidad, responsabilidad, proporcionalidad, no concurrencia e irretroactividad, salvo en los supuestos previstos en el segundo inciso del artículo 10.2 de la LGT[28]. Además, como señala BERTRÁN GIRÓN en la obra «Infracciones tributarias y delitos fiscales», a estos debe añadirse también el principio de culpabilidad, derivado del artículo 183.1[29].

En el ordenamiento jurídico costarricense no existe una norma específica que enuncie los principios aplicables en el ejercicio del *ius puniendi* por parte de la Administración, sino que el artículo 77 del CNPT se limita a señalar que la autoridad tributaria deberá imponer las sanciones con apego a los principios de legalidad y al debido proceso. Además, añade que, en ausencia de norma expresa, se aplicarán las disposiciones generales del procedimiento administrativo de la LGAP.

No obstante, los mencionados principios han encontrado desarrollo vía jurisprudencia del Tribunal Constitucional y de la jurisdicción contenciosa-administrativa. Así, el Tribunal Constitucional ha sentenciado que a las infracciones administrativas les resultan de aplicación *«mutatis mutandis los principios de legalidad, tipicidad y culpabilidad propios de los delitos»*[30]. En igual sentido, el TCA ha señalado que para imponer una sanción por la comisión de una infracción administrativa la Administración está obligada a acreditar *«que la conducta objeto de examen es típica, antijurídica y culpable, pues el ejercicio sancionatorio dista de ser un efecto automático»*[31].

De esta manera, las infracciones administrativas tienen un carácter punitivo o represor que hace a estas instituciones formalmente idénticas, no sustanciales, a las del Derecho Penal[32]. Dado que el propósito de este trabajo no es adentrarse en profundidad en cada uno de los principios que rigen la potestad sancionadora de la Administración, a continuación se realizarán algunas breves apreciaciones sobre los principios enlistados en el artículo 178 de la LGT, todos los cuales son aplicables igualmente en el ordenamiento jurídico costarricense con los matices exigidos por la normativa propia.

El principio de legalidad es probablemente el más importante de todos los mencionados, pues según su doctrina las infracciones administrativas tributarias deben estar reguladas en una norma con rango de ley[33]. De acuerdo con el

---

28 *«(...) las normas que regulen el régimen de infracciones y sanciones tributarias y el de los recargos tendrán efectos retroactivos respecto de los actos que no sean firmes cuando su aplicación resulte más favorable para el interesado»*.

29 Bertrán Girón, María, Capítulo IV: Procedimiento Sancionador. En Merino Jara, Isaac (Coord.), *Infracciones tributarias y delitos fiscales*, Ed. Wolters Kluwer Legal & Regulatory España, S.A., 1.ª ed., Madrid, 2022, p. 329.

30 Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, sentencia núm. 13329-2006, de 3 de setiembre de 2006.

31 Tribunal Contencioso-administrativo, Sección Sexta, sentencia núm. 847-2010, de 19 de enero de 2010.

32 Pérez Royo, Fernando, *Derecho Financiero y Tributario. Parte General.* Arazandi S.A., Navarra, 2005, p. 351.

33 Casana Merino, Fernando, *Las infracciones y sanciones tributarias*, Ed. Ediciones Arazandi, 2.ª ed., Navarra, 2021, p. 250.

Tribunal Constitucional español, el principio de legalidad sancionadora, derivado del artículo 25.1 de la CE, exige taxatividad (*lex certa)* en la tipificación de las infracciones y sanciones administrativas para que los administrados puedan tener seguridad jurídica de las consecuencias de sus acciones[34]. De manera similar, el Tribunal Constitucional costarricense ha señalado que el principio de legalidad en materia penal, derivado del artículo 39 de la Constitución, requiere que la predeterminación de las conductas ilícitas y las sanciones aplicables emanen de normas legales[35].

Como derivación del principio de legalidad y también fundamentado en el artículo 25.1 de la CE, surge el principio de tipicidad, que básicamente implica que las infracciones tributarias deben estar tipificadas previamente en una norma de rango legal. En este sentido, la Sala Tercera del Tribunal Supremo ha declarado que las potestades sancionadoras de la Administración tributaria están vedadas para realizar una interpretación extensiva fuera de los supuestos y límites que las normas sancionadoras determinan[36].

En el ordenamiento jurídico costarricense, la jurisprudencia del Tribunal Contencioso-Administrativo ha reconocido que la tipicidad *«se corresponde a grandes rasgos con las exigencias básicas del numeral 39 de nuestra Constitución Política, de modo que no es posible que a un administrado se le imponga una sanción si no es por falta o infracción previamente establecida: lex scripta, lex previa, lex certa»*[37]. De este modo, para que una conducta sea sancionable, es necesario que exista una norma previa que haya considera la actuación del administrado como una infracción al ordenamiento jurídico.

En cuanto el principio de proporcionalidad, es importante comentar que la LGT no contiene disposiciones específicas al respecto. Por esta razón, es necesario remitir supletoriamente al artículo 29.1 de la LRJSP para definirlo como la necesidad de que la sanción administrativa se ajuste a la gravedad de la acción u omisión del sujeto infractor[38]. En el análisis de este principio, concretamente en relación con la infracción del artículo 170.Dos.4 de la LIVA y la sanción del artículo 171.Uno.4 de la LIVA que cuantifica la sanción en un porcentaje fijo de la cuota dejada de consignar sin posibilidad de ponderar la inexistencia de perjuicio económico para modular la sanción, el Tribunal Supremo consideró que un órgano jurisdiccional puede anular un *«acto sancionador y la consiguiente inaplicación de una norma legal que la determina, cuando el juez o tribunal com-*

34 *«El derecho a la legalidad penal (art. 25.1 CE) absorbe el derecho a la legalidad sancionadora administrativa y se articula a través de una doble garantía, material y formal. La primera es la exigencia de predeterminación normativa de las conductas infractoras y de las sanciones correspondientes con la mayor precisión posible, para que los ciudadanos puedan conocer de antemano el ámbito de lo proscrito y prever, de esta manera, las consecuencias de sus acciones»* [FJ 4º, sentencia núm. 145/2013, de 11 de julio de 2013, (ECLI:ES:TC:2013:145)].

35 Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, sentencia núm. 2808-2013, de 1 de marzo de 2013.

36 [FD segundo, sentencia núm. 4323/2020 de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo, de 26 de noviembre de 2020, (ECLI:ES:TS:2020:4323)].

37 Tribunal Contencioso-administrativo, Sección Sexta, sentencia núm. 38-2022, de 20 de abril de 2022.

38 Recuérdese que el artículo 25.3 de la CE dispone: *«La Administración civil no podrá imponer sanciones que, directa o subsidiariamente, impliquen privación de libertad».*

petente aprecie en la ley sancionadora nacional una vulneración del principio de proporcionalidad que establece el Derecho de la Unión Europea (...)»[39].

En Costa Rica, el Tribunal Constitucional ha sido enfático en reconocer que este principio consiste *«en la necesaria relación que debe existir entre la gravedad de la conducta, el objeto de tutela y la consecuencia jurídica»*[40]. En relación con este principio, el Tribunal Contencioso Administrativo ha sentenciado que *«En el Derecho Administrativo Sancionador, el análisis de culpabilidad tiene una gran trascendencia que muchas veces se pasa por alto, en tanto es un componente fundamental en el test de razonabilidad y proporcionalidad que debe efectuar la Administración (...)».*[41]

Por otra parte, el artículo 178 de la LGT incluye como principio ordenador de la potestad sancionadora el de irretroactividad, el cual se aplicará *«con carácter general, teniendo en consideración lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 10»* de ese cuerpo normativo[42]. La excepción que plantea dicho apartado no deja de ser trasunto del principio general de irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales que garantiza la Constitución española, conforme a su artículo 9.3.

La retroactividad de las normas sobre infracciones y sanciones en materia tributaria, entendida como la incidencia de la nueva regulación en los efectos jurídicos ya producidos en situaciones jurídicas[43], está prohibida. A este respecto, GARCÍA NOVOA menciona que lo que queda vedado es la posibilidad de agravar la posición del contribuyente de forma retroactiva[44], mas no la aplicación retroactiva en su beneficio tratándose de normas sancionatorias.

De forma armonizada con la normativa española, el artículo 169 del CNPT establece que *«las normas que regulen el régimen de infracciones y sanciones tributarias, así como el de recargos, multas e intereses, tendrán efectos retroactivos cuando su aplicación resulte más favorable para el afectado»*. El Tribunal Constitucional costarricense ha sentenciado que, de acuerdo con el artículo 34 de la Constitución, el principio de irretroactividad de las normas resulta de aplicación a toda la legislación, salvo casos excepcionales, como ocurre en material penal cuando la nueva norma sustantiva es más favorable para el imputado[45], aspecto trasladable *mutatis mutandis* a materia sancionatoria administrativa.

---

39 FD octavo, sentencia núm. 3509/2023de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo, de 26 de julio de 2023 (ECLI:ES:TS:2023:3509).

40 Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, Sentencia núm. 1781-2015, de 6 de febrero de 2015.

41 Tribunal Contencioso Administrativo, Sección Sexta, Sentencia núm. 076-2019, de 26 de junio de 2019.

42 Al respecto, el citado artículo 10.2 dispone que las normas tributarias no tendrán efecto retroactivo, pero que tratándose de las normas del régimen de infracciones y sanciones tributarias y el de los recargos, estas tendrán *«efectos retroactivos respecto de los actos que no sean firmes cuando su aplicación resulte más favorable para el interesado»*.

43 Hernández Valle, Rubén, *El Derecho de la Constitución Tomo II*, Ed. Juricentro San José 2008, p. 633.

44 García Novoa, Cesar, *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, Ed. Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A., Madrid, 2000, p.172.

45 Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, sentencia núm. 618-2001, de 24 de enero de 2001.

Los otros dos principios que el artículo 178 de la LGT contempla expresamente son el de responsabilidad y el de no concurrencia, los cuales son explicados en los artículos 179, 180, 250 y 251. A tal efecto, el 179 señala que las personas físicas o jurídicas y las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de la LGT (herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición) podrán ser sancionadas por hechos constitutivos de infracción tributaria cuando resulten responsables de los mismos.

En relación con el principio de no concurrencia de sanciones tributarias, el artículo 180 de la LGT establece que *«una misma acción u omisión que deba aplicarse como criterio de graduación de una infracción o como circunstancia que determine la calificación de una infracción como grave o muy grave no podrá ser sancionada como infracción independiente»* y los artículos 250 y 251 de la LGT disponen cómo debe proceder la Administración tributaria si aprecia indicios de delito contra la Hacienda Pública. En ambos casos, deberá pasar el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitir el expediente al Ministerio Fiscal.

El Tribunal Constitucional español se ha referido a este principio, aclarando que se ha aplicado principalmente *«para determinar una interdicción de duplicidad de sanciones administrativas y penales respecto a unos mismos hechos»*[46]. En armonía con el régimen español, el Tribunal Constitucional costarricense ha indicado que el principio *non bis in idem* constituye *«una prohibición a doble persecución judicial por un mismo hecho a una misma persona»*, resultando de plena aplicación en sede administrativa[47]. Ese Alto Tribunal ha sentenciado también que dicha prohibición, desde la dimensión material o sustantiva, impide que un mismo sujeto sea sancionado en más de una ocasión con el mismo fundamento y por los mismos hechos[48].

En otro orden de cosas, y como se mencionó, el principio de culpabilidad no está literalmente incorporado en el artículo 178 de la LGT, pero se desprende del artículo 183.1 de dicho texto que establece que *«son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley»*. Bajo este contexto, es pertinente referir a la explicación que proporciona CRESPO IRIGOYEN acerca del concepto la culpabilidad, la cual entiende, en términos gene-

46 En aquella ocasión, se sentenció: *«Según consolidada jurisprudencia constitucional, que se inicia en la STC 2/1981, ha de entenderse implícitamente incluido el principio non bis in idem en el art. 25. C.E., como íntimamente vinculado a los principios de legalidad y de tipicidad de las infracciones, principio que se configura como un derecho fundamental del sancionado. Este principio ha venido siendo aplicado fundamentalmente para determinar una interdicción de duplicidad de sanciones administrativas y penales respecto a unos mismos hechos, pero ello no significa que sólo incluya la incompatibilidad de sanciones penal y administrativa por un mismo hecho en procedimientos distintos correspondientes a ordenes jurídicos sancionadores diversos»* [FJ 3º, sentencia núm. 154/1990, de 15 de octubre de 1990, (ECLI:ES:TC:1990:154)].

47 Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, sentencia núm. 6235-2005, de 31 de mayo de 2005.

48 Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, sentencia núm. 4658-2005, de 26 de abril de 2005.

rales, como el juicio de reproche que debe realizar una persona, sea física o jurídica, ante una situación específica[49].

En Costa Rica, la jurisdicción contenciosa-administrativa ha apuntado que la culpabilidad debe ser entendida como *«el juicio de reproche que cabe realizar a quien pudiendo actuar de una determinada manera, no lo hace, realizando en consecuencia una acción típica y antijurídica»*[50]. Además, se ha subrayado que ese juicio de reproche requiere al menos de tres condiciones básicas: (a) la imputabilidad, es decir, la posibilidad de atribuir un comportamiento a una persona, que no es otra cosa más que reconocer su capacidad volitiva, (b) la culpabilidad o reprochabilidad propiamente dicha, es decir, el conocimiento o aptitud de la persona para conocer el carácter antijurídico de su conducta, y (c) la ausencia de causas de justificación o eximentes de responsabilidad[51].

A la vista de lo expuesto en este subapartado del trabajo, se puede afirmar que la potestad sancionadora de la Administración tributaria en los ordenamientos jurídicos de España y Costa Rica —sin perjuicio de las especialidades propias de las normas nacionales— se rige por los mismos principios fundamentales. Una vez efectuado este barrido de carácter general, es apropiado realizar un breve análisis del procedimiento sancionador en asuntos de índole tributaria.

2.3. Procedimiento administrativo sancionador en materia tributaria

Como se indicó, la LGT y el CNPT establecen que de la relación jurídica-tributaria existente entre la Administración y los contribuyentes, el Estado tiene la potestad de imponer sanciones por infracciones administrativas derivadas del incumplimiento de deberes formales y materiales. De acuerdo con CRESPO IRIGOYEN, una infracción administrativa se refiere a una acción u omisión contraria a la ley, realizada por un ciudadano, que no alcanza el nivel de gravedad para ser considerada como delito penal[52].

La LGT precisa en su artículo 184 que *«son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esa u otra ley»*, las cuales se calificarán en leves,

---

49 La autora menciona que *«la culpabilidad es principio y circunstancia concurrente del doble carácter en el hecho: ilícito y antijurídico, adolescentes de causas que le eximen de correspondiente sanción al autor que ha cometido la infracción, teniendo plena capacidad de actuar y obrar, que estaba en conocimiento de la antijuricidad de aquello que iba a cometer y eligió la vía jurídicamente castigada, pudiendo haber empleado la diligencia debida y elegir otra conducta distinta, que no hubiera causado perjuicio a ningún bien jurídico protegido (...) La construcción normativa del concepto de culpabilidad, entiende que quien actuaba de «esa» forma, tuvo la oportunidad de elección, pudiendo haber tomado una actitud distinta y actuar de otra manera, pero procedió a quebrantar la norma».* Crespo Irigoyen, María Gabriela, *LA POTESTAD SANCIONADORA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. Especial referencia al ámbito local en España y Venezuela*, Ediciones Olejnik, 1.ª ed., Buenos Aires, 2021, p. 79.

50 Tribunal Contencioso-administrativo, Sección Sexta, sentencia núm. 38-2022, de 20 de abril de 2022.

51 Loc. cit.

52 Crespo Irigoyen, María Gabriela, *LA POTESTAD SANCIONADORA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. Especial referencia al ámbito local en España y Venezuela*, Ediciones Olejnik, 1.ª ed., Buenos Aires, 2021, p. 123.

graves y muy graves, según lo dispuesto en cada caso en los artículos del 191 al 206 de la ley. Mientras tanto, el CNPT no proporciona una definición explícita de «infracción tributaria», pero establece en su artículo 65 que los hechos ilícitos tributarios se clasifican en infracciones administrativas y delitos tributarios.

En la normativa tributaria española las infracciones tributarias están reguladas en los artículos del 191 al 206. Este trabajo no profundizará en cada una de ellas, pero es importante destacar que entre estas infracciones están: el incumplimiento de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación (art. 191), la presentación incorrecta o incompleta de declaraciones o documentos necesarios para practicar liquidaciones (art. 192), la obtención indebida de devoluciones (art. 193), la acreditación improcedente de ingresos, gastos o créditos tributarios a compensar o deducir en declaraciones futuras (art. 195), el incumplimiento de obligaciones contables o registrales (art. 200), la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria (art. 203), entre otras.

En Costa Rica las infracciones tributarias se identifican del artículo 78 al 87 del CNPT. Tampoco es de interés de este trabajo profundizar en las particularidades de cada infracción administrativa, pero entre estas se incluyen: la omisión de la presentación de declaraciones tributarias (art. 79), la omisión, inexactitud, o por solicitud improcedente de compensación o devolución, o por obtención de devoluciones improcedentes (art. 81), la resistencia a las actuaciones administrativas de control (art. 82), el incumplimiento en el suministro de información (art. 83), la no emisión de facturas (art. 85), el cierre de negocios para aquellos sujetos que reincidan en la no emisión de facturas (art. 86), entre otras.

Para que la Administración tributaria pueda ejercer potestad sancionadora y aplicar las infracciones administrativas, ya sea en España o en Costa Rica, necesariamente debe hacerlo mediante un procedimiento administrativo. La LPAC no incorpora una definición explícita de procedimiento administrativo en ninguna de sus disposiciones normativas, pero en su preámbulo II lo delimita como el *«conjunto ordenado de trámites y actuaciones formalmente realizadas, según el cause legalmente previsto, para dictar un acto administrativo o expresar la voluntad de la Administración»*.

En Costa Rica la LGAP tampoco define expresamente este concepto jurídico, pero en su artículo 224 establece que el procedimiento administrativo servirá para asegurar el mejor cumplimiento posible de los fines de la Administración y que *«su objeto más importante es la verificación de la verdad real de los hechos que sirven de motivo al acto final».* En doctrina, ORTIZ ORTIZ ofrece una definición bastante acertada del procedimiento administrativo, entendiéndolo como *«el conjunto de actos preparatorios concatenados según un orden cronológico y funcional, para verificar la existencia de la necesidad pública a satisfacer y de los hechos que lo crean, así como para oír a los posibles afectados y voceros de intereses conexos»*[53].

53 Ortiz Ortiz, Eduardo, «Nulidades del Acto Administrativo en la Ley General de la Administración Pública», *Colegio de Abogados de Costa Rica.* Revista del Seminario Internacional de Derecho Administrativo, 1981, p. 383.

Partiendo de estos planteamientos, se puede afirmar que el procedimiento sancionador tributario es aquél en el cual se dictan una serie de actos preparatorios que siguen un orden secuencial, cronológico y lógico, mediante los cuales la Administración ejerce su *ius puniendi* con el propósito de imponer una sanción al administrado que haya incurrido en alguna de las infracciones previamente tipificadas. Por esta razón, el objetivo de este procedimiento es la verificación de la verdad real de los hechos, con el fin de evitar la imposición de multas mecánicas[54].

En España la regulación del procedimiento sancionador tributario está tipificada a partir del artículo 207 de la LGT, el cual establece que se regirá por las normas especiales contenidas en la ley y la normativa reglamentaria dictada en su desarrollo, como por ejemplo, el Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario (RRST). A su vez, el citado artículo 207 dispone que, en su defecto, se regirá por las normas reguladoras del procedimiento sancionador en materia administrativa.

En Costa Rica, las disposiciones normativas sobre el procedimiento sancionador se encuentran dispersas a lo largo del Código Tributario, pero interesan especialmente el artículo 77, que exige a la Administración tributaria imponer la sanciones conforme a los principios de legalidad y debido proceso, y que dispone que, en materia de procedimiento, a falta de norma expresa, deberán aplicarse las disposiciones generales del procedimiento administrativo. Por otro lado, el artículo 150 del CNPT detalla de manera explícita el procedimiento para sancionar a los obligados tributarios, sin embargo, este tema será abordado con mayor profundidad *a posteriori.*

Desde su inicio, el procedimiento sancionador tributario debe abordar diversos aspectos fundamentales para salvaguardar el derecho de defensa y el debido proceso de los administrados, y así evitar la imposición automática de multas. Al respecto, el artículo 208.3 de la LGT dispone que los procedimientos sancionadores garantizarán derechos tales como a ser notificado de los hechos que se le imputen, de las infracciones que tales hechos puedan constituir y de las sanciones que se le pudieran imponer, así como de la identidad del instructor, de la autoridad competente para imponer la sanción y la norma que atribuya tal competencia, a formular alegaciones y utilizar los medios de defensa admitidos por el ordenamiento jurídico y los demás derechos reconocidos por el artículo 34 de la LGT[55].

En sentido similar, el artículo 22.1. del RRST dispone que la notificación del acuerdo del órgano competente debe contener la identificación de la persona o

54 En relación con este tema, el Tribunal Constitucional español ha sentenciado que es responsabilidad de la Administración probar su culpabilidad, *«excluye la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta negligente del contribuyente»*. FJ 4°, sentencia núm. 76/1990, de 26 de abril de 1990, (ECLI:ES:TC:1990:76).

55 Entre estos se incluyen el derecho a ser informado y asistido por la Administración tributaria sobre el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, derecho a conocer el estado de tramitación de los procedimientos en los que sea parte, derecho a ser tratado con el debido respeto, derecho a formular alegaciones, derecho a ser oído en el trámite audiencia, entre otros.

la entidad presuntamente responsable, la conducta que motiva la incoación del procedimiento, su posible calificación y las sanciones que pudieran corresponder, el órgano competente para la resolución del procedimiento e identificación del instructor, así como la indicación del derecho a formular alegaciones y a la audiencia en el procedimiento, así como del momento y plazos para su ejercicio. Este contenido mínimo de garantías ha sido reconocido en varias sentencias del Tribunal Constitucional español, entre las que se pueden citar la STC 18/1981, de 8 de junio[56], la STC 87/2001, de 2 de abril[57] y la STC 205/2003, de 1 de diciembre[58].

Por otra parte, la jurisdicción contenciosa-administrativa en Costa Rica, analizando un antecedente del Tribunal Constitucional[59], ha sentenciado que todo procedimiento sancionador que pretenda imponer obligaciones a los administrados necesariamente debe iniciar con un acto administrativo que impute, intime y comunique las actuaciones que se seguirán en su contra[60]. Corolario de lo anterior, los principios de intimación (derecho de ser instruido de los cargos que se imputan) e imputación (derecho a tener una acusación formal) son elementos integrales del derecho de defensa y del debido proceso de los administrados y, por lo tanto, deben ser observados por la Administración.

Las anteriores observaciones constituyen evaluaciones generales sobre el procedimiento administrativo sancionador tributario, las cuales, como se ha señalado, presentan puntos de conexión en los ordenamientos jurídicos de España y Costa Rica, tanto normativa, como jurisprudencialmente. Habiendo hecho esta breve introducción, los capítulos siguientes analizarán las particularidades de cada como procedimiento como resultado de una actuación de inspección, desde su inicio hasta su conclusión, con el propósito de examinar el instituto de la caducidad.

---

56 FJ 2°, sentencia núm. 18/1981, de 8 de junio de 1981, (ECLI:ES:TC:1981:18).

57 FJ 6°, sentencia núm. 87/2001, de 2 de abril de 2001, (ECLI:ES:TC:2001:87).

58 En esta sentencia el Tribunal Constitucional destacó: *«(...) Por otra parte, debemos recordar asimismo que desde la STC 18/1981, de 8 de junio (FJ 2), hemos reconocido que las garantías anudadas al derecho al proceso equitativo se aplican al procedimiento administrativo sancionador si bien con las modulaciones requeridas en la medida necesaria para preservar los valores esenciales que se encuentran en la base del art. 24.2 CE y la seguridad jurídica que garantiza el art. 9.3 de la Constitución (...) Entre estas garantías trasladables al procedimiento administrativo sancionador hemos incluido específicamente el derecho a ser informado de la acusación, esto es, el derecho a conocer los cargos que se formulan contra el expedientado y el consiguiente derecho a la inalterabilidad de los hechos esenciales objeto de acusación y sanción».* FJ 4°, sentencia núm. 205/2003, de 1 de diciembre de 2003, (ECLI:ES:TC:2003:205)

59 Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, sentencia núm. 5469-1995, de 4 de octubre de 1995.

60 Al respecto, se indicó: *«La notificación es un deber jurídico de la Administración, cuya finalidad es asegurar el verdadero, real e íntegro conocimiento por parte de los afectados del establecimiento de un procedimiento administrativo en su contra y de sus consecuencias. Indudablemente, la debida notificación constituye una manifestación más de los elementos que integran el debido proceso, los que ha definido la Sala Constitucional de la siguiente manera: a) hacer traslado de cargos al afectado, lo cual implica comunicar en forma individualizada, concreta y oportuna los hechos que se imputan; b) permitirle el acceso irrestricto al expediente administrativo, c) concederle un plazo razonable para la preparación de su defensa, d) concederle la audiencia y permitirle aportar toda prueba que considere oportuna para respaldar su defensa; e) fundamentar las resoluciones que pongan fin al procedimiento; f) reconocer su derecho a recurrir contra la resolución sancionatoria».* Tribunal Contencioso-administrativo, Sección Cuarta, sentencia núm. 037-2018, de 16 de mayo de 2018.

3. Procedimiento sancionador tributario derivado de un procedimiento de inspección en España

El artículo 145 de la LGT dispone que el procedimiento de inspección tiene por objeto *«comprobar e investigar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias y en el mismo se procederá, en su caso, a la regularización de la situación tributaria del obligado mediante la práctica de una o varias liquidaciones»*. El mismo artículo agrega que esa comprobación *«tendrá por objeto los actos, elementos y valoraciones consignados por los obligados tributarios en sus declaraciones»*, de forma tal que la investigación permita *«descubrir la existencia, en su caso, de hechos con relevancia tributaria no declarados o declarados incorrectamente por los obligados tributarios»*.

Debido a que el propósito de este trabajo no es profundizar en las particularidades del procedimiento de inspección, lo cual requeriría un análisis aparte, basta con señalar, siguiendo a CASANA MERINO, que este *«es el más complejo entre los procedimientos tributarios de comprobación e investigación»*[61]. Comparado con los procedimientos de verificación de datos y de comprobación limitada, *«en el procedimiento de inspección la Administración dispone de más potestades de comprobación e investigación y de un plazo más amplio para comprobar, a la vez que se incrementan las formalidades que exige la tramitación»*[62].

Ahora bien, como se indicó, en el desarrollo de un procedimiento de inspección pueden surgir hechos que merezcan no solo una investigación para practicar una liquidación y corregir las declaraciones tributarias, sino también para sancionar el incumplimiento de obligaciones tributarias. Es importante destacar que si bien los sujetos pasivos pueden ser sancionados con cualesquiera de las infracciones tributarias contempladas en los artículos del 191 al 206 de la LGT, algunas de estas tienen más tendencia a derivar de un procedimiento de inspección.

Verbigracia, infracciones tributarias por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación (art. 191 LGT)[63], por incumplir la obligación de presentar en forma completa y correcta declaraciones o documentos necesarios para practicar liquidaciones (art. 192 LGT), por determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios aparentes (art. 195 LGT), entre otras. Independientemente de la infracción tributaria que se pretenda imponer, debe resaltarse que con fundamento en el artículo 208 de la LGT, los procedimientos para su imposición se tramitan de forma separada a los de aplicación de los tributos, salvo renuncia del obligado tributario, en cuyo caso se tramitará conjuntamente.

61 Casana Merino, Fernando, *Las infracciones y sanciones tributarias*, Ed. Ediciones Arazandi, 2.ª ed., Navarra, 2021, p. 170.
62 Loc. Cit.
63 De hecho, de acuerdo con el Tribunal Supremo esta infracción administrativa está íntimamente conectada a la liquidación. [FD tercero, sentencia 2687/2020 de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo, de 23 de julio de 2020 (ECLI:ES:TS:2020:2687)].

BERTRÁN GIRÓN reflexiona que en la práctica esta separación es más *«formal que de fondo y ello, sin duda, tiene sus efectos en la forma de inicio del procedimiento cuando trae causa en un procedimiento de aplicación de los tributos»*[64]. De acuerdo con la autora, esto sucede debido a que[65]: el procedimiento sancionador puede ser instruido por el mismo funcionario que se encargó del procedimiento de aplicación de los tributos[66], se faculta a que los datos y las pruebas obtenidas en el procedimiento de aplicación de los tributos se incorporen al sancionador (art. 210.2 LGT), el obligado puede renunciar a la tramitación separada del procedimiento sancionador (art. 208.1 LGT) y a que, en caso de que se interponga una reclamación económico-administrativa contra una sanción, si se hubiera presentado reclamación contra la deuda tributaria de la que deriva, esta se acumulará a aquella (art. 230.1 LGT).

No procede analizar las ventajas o desventajas de la tramitación separada o conjunta de procedimientos, ni ahondar en las reflexiones que ello puede suscitar, pues dista del objetivo del presente trabajo. Por esta razón, en los siguientes párrafos el análisis se centrará en el desarrollo del procedimiento sancionador desde su inicio hasta su terminación, particularmente en casos de tramitación separada.

3.1. Singularidades del procedimiento

3.1.1. En la iniciación

El artículo 209.1 de la LGT establece que *«el procedimiento sancionador en materia tributaria iniciará siempre de oficio, mediante la notificación del acuerdo del órgano competente»*. En el caso de los procedimientos sancionadores derivados de un procedimiento de inspección, el artículo 25.1 del RRST aclara que el órgano competente para acordar la iniciación del procedimiento sancionador será el equipo o unidad que hubiera desarrollado la actuación de comprobación e investigación, salvo que el inspector-jefe designe otro diferente.

El acuerdo sancionador al que refiere el artículo 209.1 de la LGT es tan solo un acto preparatorio o de instrucción del procedimiento, el cual contiene indicios de la comisión de una infracción administrativa, mas no equivale a una resolución sancionadora. Así, de conformidad con el artículo 22 del RRST, ese acuerdo sancionador debe contener la identificación de la persona o entidad presuntamente responsable, conducta que motiva la incoación del procedimiento, su posible calificación y las sanciones que pudieran corresponder, el órgano competente para la resolución del procedimiento e identificación del instructor, y la indicación del derecho a formular alegaciones y a la audiencia en el procedimiento, así como del momento y plazos para su ejercicio.

64 Bertrán Girón, María, Capítulo IV: Procedimiento Sancionador. En Merino Jara, Isaac (Coord.), *Infracciones tributarias y delitos fiscales*, Ed. Wolters Kluwer Legal & Regulatory España, S.A., 1.ª ed., Madrid 2022, p. 330.
65 Loc. Cit. 330.
66 Artículo 25 del Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el RRST.

Un aspecto que resulta relevante para el presente trabajo es lo dispuesto en el artículo 209.2 de la LGT. Esta norma establece que los procedimientos sancionadores que se inicien como consecuencia de un procedimiento iniciado mediante declaración, verificación de datos, comprobación o inspección, no podrán iniciarse una vez transcurrido el plazo de seis meses[67] desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la correspondiente liquidación o resolución. Es decir, si dentro de los seis meses siguientes a la notificación de la liquidación o resolución la Administración no notifica el acuerdo sancionador, el plazo habrá caducado. Este tema será abordado con mayor detalle en un apartado siguiente.

3.1.2. En el desarrollo

En cuanto al desarrollo del procedimiento, el artículo 210.1 de la LGT establece que el procedimiento sancionador se regirá por las normas especiales del artículo 99 del mismo texto legal, entre las que se encuentran la obligación de la Administración de facilitar a los obligados tributarios el ejercicio de sus derechos, la negativa a presentar documentos no exigidos por la normativa tributaria, y el derecho obtener copia del expediente administrativo, entre otras. Por otro lado, el artículo 210.2 de la LGT dispone que los datos, pruebas o circunstancias obtenidas en los procedimientos de aplicación de los tributos que vayan a ser tenidos en cuenta en el procedimiento sancionador *«deberán incorporarse formalmente al mismo antes de la propuesta de resolución».*

A mi entender, esta disposición normativa colisiona con la finalidad de la separación de procedimientos del artículo 208.1 de la LGT, ya que los datos declarados por el obligado tributario en el procedimiento de inspección pueden ser utilizados en el procedimiento sancionador. Esta disyuntiva genera otro problema: en los procedimientos de inspección, como parte de las actuaciones de comprobación e investigación, los sujetos pasivos se ven coaccionados por la Administración a aportar información que posteriormente puede resultar en una sanción en su contra, vulnerando así el principio de inocencia protegido por el artículo 24 de la CE.

De acuerdo con el artículo 210.3 de la LGT, en el desarrollo del procedimiento sancionador, la Administración puede adoptar medidas cautelares con fundamento en el artículo 146 de la misma ley, las cuales podrán consistir en el precinto, depósito o incautación de las mercancías o productos sometidos a gravamen, así como de libros, registros, documentos, archivos, locales o equipos electrónicos de tratamientos de datos. Es relevante mencionar que estas medidas deben ser proporcionales y limitadas temporalmente para impedir que desaparezcan, se destruyan o alteren las pruebas determinantes de la existencia o cumplimiento de obligaciones tributarias.

67 Este plazo era de tres meses, fue reformado por Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición del a 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.

El artículo 210.4 de la LGT dispone que, concluidas las actuaciones, se formulará al obligado tributario una propuesta de resolución sancionadora *«en la que se recogerán de forma motivada los hechos, su calificación jurídica y la infracción que aquéllos puedan constituir o la declaración, en su caso, de inexistencia de infracción o responsabilidad»*. Esta propuesta concretará la sanción, indicando expresamente los criterios de graduación aplicados. Una vez notificada, el interesado tendrá un plazo de quince día hábiles para presentar los alegatos, documentos y prueba que considere pertinentes[68].

Finalmente, en línea con el artículo 23.6 del RRST y según HERMOSÍN ÁLVAREZ, del artículo 210 de la LGT se pueden diferenciar dos modalidades de tramitación del procedimiento sancionador tributario. Por un lado, está la modalidad ordinaria, *«en la que el órgano instructor llevará a cabo todas la fases del procedimiento (iniciación, obtención de pruebas, formulación de propuestas para dar trámites a las alegaciones y resolución del expediente»*, y por otro, está la denominada «tramitación abreviada», derivada del artículo 210.5 de la LGT.

Este último artículo establece que *«cuando al tiempo de iniciarse el expediente sancionador se encontrasen en poder del órgano competente todos los elementos que permitan formular la propuesta de imposición de sanción, ésta se incorporará al acuerdo de iniciación»*[69]. Luego, se notificará al interesado, otorgándole un plazo de quince días hábiles para que alegue lo que considere pertinente y presente los documentos y pruebas que estime oportunos. Así, reflexiona la autora citada, *«un mismo documento contendrá el inicio del procedimiento sancionador y la propuesta de sanción, indicándosele al interesado que de no aportar nuevos elementos de prueba ni formular alegaciones, el Inspector Jefe emitirá la resolución en base a la propuesta inicial»*[70].

3.1.3. En la terminación

De acuerdo con el artículo 211 de la LGT, el procedimiento sancionador puede concluir de dos maneras: mediante resolución o por caducidad. En el apartado siguiente se profundizará en la terminación por caducidad, que es objetivo principal del presente trabajo. Por ahora, es importante señalar que el artículo 24 del RRST dispone que *«el órgano competente dictará resolución motivada, a la vista de la propuesta formulada en la instrucción del procedimiento y de los documentos, pruebas y alegaciones que obren en el expediente, sin perjuicio de que previamente pueda ordenar que se amplíen las actuaciones practicadas»*, caso en el cual deberá formularse una nueva propuesta de resolución y se le otorgará al interesado un nuevo plazo de quince días hábiles para formular alegatos y ofrecer pruebas.

68 Es importante valorar que el artículo 23.4 del RRST permite presentar alegatos y pruebas incluso antes de la notificación de la propuesta.

69 Hermosín Álvarez, Montserrat, Capítulo IV: Procedimiento Sancionador, 2. Instrucción del procedimiento sancionador en materia tributaria. En Merino Jara, Isaac (Coord.), *Infracciones tributarias y delitos fiscales*, Ed. Wolters Kluwer Legal & Regulatory España, S.A., 1.ª ed., Madrid 2022, p. 348.

70 Hermosín Álvarez op. Cit., p. 352.

Conforme al artículo 211.3 de la LGT, la resolución expresa del procedimiento sancionador *«contendrá la fijación de los hechos, la valoración de las pruebas practicadas, la determinación de la infracción cometida, la identificación de la persona o entidad financiera y la cuantificación de la sanción que se impone, con indicación de los criterios de graduación de la misma y de la reducción que proceda»*. Ello se complementa con el artículo 24.3 del RRST, el cual dispone que la resolución notificada al obligado deberá hacer mención a los medios de impugnación que pueden ser ejercitados, los plazos y órganos ante los que habrán de ser interpuestos, el lugar, plazo y forma en que debe ser satisfecho el importe de la sanción impuesta, eventuales reducciones, y la no exigencia de intereses de demora en los casos de suspensión de la ejecución de sanciones por la interposición en tiempo y forma de un recurso o reclamación administrativa.

Por otro lado, es relevante mencionar que el artículo 211.1 de la LGT regula la posibilidad de una resolución tácita del procedimiento sancionador, que ocurre cuando, dentro un procedimiento sancionador iniciado como resultado de una inspección, el interesado manifiesta su conformidad a la propuesta de resolución. En tal caso, según esta disposición normativa, *«se entenderá dictada y notificada la resolución por el órgano competente para imponer la sanción, de acuerdo con dicha propuesta, por el transcurso del plazo de un mes a contar desde la fecha en que dicha conformidad se manifestó, si necesidad de nueva notificación expresa al efecto»*.

En relación con la tramitación separada de procedimientos sancionadores iniciados como consecuencia de una inspección, el artículo 25.5. del RRST establece que si el interesa manifiesta su disconformidad con la propuesta de sanción, el órgano competente para imponer la sanción dictará una resolución motivada. Por el contrario, según el artículo 25.6, si el interesado expresa su conformidad con la propuesta, *«se entenderá dictada y notificada la resolución de acuerdo con dicha propuesta por el transcurso del plazo de un mes a contar desde el día siguiente a la fecha en que prestó la conformidad, sin necesidad de una nueva notificación expresa al efecto»*, a menos que dentro de ese plazo el órgano competente notifique un acuerdo en el que rectifique errores materiales apreciados en la propuesta, ordene completar actuaciones, dicte resolución expresa confirmando la propuesta o rectifique la propuesta por considerarla incorrecta.

Concluido el procedimiento sancionador tributario, el artículo 212 de la LGT otorga el derecho a los administrados de recurrir el acuerdo de resolución. De acuerdo con el inciso 1) de dicha norma, en el caso de que el contribuyente impugne también la deuda tributaria, *«se acumularán ambos recursos o reclamaciones, siendo competente el que conozca la impugnación contra la deuda».* El artículo 212.2 añade que se puede recurrir la sanción sin perder la reducción por conformidad prevista en el párrafo b) del apartado 1) del artículo 188 de la LGT[71], siempre que no se impugne la regularización.

Finalmente, el artículo 212.3 establece que la interposición en tiempo y forma de un recurso o reclamación administrativa contra una sanción produce los

71 Un 65 por ciento en los supuestos de actas con acuerdo previstos en el artículo 155 de la LGT.

siguientes efectos: (a) la ejecución de las sanciones quedará automáticamente suspendida en período voluntario sin necesidad de aportar garantías hasta que sean firmes en vía administrativa, (b) no se exigirán intereses de demora por el tiempo que transcurra hasta la finalización del plazo de pago en período voluntario abierto por la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa, exigiéndose intereses de demora a partir del día siguiente a la finalización de dicho plazo.

3.2. Caducidad del procedimiento y efectos jurídicos que produce

Al tenor del inciso f) del artículo 8 de la LGT, el establecimiento y la modificación de los plazos de caducidad es reserva de ley tributaria. Por esta razón, el artículo 100.1 del LGT establece que los procedimientos tributarios podrán terminar mediante resolución, desistimiento, renuncia, imposibilidad material de continuarlos por causas sobrevenidas y la caducidad —entendida como el *«modo de extinción del derecho por el mero transcurso del tiempo»* (FD 2º)[72]—, entre otras. Desde otra visión, GOMÉZ ZAMORA define la caducidad del procedimiento como *«una forma anticipada del procedimiento como reacción frente a la Administración al superarse el plazo máximo legalmente fijado para tramitarlo»*[73].

En este sentido, respecto a los procedimientos sancionadores tributarios, es plausible aseverar que la LGT regula al menos dos límites temporales de caducidad, uno en torno al inicio (art. 209.2) y otro respecto a su terminación (art. 211.2 y 211.4). La redacción vigente del artículo 209.2 de la LGT establece que aquellos procedimientos sancionadores *«que se incoen como consecuencia de un procedimiento iniciado mediante declaración o de un procedimiento de verificación de datos, comprobación o inspección no podrán iniciarse respecto a la persona o entidad que hubiera sido objeto del procedimiento una vez transcurrido el plazo de seis meses desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la correspondiente liquidación o resolución»*.

De acuerdo con esta norma, cabe destacar que el Tribunal Suprema ha sentenciado que el plazo ahí previsto resulta aplicable *«para el inicio de un procedimiento sancionador a los supuestos de incoación de procedimientos sancionadores que traigan causa de un procedimiento previo, iniciado mediante declaración o de un procedimiento de verificación de datos, comprobación o inspección»;* pero no para aquéllos procedimientos *«por infracción por no pre-*

72 En su análisis, el Tribunal señaló: *«La caducidad es un concepto nacido a principios del siglo XX en la doctrina alemana y de ella pasó a estudios monográficos en España y décadas más tarde, a toda la doctrina; tal como recuerda la sentencia de 12 de febrero 1996, este concepto entró en la jurisprudencia a partir de la sentencia de 30 de abril 1940, que dice que genera decadencia del derecho en forma automática, o como dice la de 12 de junio 1997, modo de extinción de un derecho por el mero transcurso del tiempo, o la de 10 de julio 1999, término en donde fenece por el transcurso del tiempo señalado para ejercitar una acción. Es decir, como conclusión, es el modo de extinción del derecho por el mero transcurso del tiempo»* [FD 2º, sentencia núm. 7940/2012, de 30 de noviembre de 2012, (ECLI:ES:TS:2012:7940)].

73 Gómez Zamora, Leopoldo et al., Capítulo I. Introducción y Conceptos. En Gómez Zamora, Leopoldo (Coord.), *La inactividad y el silencio de la Administración*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2022, p. 65.

sentar a tiempo o presentar extemporáneamente la declaración resumen anual del IVA»[74]. De acuerdo con lo anterior, el plazo de caducidad del artículo 209.2 es aplicable a los procedimientos sancionadores derivados de una inspección.

En relación con esta primera modalidad de caducidad, DE DIEGO DIEZ destaca que no se está *«ante la caducidad (perención) de un procedimiento sancionador puesto que, en realidad, aun no ha llegado a incoarse»*[75]. Así, resalta que en este caso *«lo que caduca es la posibilidad de iniciar tal procedimiento y, con ello, caduca también la posibilidad de ejercitar la potestad sancionadora en el caso concreto»*[76]. Con base en lo anterior, el plazo de seis meses regulado en el artículo 209.2 de la LGT incorpora un plazo preclusivo para iniciar el procedimiento sancionador, de manera que los efectos jurídicos que produce es que, una vez alcanzado, la Administración está impedida para castigar al sujeto infractor.

De acuerdo con CASANA MERINO, la finalidad de este plazo de seis meses es *«garantizar al presunto infractor suficientemente su derecho de defensa, y que conozca de forma anticipada los hechos que son base de la sanción»*[77]. Precisamente para asegurar el derecho de defensa y la seguridad jurídica de los obligados tributarios, la Sección Segunda del Tribunal Supremo ha admitido en su jurisprudencia que se puede iniciar un procedimiento sancionador antes de practicar y notificar una liquidación[78].

Así las cosas, no es posible comenzar un procedimiento sancionador después de los seis meses desde la notificación del acuerdo de liquidación, pero sí se permite iniciarlo previo a esa comunicación. Esta facultad también fue reconocida por la Sección Segunda del Tribunal Supremo en la STS 2687/2020, por la cual afirmó que el artículo 209.2 de la LGT *«no establece –para ningún tipo de infracción tributaria– que el procedimiento sancionador solo pueda instruirse después de que se haya dictado la liquidación de la que trae causa»*. Al contrario, agrega en su análisis, *«existen preceptos reglamentarios de los que bien podría*

---

74 FD primero, sentencia núm. 2237/2021 de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo, de 26 de mayo de 2021 (ECLI:ES:TS:2021:2237)

75 De Diego Díez, L. Alfredo, *Tratamiento y efectos de la caducidad en el procedimiento sancionador*. Ed. Colex, S.L., A Coruña (Galicia), 2020, p. 49.

76 De Diego Díez op. Cit., p. 49.

77 Casana Merino, Fernando, *Las infracciones y sanciones tributarias*, Ed. Ediciones Arazandi, 2.ª ed., Navarra, 2021, p. 286.

78 El Tribunal Supremo ha sentenciado que: *«si bien en estos casos el resultado final de la liquidación delimita y determina el alcance de la infracción y las consecuencias derivadas, ni existe norma legal que imponga que hasta que no se produzca el resultado del procedimiento inspector mediante la oportuna liquidación no procede iniciar el procedimiento sancionador, ni se explica por la recurrente, ni encontramos razón alguna, sobre la base de principios generales, garantías y derechos, especialmente el de defensa en plenitud, o normas imperativas de obligada observancia, por los que no pueda iniciarse el procedimiento sancionador ante la concurrencia de hechos determinantes de una/s propuesta/s de liquidación/es en la que concurra la conducta de dejar de ingresar. Es más, resulta obvio que a mayor inmediatez entre la producción de los hechos constitutivos de una infracción y el ejercicio del derecho a defenderse, mejor se procura la defensa plena y la propia seguridad jurídica; y desde luego, de manera acabada el conocimiento de los datos necesarios sobre los que se hace la imputación, se logra cuando existe una propuesta de liquidación»*. [FD quinto, sentencia núm. 2987/2012 de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo, de 26 de abril de 2012 (ECLI:ES:TS:2012:2987)].

inferirse que dicho procedimiento puede iniciarse sin que se haya practicado aun la liquidación» (FD 3°)[79].

En el FD 5° de dicha sentencia, el Tribunal Supremo recalca *«que la LGT faculta a la Administración tributaria a iniciar un procedimiento sancionador antes de haberse dictado y notificado el acto de liquidación que pone fin al procedimiento inspector»*, y que ello no vulnera los derechos a ser informado de la acusación de defensa del obligado tributario. Otro aspecto relevante de ese antecedente es la posibilidad de que la notificación de la liquidación y la sanción coincidan en el tiempo, como señala el casacionista en su recurso[80].

A mi criterio, y en consonancia con lo expresado en la introducción de este trabajo, el artículo 209.2 de la LGT busca evitar dilaciones indebidas para garantizar una justicia pronta y cumplida, asegurando con ello el bien común del administrado. Como reflexiona GONZÁLEZ CAMACHO, no puede hablarse de tutela judicial efectiva en asuntos con excesivo retraso, razón por la cual la tutela *«exige una reducción razonable de los extensos y alambicados procedimientos»*[81]. Esta postura también es defendida por ALMUDÍ CID, para quien la caducidad en los procedimientos sancionadores tiene su fundamento en el principio de seguridad jurídica y en criterios de economía y eficacia[82].

La segunda manifestación de la caducidad de la LGT se encuentra en el citado artículo 211, el cual menciona en su incido 1) que *«el procedimiento sancionador en materia tributaria terminará mediante resolución o por caducidad»*. De forma expresa, el artículo 211.2 de la LGT señala que *«el procedimiento sancionador en materia tributaria deberá concluir en el plazo máximo de seis meses contados desde la notificación de la comunicación de inicio del procedimiento».* En este contexto, el *dies a quo* del plazo de seis meses es con la notificación de la comunicación de inicio del procedimiento sancionador, no desde que se acuerda su inicio, se dicta el acto o se ordena su iniciación. Por otra parte, el *dies a quem* corresponde a la fecha en que se notifica o se intenta notificar[83] la resolución sancionatoria.

En otro orden de ideas, el artículo 211.4 del mismo texto legal precisa que el vencimiento del plazo de seis meses estipulado en el inciso 2) *«sin que se haya notificado resolución expresa producirá la caducidad del procedimiento»*. Además, se añade que *«la declaración de caducidad podrá dictarse de oficio o a ins-*

79 De forma más concreta, el Tribunal Supremo manifestó: *«el inicio del procedimiento sancionador puede producirse cuando el expediente de gestión o de inspección se encuentra todavía en fase de instrucción y se están llevando a cabo actuaciones de comprobación o de investigación, sin que, en ningún momento, esté previsto que sea precisa la previa notificación a la persona o entidad «presuntamente responsable» de la liquidación tributaria de la que el procedimiento sancionador trae causa para que este pueda iniciarse».*[FD tercero, sentencia núm. 2687/2020 de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo, de 23 de julio de 2020 (ECLI:ES:TS:2020:2687)].

80 En el análisis del caso, en el FD 6°, el Tribunal Supremo concluye que, en caso de que esto ocurra, simplemente *«se produce una tramitación conjunta en el tiempo –que no confundida– de los procedimientos de comprobación e investigación y del procedimiento sancionador que no conlleva una quiebra al principio de separación de procedimientos».*

81 González Camacho, Oscar, *La Justicia Administrativa frente a la inactividad material de la Administración Pública* [Tesis doctoral, Universidad de Alcalá], 1998, p. 114.

82 Almudí Cid, José Manuel, *Garantías del contribuyente en el procedimiento sancionador tributario,* Ed. Tirant lo Blanch, 1.ª ed., Valencia 2022, p. 254.

83 Artículo 104.2 de la LGT.

tancia del interesado», lo que tendrá como efecto jurídico el archivo de las actuaciones e impedirá el inicio de un nuevo procedimiento sancionador. De este modo, cuando el procedimiento concluye por caducidad, la Administración tributaria no puede ejercer nuevamente su acción sobre la misma conducta, brindando una alta protección garantista en virtud del principio *non bis in idem*.

Según CASANA MERINO, el artículo 211 de la LGT *«atribuye a la caducidad en el procedimiento sancionador un efecto mucho más radical que el que tiene la caducidad en otros procedimientos desfavorables o de gravamen, como el de verificación de datos o el de comprobación limitada»*[84], así como en comparación con el procedimiento sancionador tributario y el sancionador administrativo general[85]. Esta particularidad también es analizada por DE DIEGO DIEZ, quien considera que el citado artículo *«rompe con la característica general de la caducidad, según la cual procedimiento caducado no impide la iniciación de otro procedimiento por los mismos hechos, si no ha transcurrido el plazo de prescripción [arts. 25.1.b) y 95 de la LPAC]»*[86].

Al respecto, el artículo 25.1.b) de la LPAC básicamente establece que en los procedimientos iniciados de oficio, el vencimiento del plazo máximo establecido por ley sin que se haya dictado y notificado la resolución expresa, producirá la caducidad del procedimiento sancionadora. Sin embargo, el artículo 95 de la LPAC destaca que *«en los casos en los que sea posible la iniciación de un nuevo procedimiento por no haberse producido la prescripción, podrán incorporarse a éste los actos y trámites cuyo contenido se hubiera mantenido igual de no haberse producido la caducidad»*.

En otras palabras, a diferencia del procedimiento sancionador tributario, los procedimientos sancionadores administrativos ordinarios permiten iniciar un nuevo procedimiento si el primero caduca. Esto juega en favor de los administrados sobre los cuales recae el *ius puniendi* de la Administración tributaria, ya que, si el primer procedimiento seguido en su contra caduca, el órgano competente no podrá iniciar otro por los mismos hechos. En mi criterio, para garantizar el principio *non bis in idem*, que deriva del principio de inocencia del artículo 24 de la CE y del artículo 180 de la LGT, esta regla debería aplicarse no solo a los procedimientos sancionadores tributarios, sino de modo general a cualquier otro procedimiento administrativo sancionador,

En conclusión, se vislumbra con claridad que en el ordenamiento jurídico español la caducidad es una herramienta jurídica que está expresamente regulada en los procedimientos sancionadores tributarios derivados de una inspección. Como se indicó, esta regulación tiene al menos dos manifestaciones

84 Casana Merino, Fernando, *Las infracciones y sanciones tributarias*, Ed. Ediciones Arazandi, 2.ª ed., Navarra, 2021, p. 295.

85 Loc. Cit. 295.

86 El autor enfatiza en que este tipo de caducidad tiene carácter extintivo, pues *«la Administración tributaria solo dispone de una oportunidad para ejercitar la potestad sancionadora en el caso concreto. Si la desaprovecha por exceder el plazo máximo en que debe notificar la resolución definitiva, ya no tendrá posibilidad alguna de perseguir al presunto infractor por esa específica infracción. En esta materia, la caducidad del procedimiento implica también la definitiva caducidad del ejercicio de la potestad sancionadora respecto del ilícito perseguido»*. De Diego Díez, L. Alfredo, *Tratamiento y efectos de la caducidad en el procedimiento sancionador*. Ed. Colex, S.L., A Coruña (Galicia), 2020, p. 52-53

principales: el plazo máximo para que la Administración inicie el procedimiento desde la notificación de la liquidación o resolución de la inspección, y el plazo para la terminación del procedimiento sancionador. A partir de este análisis, en la siguiente sección del presente trabajo se examinará si este mecanismo procesal puede aplicarse, aunque sea de forma matizada, en el ordenamiento jurídico costarricense.

4. Procedimiento sancionador tributario derivado de un procedimiento de inspección en Costa Rica

Antes de exponer las singularidades del procedimiento sancionador derivado de un procedimiento de inspección en Costa Rica, resulta necesario realizar algunas consideraciones muy breves sobre las potestades de la Administración tributaria para gestionar y fiscalizar los tributos. Esto permitirá comprender cómo, a partir de una actuación de comprobación e investigación (actuación fiscalizadora o de inspección), puede surgir una infracción administrativa.

En materia de inspección, el artículo el artículo 124 del CNPT faculta a la Administración a determinar de oficio la obligación tributaria del contribuyente o responsable, sea en forma directa, por el conocimiento cierto de la materia imponible o mediante estimación, cuando no se hayan presentado declaraciones tributarias o cuando las presentadas sean objetadas por la autoridad por considerarlas falsas, ilegales o incompletas. De conformidad con el artículo 126 del CNPT, tales determinaciones de oficio serán previas (actuaciones de comprobación abreviada o formal) o definitivas (actuaciones de control intensivo cuyo objeto es comprobar la situación tributaria de los sujetos pasivos).

El artículo 112 del RPT establece que tendrán consideración de liquidaciones previas aquellas catalogadas como de «control extensivo», es decir, aquellas en las que se utilizan los datos y elementos de prueba que estén en poder de la Administración, sin que se pueda extender al examen de los libros contables, o en las que se realiza únicamente una comprobación de mera constatación de la existencia de errores aritméticos o de derecho en la declaración. Mientras tanto, tendrán consideración de liquidaciones definitivas aquellas cuyo fin es verificar el exacto cumplimiento de las obligaciones tributarias y deberes materiales de los contribuyentes para propiciar la regularización correspondiente.

Ambos procedimientos de inspección comienzan con la notificación de un acto administrativo de inicio de actuaciones, el cual debe cumplir con una serie de requisitos formales. Entre las principales diferencias procedimentales, según lo estipulado en el artículo 130 del CNPT y el artículo 125 del RPT, en las liquidaciones previas, una vez notificado el inicio del procedimiento, los sujetos pasivos disponen de un plazo de tres días hábiles para rectificar, por una única vez, sus declaraciones tributarias[87]. De otro lado, el artículo 130 del CNPT y los artículos 140 y 143 del RPT disponen que, una vez notificado el inicio de actua-

87 Tanto el artículo 130 del CNPT como el artículo 125 del RPT, disponen que las rectificaciones efectuadas después de los tres días hábiles del inicio de la actuación tendrán el carácter de petición, por lo que su aprobación o denegatoria será incorporada en el acto administrativo de determinación.

ciones, no procede la presentación de declaraciones tendentes a rectificar el impuesto y período objeto de las actuaciones[88].

En cuanto al desarrollo de las actuaciones de inspección, el artículo 144 del CNPT establece que una vez concluidas las actuaciones fiscalizadoras o de comprobación abreviada, los órganos actuantes de la Administración deberán proponer al sujeto pasivo, mediante un procedimiento definido reglamentariamente, la regularización que corresponda. La misma norma agrega que en caso de que el sujeto pasivo no regularice su situación, se continuará el procedimiento trasladándose las observaciones o los cargos que se le formulen.

El artículo 177 del RPT establece que una vez manifestada la posición del sujeto pasivo con la propuesta de regularización, independientemente de su conformidad o no con la misma, la Administración tributaria deberá notificar la infracción que se presume mediante un acto preparatorio denominado «Traslado de Cargos Sancionador». De esta manera, lo usual es que, se trate de una liquidación previa o definitiva, un procedimiento de inspección esté siempre acompañado de un procedimiento sancionador.

Como se mencionó anteriormente, si bien la Administración tributaria puede imponer multas por omisión de la presentación de declaraciones tributarias, resistencia a actuaciones administrativas de control, incumplimiento en el suministro de información, por no emitir facturas, entre otras, la infracción administrativa que por excelencia acompaña a un procedimiento de inspección es la regulada en el artículo 81 del CNPT, la cual sanciona la presentación de declaraciones autoliquidativas inexactas por el empleo de datos falsos, incompletos o inexactos.

En la práctica, la Administración notifica al obligado el inicio de un procedimiento de inspección, en el cual se lleva a cabo una investigación y comprobación de la declaración tributaria, seguida de una comunicación de propuesta de regularización. Aunque este tema se detallará más adelante, es importante destacar que el procedimiento sancionador no tiene, en sentido estricto, un acto formal de inicio de actuaciones, sino que, junto a la propuesta de regularización del procedimiento de inspección, se comunica al sujeto pasivo la infracción administrativa del artículo 81 del CNPT.

Tras esta breve recapitulación de las actuaciones de comprobación e investigación en el ordenamiento jurídico costarricense, procede ahora analizar el desarrollo del procedimiento de sancionar derivado de una inspección, desde su inicio hasta su terminación.

88 No obstante, el artículo 130.5 del CNPT señala que el sujeto pasivo puede plantear después del inicio de actuaciones y hasta la finalización del procedimiento, una petición de rectificación sujeta a la aprobación por parte de los órganos actuantes de la Administración tributaria.

4.1. Singularidades del procedimiento

4.1.1. En la iniciación

Al igual que el ordenamiento jurídico español, en Costa Rica el procedimiento sancionador tributario derivado de una inspección siempre inicia de oficio. Sin embargo, no inicia mediante un acuerdo o un acto de inicio en sentido estricto, sino directamente mediante una propuesta de resolución, actualmente denominado «traslado de cargos sancionador» según se explicará de seguido.

Esto es así porque el procedimiento sancionador tipificado en el artículo 81.1.b) del CNPT tiene carácter absolutamente accesorio a la inspección[89], es decir, está directamente vinculado a las actuaciones de comprobación e investigación. Resulta relevante mencionar que el artículo 153 del CNPT establece que para iniciar el procedimiento sancionador por las infracciones establecidas en el artículo, *«no será necesario que el procedimiento de determinación de los tributos haya agotado vía administrativa»*.

El primer párrafo del artículo 150 del CNPT dispone que, tratándose de las infracciones administrativas de deberes formales (que no incluye la tipificada en el artículo 81 del CNPT), el procedimiento sancionador iniciará mediante una propuesta motivada. Debido a un error de técnica legislativa, esta disposición añade que la Administración, dentro de los cinco días hábiles siguientes, dictará una resolución imponiendo una sanción. Como se advierte, esta norma presenta una deficiencia legislativa, ya que no permite al obligado tributario presentar alegatos ni ofrecer pruebas contra la propuesta motivada.

En sentido similar, el segundo párrafo del artículo 150 del CNPT precisa que tratándose de la infracción administrativa del artículo 81 del mismo texto legal *«el procedimiento se iniciará mediante la notificación de una resolución que se hace referencia en el párrafo anterior»*[90]. Esa resolución corresponde a la propuesta motivada, contra la cual el contribuyente debería poder presentar alegatos y pruebas para ejercer su derecho de defensa.

89 Esto ha sido confirmado por el TCA, órgano jurisdiccional que ha sentenciado: *«Desde este plano, la complementariedad de ambos procedimientos es más que evidente, a la postre, uno justifica el otro y se entrelazan, dado que la determinación produce los insumos para la sanción y esta última genera el efecto disuasivo que como aspecto final (ratio), busca el ejercicio fiscalizador sancionatorio».* Tribunal Contencioso-administrativo, Sección Sexta, sentencia núm. 113-2013, de 9 de setiembre de 2013.

90 El párrafo anterior literalmente señala: *«Artículo 150 - Procedimientos para sancionar. El expediente sancionador, tratándose de las infracciones administrativas tributarias de los deberes formales, así como de las establecidas por los artículos 80 y 80 bis de este Código, se iniciará mediante una propuesta motivada de los funcionarios de la Administración Tributaria, cuando en las actas o las diligencias consten las acciones o las omisiones constitutivas de infracciones tributarias. Ante esa propuesta, el titular del órgano de la administración territorial o de grandes contribuyentes que esté tramitando el expediente dictará la resolución imponiendo la sanción, si así corresponde, dentro de los cinco días hábiles siguientes. La resolución debe estar debidamente fundamentada y cumplir los requisitos que le sean aplicables del artículo 147 de este Código».*

Debido al grave error en la redacción de dicha norma, la Dirección General de Tributación se vio en la obligación de emitir la Directriz DGT-D-12-2014, de 9 de octubre de 2014, titulada *«Notificación de la propuesta motivada en el procedimiento sancionador y plazo para presentar alegatos y pruebas»*. En este documento, la Dirección General de Tributación concluyó que no podía ignorarse *«la previa notificación al interesado para que ejerza la defensa sobre los hechos que fundamentan la resolución sancionatoria, decidiéndose que se notifique la Propuesta Motivada, en aras de salvaguardar el debido proceso y el derecho de defensa de los obligados tributarios».*

Así las cosas, en la actualidad el procedimiento sancionador tributario inicia con la notificación de un acto instructor o de carácter preparatorio conocido como «propuesta motivada» para infracciones administrativas de deberes formales. En el caso de los procedimientos sancionadores derivados de una inspección también se inicia con la notificación de un acto instructor, pero en este caso se le denomina «traslado de cargos sancionador»[91].

Esta norma reglamentaria señala que una vez manifestada la posición del sujeto pasivo con la propuesta de regularización, independientemente de su conformidad o no con la misma, la Administración Tributaria *«deberá notificar la infracción que se presume mediante el traslado de cargos sancionador»*. El artículo adiciona que cuando corresponda, dicho traslado de cargos sancionador deberá indicar si el sujeto pasivo dispone del derecho a la reducción de las sanciones establecidas en el inciso b) del artículo 88 del CNPT. De lo contrario, deberá indicarse que de reparar el incumplimiento, podrá beneficiarse de la reducción de la sanción que establecen los incisos b) y c) del citado artículo 88.

El CNPT ni tampoco el RPT regulan el contenido mínimo que debe contener el traslado de cargos sancionador. No obstante, generalmente incluye la identificación de la persona o entidad responsable, un apartado con los antecedentes de la inspección, otro con la tipificación y calificación de la infracción (leve, grave o muy grave), otro más con la imposición de la infracción, otro con la posibilidad de reducirla y uno último con el derecho a impugnarla.

Finalmente, un aspecto que merece especial atención en cuanto al inicio del procedimiento sancionador, es que el párrafo tercero del artículo 74 del CNPT establece que *«en los supuestos del inciso 1 subincisos a) y b) del artículo 81 de este Código, la prescripción de la acción para aplicar sanciones se interrumpe por la notificación de la infracción que se presume y el nuevo plazo comienza a correr a partir del 1º de enero del año siguiente a aquel en que el acto administrativo de liquidación de oficio quede firme».* Es decir, la notificación del traslado de cargos sancionador interrumpe el plazo de prescripción de la acción para aplicar la sanción del artículo 81 del CNPT[92].

---

91 Esto se debe a una reforma practicada mediante Decreto Ejecutivo Nº 41330-H, de 6 de julio de 2018, denominado «Reforma Reglamento de Procedimiento Tributario», por la cual se adicionó un artículo 171 bis al RPT.

92 El TFA ha establecido: *«De ahí que debe interpretarse que la Propuesta de Resolución Sancionadora que se comunica junto con la Propuesta Provisional de Regularización, dentro de un procedimiento de control tributario, es el acto donde se presume la sanción a imponer y por lo tanto es el*

4.1.2. En el desarrollo

A diferencia del ordenamiento jurídico español, la normativa costarricense no establece explícitamente que los datos, pruebas o circunstancias obtenidas en las actuaciones de comprobación e investigación puedan ser incorporadas o utilizadas en el procedimiento sancionador. Sin embargo, en la práctica se asume que es así, ya que el apartado de «Tipificación y calificación de la infracción» del traslado de cargos sancionador incluye una transcripción de los hallazgos de la Administración en la inspección. De esta forma, en la eventualidad de que la inspección sea anulada o revocada, el procedimiento sancionador también lo será por depender del primero[93].

En el mismo sentido que España, a mi juicio esta práctica de la Administración entra en conflicto con el principio de inocencia tutelado en el artículo 39 de la Constitución Política de Costa Rica, del cual emana el derecho a no autoincriminarse. Lo anterior, debido a que el obligado tributario está, de cierta manera, coaccionado a aportar información y datos durante el procedimiento de inspección, cuyo objetivo es verificar presuntas omisiones o correcciones en las declaraciones tributarias, mas no imponer sanciones utilizando esa misma documentación en su contra.

Ahora bien, de acuerdo con el artículo 171 bis inciso 2) del RPT, notificado el traslado de cargos sancionador, el obligado tributario puede impugnar por escrito o por los medios electrónicos que establezca la Administración *«las observaciones o cargos formulados por los órganos actuantes, debiendo en tal caso especificar los hechos y las normas jurídicas en que fundamenta su reclamo y alegar las defensas que considere pertinentes con respecto a las infracciones que se le atribuyan, proporcionando u ofreciendo las pruebas respectivas»*. El obligado puede manifestar su conformidad con la sanción, con la posibilidad de reducir la multa, o impugnarla en un plazo de diez días hábiles siguientes a la notificación del traslado de cargos sancionador.

---

primer acto interruptor de la prescripción, quedando suspendido el cómputo del plazo hasta la firmeza de la resolución determinativa». Tribunal Fiscal Administrativo, fallo núm. 678-S-2018, de 19 de octubre de 2018. Es importante mencionar que el traslado de cargos sancionador antiguamente se denominaba «Propuesta de Resolución Sancionadora».

93 Verbigracia, el TFA ha expresado: *«En consecuencia, y por razones de legalidad, se hace imperioso declarar igualmente la nulidad del presente procedimiento sancionatorio, puesto que carece de algunos de sus elementos esenciales, cual es la existencia de un procedimiento determinativo firme, mediante el cual se hayan determinado, demostrado o imputado la existencia de omisiones o inexactitudes por parte del contribuyente, y que son la génesis de las conductas que se pretenden sancionar por esta vía. Así bien, en el caso de autos, no está presente el presupuesto procesal necesario para imponer la referida sanción por inexactitud del indicado artículo 81 del Código Tributario, toda vez que la multa impuesta se fija en función de los montos establecidos en aquel acto determinativo; y en el caso bajo examen, resulta que el procedimiento determinativo que dio origen al presente procedimiento sancionatorio, ha sido anulado, por lo que éste carece del presupuesto objetivo para la imposición de la sanción, por cuanto la anulación de las conductas de fondo deja sin sustanciación las supuestas conductas reprochadas, careciendo de contenido el procedimiento sancionatorio incoado, y de fundamento para la acción represiva iniciada».* Tribunal Fiscal Administrativo, fallo núm. 165-S-2023, de 16 de marzo de 2023.

Es importante considerar que si la impugnación se presenta fuera de plazo, la Administración no la considerará, pero el obligado tributario podrá presentar sus alegatos en las etapas recursivas subsiguientes. No obstante, la Administración está en la obligación de informar al interesado del carácter extemporáneo de la impugnación presentada.

4.1.3. En la terminación

En el caso costarricense, la única manera de concluir del procedimiento sancionador es mediante resolución expresa del órgano competente[94], ya que la caducidad no está regulada explícitamente en ninguna norma del CNPT. Así, el artículo 171 bis inciso 4) del RPT establece que, presentada o no la impugnación contra el traslado de cargos sancionador, la Administración debe emitir la resolución sancionadora, la cual confirmará o no dicho acto administrativo preparatorio.

Sin embargo, debe valorarse que conforme al artículo 186 del CNPT, la Administración está impedida de emitir la resolución sancionadora hasta que el acto administrativo que determina la obligación tributaria adquiera firmeza. En otras palabras, si el sujeto pasivo manifiesta su disconformidad con la propuesta de regularización e impugna el procedimiento, este continuará su fase recursiva hasta agotar vía administrativa con el fallo del TFA, período en que el procedimiento sancionador estará suspendido.

Es necesario destacar que el artículo 153 del CNPT faculta a la Administración a dictar el acto final sancionatorio inmediatamente después de haberse emitido el acto final en el procedimiento de inspección, lo cual contraviene el citado artículo 186 del CNPT que, como se indicó, prohíbe emitir la resolución sancionadora hasta que el acto determinativo no sea firme. Esta contraposición de normas fue resuelta por el TFA, quien por fallo núm. 471-S-2018 indicó que *«la Administración se encuentra facultada para emitir la resolución sancionatoria del artículo 81 del Código Tributario, más no comunicarla, sino hasta tanto que la resolución determinativa o acto de liquidación de oficio haya adquirido firmeza, en razón de que es a través de la notificación de la resolución que la misma surte efecto»*[95].

Una vez notificada la resolución sancionadora, el párrafo final del artículo 150 del CNPT faculta al sujeto pasivo a interponer recurso de revocatoria en un plazo de treinta días hábiles ante la mismo órgano que dictó el acto administrativo. Contra la resolución que resuelva dicho recurso, el obligado podrá interponer recurso de apelación en un plazo de treinta días hábiles para conocimiento del TFA, quien dará por agotada la vía administrativa del procedimiento sancionador.

94 Así lo establece el artículo 152 del CNPT.
95 Tribunal Fiscal Administrativo, fallo núm. 471-S-2018, de 6 de agosto de 2018.

4.2. La caducidad del procedimiento y efectos jurídicos que produce

En Costa Rica la caducidad no está expresamente regulada en el CNPT, ni para procedimientos sancionadores tributarios, ni para ningún otro procedimiento de aplicación de los tributos, por lo que no configura una forma anticipada de terminación del proceso. Sin embargo, es necesario valorar que el artículo 155 del CNPT establece que *«en materia de procedimiento, a falta de norma expresa en este Código, se deben aplicar las disposiciones generales de procedimiento administrativo»*. Nótese que dicha disposición normativa presenta similitudes con los mencionados artículos 7 y 97 de la LGT, en el tanto permite acudir supletoriamente a las disposiciones generales sobre los procedimientos administrativos.

En torno a las disposiciones generales del procedimiento administrativo costarricense, el artículo 340.1 de la LGAP sí regula aspectos relacionados con la caducidad. De esta forma, su inciso primero dispone que *«cuando el procedimiento se paralice por más de seis meses en virtud de causa, imputable exclusivamente al interesado que lo haya promovido o a la Administración que lo haya iniciado, de oficio o por denuncia, se producirá la caducidad y se ordenará su archivo»*. Por otra parte, el artículo 341 añade que *«la caducidad del procedimiento no producirá por sí sola la caducidad o prescripción de las acciones del particular, pero los procedimientos caducados no interrumpirán el plazo de tal caducidad o prescripción»*.

La PGR, actuando como órgano superior consultivo, técnico-jurídico de la Administración Pública[96], ha reconocido que, en el ámbito administrativo, la caducidad *«obedece a exigencias de celeridad en la administración para evitar la dilación excesiva de los procesos, la eficiencia, continuidad y regularidad de la actuación administrativa»*[97], es decir, mediante esta figura se busca frenar que la Administración Pública demore un tiempo excesivo en resolver procedimientos administrativos. En sentido similar, la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, máximo órgano encargado de dirimir asuntos de naturaleza tributaria, ha indicado que, de conformidad con el artículo 340 de la LGAP, *«para que un procedimiento sea declarado caduco, han de materializarse los siguientes requisitos: 1. Que el procedimiento se paralice. 2. Que sea por un plazo superior a los seis meses. 3. Que no se haya dictado acto final. 4. Que la inercia sea atribuible a quien gestionó el procedimiento (en este caso la Administración)»*[98].

De este modo, aunque la caducidad no está expresamente regulada en materia tributaria, ergo, tampoco en los procedimientos sancionadores tributarios derivados de una inspección, en mi criterio el artículo 155 del CNPT y el artículo 340 de la LGAP permiten a los obligados tributarios solicitar la caducidad de procedimientos iniciados de oficio por la Administración Tributaria que se paralicen por más de seis meses. Esto es fundamental para salvaguardar los princi-

96 Artículo 1 de la Ley 6815, de 27 de setiembre de 1982, Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República.
97 Procuraduría General de la República, dictamen C-256-2012, de 26 de octubre de 2012.
98 Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, sentencia núm. 793-2021, de 8 de abril de 2021.

pios de celeridad y de justicia pronta y cumplida, tal como se recoge en el artículo 41 de la Constitución Política[99].

Como se indicó anteriormente, lo normal es que el procedimiento sancionador tributario derivado de una inspección inicie conjuntamente con este. Así, al notificar la propuesta de regularización del procedimiento de inspección, el sujeto pasivo será informado de la infracción administrativa cometida, según el artículo 81 del CNPT. En esta etapa, debido a las particularidades que presenta el ordenamiento jurídico, no sería posible alegar la caducidad del procedimiento sancionador en cuanto a su iniciación, a diferencia del ordenamiento jurídico español.

Por otra parte, debe tomarse en cuenta que, según el artículo 186 del CNPT, la Administración tributaria no puede notificar la resolución sancionadora (acto final del procedimiento) hasta que el procedimiento de inspección haya adquirido firmeza en vía administrativa. Durante este período, por mandato legal (artículo 186 del CNPT), el procedimiento sancionador tributario se encuentra suspendido, lo que imposibilita jurídicamente alegar la caducidad. Entonces, surge la siguiente interrogante, ¿cuándo podría solicitar el obligado la caducidad del procedimiento?

En mi opinión, la caducidad quedaría reservada para después de que el acto de determinación del tributo haya adquirido firmeza, ya sea porque el obligado ha recurrido la liquidación o no. Si la inspección no es impugnada, es decir, se manifiesta la conformidad y se regulariza la situación, el *dies a quo* para que la Administración reanude el procedimiento y notifique la resolución sancionadora comenzaría al día siguiente de dicha aceptación. Con fundamento en el artículo 340 de la LGAP, si transcurren seis meses sin que se comunique esa resolución al sujeto pasivo, este debería poder alegar la caducidad del procedimiento.

De otro lado, si el obligado decide impugnar el acto de liquidación mediante recursos de revocatoria y apelación ante el TFA, según lo establecido en el artículo 186 del CNPT, durante ese período no se podrá dictar la resolución sancionatoria. Una vez que el TFA emita y notifique su resolución final, que agota la vía administrativa, el procedimiento quedará firme. A partir de esa firmeza, la Administración tributaria está obligada a reanudar el procedimiento sancionador y emitir su resolución final. Del mismo modo, conforme al artículo 340 de

99 Respecto a estos principios, la Sala Constitucional ha indicado: *«El Derecho a una justicia pronta y cumplida del ordinal 41 de la Constitución Política no se limita, en el Derecho Administrativo, al ámbito jurisdiccional (...) los procedimientos administrativos se encuentran informados por una serie de principios de profunda raigambre constitucional, tales como los de prontitud y oportunidad (artículo 41 de la Constitución Política), más conocido como de celeridad o rapidez (artículos 225, párrafo 1°, y 269, párrafo 1°, de la Ley General de la Administración Pública), eficacia y eficiencia (artículos 140, inciso 8, de la Constitución Política, 4°, 225, párrafo 1°, y 269, párrafo 1°, de la Ley General de la Administración Pública), simplicidad y economía procedimentales (artículo 269, párrafo 1°, ibidem). Estos principios rectores de los procedimientos administrativos, les imponen a los entes públicos la obligación imperativa de substanciarlos dentro de un plazo razonable y sin dilaciones indebidas, es decir, sin retardos graves e injustificados para evitar la frustración, la eventual extinción o la lesión grave de las situaciones jurídicas sustanciales invocadas por los administrados por el transcurso de un tiempo excesivo e irrazonable».* Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, sentencia núm. 12790-2010, de 30 de julio de 2010.

la LGAP, si transcurren seis meses sin que se comunique dicha resolución al obligado, este debería poder alegar la caducidad del procedimiento.

Ahora bien, es importante advertir que dicha postura, el poder solicitar la caducidad en procedimientos sancionadores tributarios, puede tener un contraargumento. El artículo 367 de la LGAP exceptúa de la aplicación de dicha ley, en lo relativo a procedimiento administrativo, *«d) La materia tributaria que lo tenga establecido por ley»*. Es decir, la materia tributaria que tenga un procedimiento o regulación específica para determinado asunto con respaldo legal, queda exceptuada de la aplicación de la LGAP en lo relativo al procedimiento administrativo.

Sin embargo, cabe cuestionarse, ¿y si no lo tiene establecido por ley, como sucede con la caducidad del procedimiento? En esos casos, de conformidad con los artículos 77 y 155 del CNPT, a falta de norma expresa, deben aplicarse supletoriamente las disposiciones generales del procedimiento administrativo. Precisamente en la interpretación de esta excepción, la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia ha indicado: *«Por así disponerlo el artículo 367.1 de la Ley General de la Administración Pública, no es aplicable este cuerpo normativo en su preceptiva procesal a la materia tributaria cuando ésta tuviera un procedimiento propio establecido por la ley»*[100].

Aunque el antecedente se refiere a un asunto de lesividad y no a la caducidad del procedimiento, la interpretación de la Sala Primera es aplicable al caso concreto. Esto se debe a que el artículo 367.2, inciso d), no establece una exclusión general para la materia tributaria, sino únicamente cuando el CNPT contiene una regulación específica sobre el tema. Dado que en el caso concreto el CNPT no aborda aspectos relacionados con la caducidad del procedimiento, el artículo 367.2, inciso d), de la LGAP no resulta aplicable.

Además, refutando esa postura, también podría afirmarse que el artículo 10.1 de la LGAP procura que la norma administrativa sea interpretada en la forma que mejor garantice la realización del fin público a que se dirige, añadiendo el 10.2 que debe *«interpretarse tomando en cuenta las otras normas conexas y la naturaleza y valor de la conducta y los hechos a que se refiere».* Asimismo, podría argumentarse que el ordenamiento jurídico debe respetar las garantías del debido proceso y derecho de defensa, especialmente en lo que respecta al principio de justicia pronta y cumplida en aras de evitar dilaciones excesivas.

De esta forma, el artículo 367.2 inciso d) de la LGAP debe interpretarse e integrarse tomando en cuenta los artículos 77 y 155 del CNPT, de manera que al no existir regulación expresa sobre caducidad en dicha ley, se apliquen las disposiciones generales del procedimiento administrativo general. Lo anterior, para garantizar los principios fundamentales del servicio público, su continuidad, eficiencia (artículo 4 de la LGAP) y satisfacer el interés público.

Esta interpretación encuentra sustento jurídico en el artículo 172 del CNPT, que establece que la Administración debe respetar los derechos y las garantías del contribuyente para garantizar un equilibrio entre la eficiencia y la dignidad, la libertad y los demás derechos fundamentales. Además, también se funda-

100 Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, sentencia núm. 41-1995, de 7 de abril de 1995.

menta en el artículo 181 del CNPT, que dispone que la Administración está obligada a conducir el procedimiento con la intención de lograr un máximo de celeridad y eficiencia, dentro del respeto al ordenamiento jurídico y a los derechos e intereses legítimos del contribuyente.

Es importante acotar que actualmente la jurisprudencia no es uniforme, ya que existen pronunciamientos a favor y en contra de su aplicación. Verbigracia, por sentencia núm. 1520-2010, de 16 de diciembre de 2010, la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia manifestó que, dado el carácter excepcional de la caducidad, así como el hecho de que se trata de una sanción procesal, su aplicación no puede ser generalizada, *«sino que debe estar prevista en forma expresa al momento en que se regulan los distintos cauces procedimentales»*. Por ello, concluyó que *«lo dispuesto en la LGAP sobre caducidad no resulta de aplicación supletoria en materia tributaria»*.[101] Cabe mencionar, dicho análisis giró en torno a un procedimiento de inspección, no uno sancionador.

El anterior criterio fue replicado por el TCA en una sentencia del año 2018, por la cual aseveró que *«tal y como indica Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia en la sentencia parcialmente transcrita, lo dispuesto en el artículo 340 de la Ley General de la Administración Pública acerca de la caducidad del procedimiento, no resulta de aplicación supletoria en materia tributaria»*[102]. En ese antecedente, el Tribunal destacó otro tema relevante: *«la caducidad implica una salvedad a la regla de que los procedimientos finalizan con el dictado del acto final, supuesto en el que –sin perjuicio de lo indicado supra– no encuadra el caso concreto, toda vez que la caducidad se está alegando respecto a la dilación en que incurrió el Tribunal Fiscal Administrativo en la fase recursiva del procedimiento determinativo, y no en la fase constitutiva del mismo, razón por la cual, la figura de la caducidad tampoco resultaría aplicable»*[103].

Por otro lado, existen antecedentes que han aceptado la aplicación de la caducidad en materia tributaria. Al respecto, la Sección Sexta del TCA expresamente ha manifestado: *«Los integrantes de este Tribunal no compartimos el criterio de que el instituto de la caducidad del procedimiento es inaplicable en la materia tributaria, como defiende la representación estatal en su argumentación»*[104]. No obstante, en dicho precedente judicial, el Tribunal finalmente desestimó la solicitud de caducidad planteada por el accionante, ya que fue ale-

---

101 Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, sentencia núm. 1520-2010, de 16 de diciembre de 2010. Este criterio había sido previamente esbozado por el Tribunal Contencioso-administrativo, Sección Sétima, sentencia núm. 094-2009, de 30 de setiembre de 2009.

102 Tribunal Contencioso-administrativo, Sección Quinta, sentencia núm. 044-2018, de 11 de junio de 2018.

103 Loc. cit.

104 De forma expresa, se indicó: *«es innegable que el instituto de la caducidad de los procedimientos es propio e integrante del Derecho Administrativo (...) Entre éstas (garantías conformadoras del debido proceso y derecho de defensa) resulta de interés para este asunto el principio de la justicia pronta y cumplida, es decir, sin retardo injustificado, que está enunciado en el numeral 41 de la Carta Fundamental. Este principio orienta la actividad procesal –como lo señaló también la Sala Constitucional en la sentencia número 2004-13140, de las catorce horas treinta y siete minutos del doce de noviembre del dos mil cuatro–, que a su vez da origen a los principios de la celeridad y oficiosidad, que como tales comportan un poder-deber de los órganos de los procedimientos administrativos (director y decisor), para compulsar su tramitación para la correspondiente resolución por el fondo, que conforme a lo dispuesto en los artículo 222.1 y 225 de la Ley General de la Administración Pública».* Tribunal Contencioso-administrativo, Sección Sexta, sentencia núm. 095-2017, de 31 de julio de 2017.

gada respecto a la fase recursiva del procedimiento administrativo, momento en el que opera el silencio negativo y no la caducidad[105].

También resulta relevante remitir a la sentencia núm. 2682-2022 de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, en la cual, si bien no hubo mención expresa respecto a la aplicabilidad o inaplicabilidad de la caducidad en materia tributaria, dicha Autoridad reiteró que en la fase recursiva del procedimiento *«no resultan aplicables los mecanismos de terminación anticipada del procedimiento, precisamente porque ha concluido por acto final, donde se ha externado y manifestado la voluntad administrativa respecto del caso concreto»*[106]. Es decir, se reitera que la caducidad nunca puede materializarse en la etapa recursiva de un procedimiento tributario.

Aunque se han mencionado antecedentes sobre la aplicación de la caducidad en materia tributaria, ninguno de estos ha abordado específicamente el análisis de la caducidad en los procedimientos sancionadores tributarios derivados de una inspección. No obstante, este tema seguramente será objeto de estudio en los próximos años en la jurisdicción contenciosa-administrativa, ya que existen procesos judiciales en los que se ha alegado este argumento y se está a la espera del criterio judicial al respecto[107].

Por último, cabe mencionar que, para brindar mayor seguridad a los administrados, se recomienda como propuesta de *lege ferenda* introducir una reforma al CNPT que incorpore expresamente la caducidad en el ordenamiento jurídico tributario. La norma que regule el tema debería tratar aspectos relacionados con su *dies a quo* y *dies a quem*, así como establece expresamente, como lo hace la normativa española, que la caducidad del procedimiento sancionador tributaria impide el inicio de otro que pretenda sancionar los mismos hechos para garantizar el cumplimento del principio de *non bis in idem*.

5. Conclusiones

Partiendo de todo lo analizado hasta ahora, a continuación se presentan las siguientes conclusiones:

A) Trátese del ordenamiento jurídico costarricense o español, existe una relación jurídica-tributaria entre los administrados y la Administración, donde esta últime ejerce su *ius puniendi* o potestad sancionadora para castigar posibles incumplimientos de los obligados tributarios. En esta relación, la Administración tributaria debe utilizar sus potestades adecuadamente para evitar cualquier uso indebido o excesivo, con el propó-

105 *«(...) Y es que debe recordarse que la caducidad del procedimiento es inviable en la fase recursiva, fase en la cual lo que opera es el silencio negativo, conforme a la previsión expresa de la propia disposición en comentario (340.2 en relación con el 261.3 del mismo conjunto regulatorio), que se genera con la falta de resolución en el plazo previsto en el ordenamiento jurídico para que la Administración resuelva los recursos promovidos contra el acto final»*. Loc. cit.
106 Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, sentencia núm. 2682-2022, de 28 de enero de 2022.
107 Expediente Judicial núm. 22-004432-1027-CA.

sito de respetar los derechos subjetivos e intereses legítimos del administrado.

B) Los principios inspiradores del derecho penal son de aplicación *mutatis mutandis* al derecho administrativo sancionador, ya que son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado. En España, estos principios se encuentran expresamente regulados en el artículo 178 de la LGT, entre los cuales se incluyen la legalidad, tipicidad, responsabilidad, proporcionalidad y no concurrencia, irretroactividad, así como el de culpabilidad derivado del artículo 183.1. En Costa Rica, aunque estos principios no están expresamente regulados en la normativa tributaria, han sido desarrollados jurisprudencialmente.

C) El procedimiento sancionador tributario se concibe como una serie de actos preparatorios que siguen un orden secuencial, cronológico y lógico, mediante los cuales la Administración ejerce su potestad sancionadora con el propósito de imponer una sanción al administrado que haya incurrido en alguna de las infracciones previamente tipificadas en la normativa tributaria. Independientemente se trate de España o Costa Rica, este procedimiento debe respetar los principios de intimación e imputación, debido proceso y derecho de defensa, asegurando que las multas no sean impuestas de manera automática.

D) El procedimiento de inspección tiene por objeto comprobar e investigar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias, del cual pueden derivar procedimientos sancionadores tributarios tendentes a castigar incumplimientos tributarios. Tanto en España como en Costa Rica, de las inspecciones pueden surgir procedimientos sancionadores tributarios tendentes a penalizar a los obligados tributarios por sus incumplimientos. Ambos ordenamientos jurídicos son compatibles en cuanto a que el procedimiento contiene una etapa de iniciación, desarrollo y terminación, cada uno con sus singularidades.

E) En el ordenamiento jurídico español, la caducidad de los procedimientos sancionadores está expresamente regulada en la LGT, presentando dos manifestaciones principales: en la iniciación y terminación del procedimiento. A diferencia de los procedimientos administrativos sancionadores generales, en materia tributaria, una vez caducado el procedimiento, la Administración no puede iniciar uno nuevo por la misma conducta, en virtud del principio *non bis in dem*.

F) En el ordenamiento jurídico costarricense, la caducidad no está expresamente regulada en la normativa tributaria. Sin embargo, de acuerdo con las disposiciones del derecho administrativo general, podría aplicarse supletoriamente en los procedimientos sancionadores tributarios. Existen pronunciamientos a favor y en contra de su aplicación en materia tributaria, lo que genera una falta de uniformidad de criterio por parte de los Tribunales de justicia. Aunque el tema no ha sido analizado de manera específica en los procedimientos sancionadores tributarios, hay procesos actualmente en trámite que deberán abordarlo. Para brindar mayor

seguridad jurídica, este trabajo propone una reforma a la normativa tributaria para que la caducidad quede expresamente incluida al CNTP.

6. Bibliografía

6.1. Doctrina

Almudí Cid, J. M. (2022). *Garantías del contribuyente en el procedimiento sancionador tributario,* Editorial Tirant lo Blanch.

Bertrán, M. (2022). Capítulo IV: Procedimiento Sancionador. En I. Merino (Coord.), *Infracciones tributarias y delitos fiscales*. Wolters Kluwer Legal & Regulatory España, S.A.

Casana Merino, F. (2021). *Procedimientos tributarios*, Editorial Arazandi.

Cervini Sánchez, R. (2007). *Principios del derecho penal tributario en el estado democrático social de Derecho*, Revista de Derecho (Número 2), Facultad de Derecho de la Universidad Católica de Uruguay.

Crespo Irigoyen, M.G. (2021). *LA POTESTAD SANCIONADORA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. Especial referencia al ámbito local en España y Venezuela*. Ediciones Olejnik.

De Diego Diez, L.A. (2020). *Tratamiento y efectos de la caducidad en el procedimiento sancionador.* Editorial Colex, S.L.

García Novoa, C. (2000). *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria.* Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A.

García Novoa, C. (2001). *El silencio Administrativo en Derecho Tributario.* Ed. Arazandi.

Gil Sánchez, J. (1999). *La constitucionalización del Derecho a la justicia pronta* [Tesis doctoral, Universidad de Alicante]. Repositorio Institucional de la Universidad de Alicante.

Gómez Zamora, L. et al. (2022). Capítulo I. Introducción y Conceptos. En L. Gómez Zamora (Coord.), *La inactividad y el silencio de la Administración*. Tirant lo Blanch.

González Camacho, O. (1998). *La Justicia Administrativa frente a la inactividad material de la Administración Pública* [Tesis doctoral, Universidad de Alcalá].

Hernández Valle, R. (2008). *El Derecho de la Constitución Tomo II*. Editorial Juricentro.

Jinesta Lobo, E. (2018). *Manual del Proceso Contencioso-Administrativo.* Ed. Jurídica Faro.

Ortiz Ortiz, E. (1981). *Nulidades del Acto Administrativo en la Ley General de la Administración Pública,* Revista del Seminario Internacional de Derecho Administrativo, Colegio de Abogados de Costa Rica.

Pérez Royo, F. (2005). *Derecho Financiero y Tributario. Parte General.* Arazandi S.A.

Ramió, C. (2022). *Burocracia inteligente. Guía para transformar la Administración pública.* Los Libros de la Catarata.

Sanz Clavijo, A. (2009). *La caducidad del procedimiento. Su aplicación en el ámbito administrativo y tributario*. Ed. Wolters Kluwer España S.A.

Sierra Bocanegra, R. (2012). *Lecciones sobre el acto administrativo*. Arazandi, S.A.

6.2. Jurisprudencia

Procuraduría General de la República, dictamen C-256-2012, de 26 de octubre de 2012.

Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, sentencia 3929-1995, de 18 de julio de 1995.

Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, sentencia 5469-1995, de 4 de octubre de 1995.

Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, sentencia 618-2001, de 24 de enero de 2001.

Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, sentencia 4658-2005, de 26 de abril de 2005.

Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, sentencia 6235-2005, de 31 de mayo de 2005.

Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, sentencia 13329-2006, de 6 de setiembre de 2006.

Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, sentencia 847-2010, de 19 de enero de 2010.

Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, sentencia 12790-2010, de 30 de julio de 2010.

Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, sentencia 2808-2013, de 1 de marzo de 2013.

Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, Sentencia núm. 1781-2015, de 6 de febrero de 2015.

Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, sentencia 41-1995, de 7 de abril de 1995.

Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, sentencia 1520-2010, de 16 de diciembre de 2010.

Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, sentencia 793-2021, de 8 de abril del 2021.

Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, sentencia 2682-2022, de 28 de enero de 2022.

Tribunal Constitucional, sentencia 18/1981, de 8 de junio de 1981, (ECLI:ES:TC:1981:18).

Tribunal Constitucional, sentencia 154/1990, de 15 de octubre de 1990, (ECLI:ES:TC:1990:154).

Tribunal Constitucional, sentencia 87/2001, de 2 de abril de 2001, (ECLI:ES:TC:2001:87).

Tribunal Constitucional, sentencia 205/2003, de 1 de diciembre del 2003, (ECLI:ES:TC:2003:205).

Tribunal Constitucional, sentencia 145/2013, de 11 de julio de 2013, (ECLI:ES:TC:2013:145).

Tribunal Contencioso-administrativo, Sección Sétima, sentencia 094-2009, de 30 de setiembre de 2009.

Tribunal Contencioso-Administrativo, Sección Sexta, sentencia 113-2013, de 9 de setiembre de 2013.

Tribunal Contencioso-Administrativo, Sección Sexta, sentencia 177-2014, de 30 de octubre del 2014.

Tribunal Contencioso Administrativo, Sección Sexta, sentencia 095-2017, de 31 de julio de 2017.

Tribunal Contencioso-Administrativo, Sección Cuarta, sentencia 037-2018, de 16 de mayo de 2018.

Tribunal Contencioso-Administrativo, Sección Quinta, sentencia 044-2018, de 11 de junio de 2018.

Tribunal Contencioso-Administrativo, Sección Quinta, sentencia 076-2019, de 26 de junio de 2019.

Tribunal Contencioso-administrativo, Sección Sexta, sentencia núm. 38-2022, de 20 de abril de 2022.

Tribunal Fiscal Administrativo, fallo 471-S-2018, de 6 de agosto de 2018.

Tribunal Fiscal Administrativo, fallo 678-S-2018, de 19 de octubre de 2018.

Tribunal Fiscal Administrativo, fallo 165-S-2023, de 16 de marzo de 2023.

Tribunal Supremo, Sala Civil, sentencia 7940/2012, de 30 de noviembre de 2012, (ECLI:ES:TS:2012:7940)

Tribunal Supremo, Sección Segunda (Contencioso-administrativo), sentencia número 6258/2002, de 27 de setiembre de 2002, (ECLI:ES:TS:2002:6258).

Tribunal Supremo, Sección Segunda (Contencioso-administrativo), sentencia número 2987/2012, de 26 de abril de 2012, (ECLI:ES:TS:2012:2987).

Tribunal Supremo, Sección Segunda (Contencioso-administrativo), sentencia número2595/2019, de 10 de julio de 2019, (ECLI:ES:TS:2019:2595).

Tribunal Supremo, Sección Segunda (Contencioso-administrativo), sentencia número 2687/2020, de 23 de julio de 2020, (ECLI:ES:TS:2020:2687).

Tribunal Supremo, Sección Segunda (Contencioso-administrativo), sentencia número 4323/2020, de 26 de noviembre de 2020, (ECLI:ES:TS:2020:4323).

Tribunal Supremo, Sección Segunda (Contencioso-administrativo), sentencia número 2237/2021, de 26 de mayo de 2021, (ECLI:ES:TS:2021:2237)

Tribunal Supremo, Sección Segunda (Contencioso-administrativo) sentencia número 1912/2022, de 17 de mayo de 2022, (ECLI:ES:TS:2022:1912).

Tribunal Supremo, Sección Segunda (Contencioso-administrativo) sentencia número 3509/2023, de 26 de julio de 2023 (ECLI:ES:TS:2023:3509).

Tribunal Supremo, Sección Segunda (Contencioso-administrativo), sentencia 1708/2024, de 3 de abril de 2024, (ECLI:ES:TS:2024:1708).

6.3. Normativa

Decreto Ejecutivo 38277-H del 7 de marzo del 2014, Reglamento de Procedimiento Tributario.

Directriz DGT-D-12-2014, de 9 de octubre de 2014, denominada *«Notificación de la propuesta motivada en el procedimiento sancionador y plazo para presentar alegatos y pruebas»*.

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.

Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público.

Ley 6227 del 2 de mayo de 1978, Ley General de la Administración Pública

Ley 4755 del 3 de mayo de 1971, Código de Normas y Procedimientos Tributarios (Código Tributario).

Ley 6815, de 27 de setiembre de 1982, Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República.

Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario.

EL CRECIENTE PROTAGONISMO DE LA FISCALIDAD EN EL DERECHO INTERNACIONAL PÚBLICO

José Manuel Olivar Julián

Profesor Ayudante Doctor de Derecho Internacional Público y Relaciones Internacionales
Universidad Pública de Navarra (UPNA)
(España)
https://orcid.org/0000-0003-3407-9602

Title

The growing role of taxation in Public international law

Resumen

La fiscalidad, ha adquirido un creciente protagonismo en ese nuevo derecho internacional Contemporáneo. La OCDE vinculada a los países más ricos lidera esta labor al tiempo que los países con menor desarrollo, mayoritarios en la Asamblea General de la ONU están apoyando una iniciativa para preparar un tratado internacional, uno de cuyos objetivos podría ser el aumento de la recaudación impositiva de esos países menos desarrollados. La fiscalidad, además de haber ganado protagonismo en la agenda internacional, ha sido un tema objeto de la jurisprudencia de los tribunales internacionales encargados de la defensa de los Derechos Humanos.

Palabras clave

Fiscalidad ,OCDE, fiscalidad y Derecho Internacional Público, fiscalidad y Relaciones Internacionales, cooperación fiscal global, Relaciones Norte Sur, fiscalidad Tribunal Europeo de Derechos Humanos, fiscalidad Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

Abstract

Taxation has taken on a growing role in this new contemporary international law. The OECD, linked to the richest countries, is leading this work, while the less developed countries, which are in the majority in the UN General Assembly, are supporting an initiative to prepare an international treaty, one of the objectives of which could be to increase tax collection in those least developed countries. Taxation, in addition to having gained prominence on the international agenda, has been the subject of jurisprudence by the international courts charged with defending human rights.

Keywords

Taxation ,OECD, taxation and Public International Law, taxation and International Relations, global tax cooperation, North-South Relations, taxation European Court of Human Rights, taxation Court of Justice of the European Union.

Fecha de Recepción: 27-11-2024/Fecha de aceptación: 20-01-2025

Cómo citar: Olivar Julián, J.M. (2025). El creciente protagonismo de la fiscalidad en el Derecho Internacional Público. *Revista Técnica Tributaria*, (150), 167-221.

SUMARIO

1. Introducción

2. La fiscalidad en el sistema internacional: la fiscalidad, la soberanía estatal y el ordenamiento jurídico internacional

- 2.1. La fiscalidad y la soberanía estatal
- 2.2. La fiscalidad y el ordenamiento jurídico internacional

3. El tratamiento de la fiscalidad en las organizaciones internacionales

- 3.1. La fiscalidad y el multilateralismo
- 3.2. La fiscalidad en las organizaciones abiertas de carácter universal
- 3.3. La fiscalidad en las organizaciones internacionales de carácter restringido

4. La protección del contribuyente en el ámbito internacional

- 4.1. La protección del contribuyente
- 4.2. Derechos humanos y derechos del contribuyente
- 4.3. La protección del contribuyente en el ámbito universal de la Organización de las Naciones Unidas (ONU)
- 4.4. La protección del contribuyente en el ámbito de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE)
- 4.5. La protección del contribuyente en el ámbito europeo
- 4.6. La protección del contribuyente en el ámbito americano

5 Conclusiones

6 Bibliografía

1. Introducción

El derecho internacional público es un derecho en constante evolución. Este cambio evolutivo fue drástico tras la II Guerra Mundial, ya que tras la firma de la Carta de la Organización de las Naciones Unidas (ONU) en 1945 el derecho internacional público clásico que había servido simplemente para regular las relaciones entre Estados dio paso al derecho internacional público contemporáneo. Ciertamente esta transformación tenía unos precedentes que ya arrancaban de la Sociedad de Naciones constituida en 1919. El derecho internacional público contemporáneo mantuvo la función regulatoria propia del derecho internacional clásico y añadió nuevos compromisos, como la cooperación general entre Estados, así como una especial cooperación con los Estados más pobres para ayudarles a superar el subdesarrollo. La intensificación del trabajo de las organizaciones internacionales como foros de encuentro y cooperación y la defensa de los derechos humanos son, asimismo, señas de identidad de esta nueva etapa. Habría que añadir otros aspectos que también caracterizan a este nuevo orden, pero que quedan fuera de nuestro ámbito de estudio, como un nuevo sistema para el mantenimiento de la paz, la prohibición del uso de la fuerza fuera del ámbito de la ONU o de la legítima defensa, el compromiso con la descolonización y el desarrollo sostenible que se incorporará décadas más tarde como característica propia de este derecho.

Por su parte, la fiscalidad, ha adquirido un creciente protagonismo en ese nuevo derecho internacional contemporáneo. El término *fiscalidad* se utiliza, en ocasiones, como sinónimo de *tributación*, si*stema tributario* y tiene relación con términos anglosajones como *tax* o *tax policy*. Para determinar el contenido del término *fiscalidad*, hemos decidido asimilarlo al que utiliza la doctrina española[1]. Los manuales sobre la materia, y un ejemplo paradigmático de ellos es el «Manual de Fiscalidad» de PORTILLO, (Portillo, 2024), hacen corresponder la *fiscalidad española* con el *sistema fiscal español* y abordan el estudio de las tasas, las contribuciones especiales y los impuestos[2] sin considerar incluida en esta materia, los aranceles y los derechos de aduana. Cuando PORTILLO se

1 Este significado del término fiscalidad se extiende a los países iberoamericanos, i.e. Garcimartín, C. (2006). Fiscalidad y desarrollo. En los países anglosajones se utilizan los siguientes términos que no son exactamente sinónimos de los anteriores; *tax*, *taxation*, *tax policy*, *tax environment* que en general no incluyen a los aranceles que son tratados como *tariffs* o *customs duties and charges*. Aunque los aranceles tengan la consideración de impuesto, en el ámbito internacional no se incluyen en los tratados sobre *taxation* como es el caso de los tratados bilaterales que siguen la *OECD Model Tax Convention de 1963.* Por su parte, en los acuerdos del GATT encontramos la denominación *General Agreement on Tariffs and Trade.*

2 Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) (Ley 35/2006)
Impuesto sobre Sociedades (IS) (Ley 27/2014)
Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR) (Real Decreto Legislativo 5/2004)
Impuesto sobre el Patrimonio (IP) (Ley 19/1991)
Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) (Ley 29/1987)
Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD) (Real Decreto Legislativo 1/1993)
Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) (Ley 37/1992)
Impuestos Especiales (II EE) (Ley 38/1992)
Además de ellos considera los impuestos propios de las CCAA y los impuestos de las Haciendas Locales (Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales)(Portillo, 2024).

refiere a las fuentes del sistema fiscal español incluye la Constitución, los tratados y convenios internacionales que contienen cláusulas de naturaleza tributaria y, en particular, los convenios para evitar la doble imposición, así como las normas de la Unión Europea, la Ley General Tributaria, las leyes reguladoras de cada tributo y las demás leyes que contengan disposiciones en materia tributaria, Reglamentos, Órdenes Ministeriales y otras normas supletorias (Portillo 2024).

Hemos desgajado del término fiscalidad, la materia referente a los aranceles y derechos de aduana como lo hacen PORTILLO y otros tratadistas. Esta materia ha tenido una presencia tradicional en el derecho internacional como parte de la política comercial entre Estados. Tras el nuevo orden internacional de 1945, la reducción y limitación de los aranceles y derechos de aduanas cobran gran importancia en la agenda internacional arrastrada al albur de la generalizada liberalización del comercio que quedó plasmada en el Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio que entró en vigor el 1 de enero de 1948. Sin embargo, hubo que esperar hasta el 1 de enero de 1995 para la constitución de la Organización Mundial del Comercio, que institucionalizó el foro para la promoción de los acuerdos sobre aranceles.

El presente trabajo aborda el creciente protagonismo de la fiscalidad en varios ámbitos del derecho internacional público. Desde comienzos del siglo XX se han concluido numerosos tratados bilaterales destinados a evitar la doble imposición y a mejorar la cooperación administrativa y la comunicación de datos con relevancia fiscal entre Estados, estos tratados bilaterales se aproximan a 3.000, lo que supone una gran relevancia de los tratados que abordan la materia fiscal en el conjunto de todos los tratados internacionales. El ámbito bilateral alberga, por tanto, un importante crecimiento de la fiscalidad como objeto de acuerdo entre Estados. Pero también esta relevancia aparece desde un punto de vista multilateral. La fiscalidad internacional[3], incluye aspectos como los modelos y comentarios de la OCDE para evitar la doble imposición, a los que habría que añadir, como señala SERRANO, «Los BEPS[4] 2.0 de la OCDE, la firma y ratificación por muchos países del instrumento multilateral BEPS, el estado de los pilares 1 y 2 de la OCDE y las Directivas de lucha contra la evasión fiscal de la UE y otras propuestas (...)» (Serrano, 2019). Todos ellos fruto de acuerdos multilaterales.

Asimismo, encontramos un creciente protagonismo de la fiscalidad en materias relacionadas con la cooperación al desarrollo, que sería un aspecto más específico y que va más allá de la cooperación general entre Estados y que incluye una visión de la política internacional con intereses contrapuestos entre los países más desarrollados y aquellos países menos desarrollados. La relación de la fiscalidad y la cooperación al desarrollo permite aflorar el contraste entre las iniciativas de la OCDE, una organización conformada por los países más ricos y la ONU, una organización que incluye a todos los Estados de la sociedad internacional, pero en cuya Asamblea tienen un peso extraordinario los países

3 Serrano, Fernando, F. S. (2019). Fiscalidad internacional ([Madrid] : Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros, [2004]) y Chico de la Cámara, P., Galán Ruiz, J., & Rodríguez Ondarza, J. A. (Eds.). (2010). Fiscalidad práctica (1. ed). Civitas.

4 «Base erosion and profit shifting» (BEPS), erosión de la base imponible y traslado de beneficios.

menos desarrollados. En este ámbito, tienen el máximo interés los trabajos en curso para preparar una convención marco de las Naciones Unidas sobre cooperación internacional en cuestiones de tributación. En este juego de intereses entre Estados con diferente nivel de desarrollo, se está produciendo una cierta colisión institucional entre la OCDE, la organización que en la actualidad lidera los acuerdos internacionales en materia tributaria y la ONU llamada por los países menos desarrollados a tomar este nuevo liderazgo.

Por último, la defensa de los derechos de los contribuyentes, es otro ámbito internacional para la fiscalidad, especialmente al amparo del Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales de 1950. Asimismo, los Tratados de la Unión Europea y en menor medida de la Convención Americana, Pacto de San José de Costa Rica, de 1969, también son referentes en esta materia. Los derechos humanos son parte del derecho internacional público contemporáneo y los derechos de los contribuyentes relacionados con ellos, han ocupado su lugar también en ese ámbito.

Para la realización de este trabajo se ha realizado un estudio de un importante aparato bibliográfico y de una variada información digital y se han consultado las bases de datos actualizadas de la Organización de las Naciones Unidas y sus organismos especializados, del Tribunal Europeo de Derechos Humanos y del Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Asimismo, se ha solicitado información y se han resuelto las dudas que han podido surgir con las aclaraciones de funcionarios de la OCDE, del Tribunal Europeo de Derechos Humanos y de la Agencia Tributaria.También se han tenido en cuenta las normas vigentes en el momento de la redacción y numerosos documentos de la Administración española y de diversas organizaciones internacionales. Los gráficos son de elaboración propia sobre la base de datos oficiales y actualizados de cada institución citada.

2. La fiscalidad en el sistema internacional: la fiscalidad, la soberanía estatal y el ordenamiento jurídico internacional

2.1. La fiscalidad y la soberanía estatal

2.1.1. La soberanía fiscal de los Estados

La soberanía del Estado se puede definir como la capacidad del Estado para ejercer su poder supremo en el ámbito interno con la posibilidad de tomar decisiones de manera autónoma y sin sujeción a otros poderes[5]. En palabras de QUENTIN «El Estado soberano es quizás el fenómeno estructural más importante de la organización humana actual, y la soberanía fiscal es uno de los componentes fundamentales del Estado soberano» (Quentin, 2017).

5 Sobre la soberanía fiscal del Estado puede consultarse LOPEZ ESPADAFOR (López Espadafor, 2010, pp. 25 y ss)

2.1.2. La dimensión interna y externa de la soberanía fiscal

La dimensión interna de la soberanía conlleva que cada uno de los 193 Estados que forman parte de la sociedad internacional tengan capacidad autónoma para determinar sus respectivos sistemas impositivos y por tanto puedan exigir impuestos o no exigirlos, convirtiéndose en este caso en polos de atracción para los contribuyentes de otros Estados.

La dimensión internacional de la soberanía es también relevante en el ámbito fiscal, ya que permite a los Estados decidir de manera independiente si desean o no formar parte de tratados bilaterales o multilaterales, como es el caso de los tratados para evitar la doble imposición, destinados a coordinar sus sistemas fiscales. Asimismo, la soberanía fiscal permitiría voluntariamente a los Estados formar parte de un eventual acuerdo como el que se está elaborando en el ámbito de la ONU con unos objetivos aún por definir, entre los que podrían incluirse los de cooperación y ayuda al desarrollo de los países más pobres facilitando que estos puedan incrementar su recaudación de impuestos mediante la colaboración global para atajar la evasión o la elusión fiscal de las empresas multinacionales. La soberanía externa de los Estados también les permite decidir libremente, si desean o no formar parte de organizaciones internacionales, siempre que cumplan con los requisitos que estas exigen para su incorporación. Tal es el caso de la Organización de las Naciones Unidas (ONU) abierta a todos los Estados amantes de la paz o de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) que impone condiciones restrictivas de acceso.

2.1.3. La igualdad soberana de los Estados y su importancia en el ámbito fiscal

La soberanía de los Estados constituye un elemento básico del sistema de derecho internacional público que regula las relaciones entre los Estados. El artículo 2 de la Carta de la Organización de las Naciones Unidas (ONU), reconoce la igualdad soberana de todos los Estados. La Resolución 2625 (XXV) de la Asamblea General de las Naciones Unidas, por su parte, aporta una visión más detallada. Esta resolución, que por si misma no tendría fuerza obligatoria, tiene un carácter exhortativo, es decir pretende animar al cumplimiento de unos principios, que estos sí, cuentan con la obligatoriedad que les otorga el estar basados en la Carta de la ONU, en la costumbre internacional o bien en ambos. El principio de la igualdad soberana de los Estados recogido en la mencionada resolución establece que:

> *«Todos los Estados gozan de igualdad soberana. Tienen iguales derechos e iguales deberes y son por igual miembros de la comunidad internacional, pese a las diferencias de orden económico, social, político o de otra índole.*
>
> *En particular, la igualdad soberana comprende los elementos siguientes:*
>
> a) *los Estados son iguales jurídicamente;*

b) *cada Estado goza de los derechos inherentes a la plena soberanía;*

c) *cada Estado tiene el deber de respetar la personalidad de los demás Estados;*

d) *la integridad territorial y la independencia política del Estado son inviolables;*

e) *cada Estado tiene el derecho a elegir y a llevar delante libremente sus sistema político, social, económico y cultural;*

f) *cada Estado tiene el deber de cumplir plenamente y de buena fe sus obligaciones internacionales y de vivir en paz con los demás Estados.»*

El principio de igualdad soberana de los Estados, supone el reconocimiento de la soberanía fiscal, una soberanía que debe ser respetada por los demás Estados, una soberanía fiscal que como parte de la soberanía política del Estado es inviolable y que puede ser libremente elegida en todos sus elementos (tipología impositiva, cuantificación de los gravámenes, procedimientos etc.) por cada uno de los Estados de la sociedad internacional. Por su parte, la dimensión internacional de la soberanía estatal está sujeta al cumplimiento de buena fe de las obligaciones contraídas, que pueden ser los compromisos que el Estado adquiera mediante la firma de un tratado internacional. El objetivo último de esta regulación, que tiene su base en la doctrina de respeto a las decisiones internas de los Estados acordada en la paz de Westfalia de 1648, es precisamente la convivencia pacífica con el resto de los Estados.

2.1.4. Limitaciones de la soberanía

La soberanía de los Estados, por su parte, no tiene carácter ilimitado o absoluto (Pastor Ridruejo, 2023, p. 300). Estos límites afectan tanto a su dimensión interna como a su dimensión externa. Uno de sus límites no es jurídico sino fáctico. La debilidad militar de un Estado o su dependencia política o económica de otro u otros Estados conllevan que sus decisiones, teóricamente autónomas, pasen a depender de otros intereses. Existen múltiples dependencias e interdependencias, pero por ofrecer tan solo algunos ejemplos, podemos señalar la dependencia energética que Nepal tiene de la India, la dependencia política de Bielorrusia con Rusia, la dependencia en materia económica y de defensa que Gambia tiene de Senegal o la dependencia económica y tecnológica que Guinea-Bisáu tiene de Portugal. Otro límite de la soberanía de los Estados se puede encontrar en la injerencia humanitaria que es el derecho que tienen los sujetos de la sociedad internacional, una vez conseguida la pertinente autorización del Consejo de Seguridad, a emplear la fuerza sobre el territorio de cualquier Estado con el fin de proteger a los individuos, independientemente de su nacionalidad, frente a la violación de sus derechos más fundamentales por parte de ese Estado. Respecto a los límites jurídicos de la soberanía de los Estados debemos tomar en cuenta las normas de derecho internacional público y en especial las normas de *ius cogens internacional* que se entienden obligatorias para todos los Estados y que incluyen las normas que defienden los derechos humanos, o las

ya señaladas derivadas del artículo 2 de la Carta de la ONU o de la Resolución 2625 (XXV) de la Asamblea General de la ONU. Las normas de *ius cogens derivan* del artículo 53 de la Convención de Viena sobre el derecho de los tratados de 1969. Entre estas normas, las más reseñables en el ámbito de la fiscalidad son por un lado las referidas a las relaciones entre los Estados, ya que reconocen la igualdad del status jurídico de los Estados y el principio de no intervención y por tanto el marco de relación de respeto a la soberanía de los Estados. También son del máximo interés las relacionadas con los derechos fundamentales de la persona humana, que todo Estado tiene el deber de respetar y proteger de manera efectiva y no sólo a través de pomposas declaraciones políticas. Estas normas forman parte del estatuto de protección legal de los contribuyentes. Asimismo, podría entenderse que las normas que la protección del medioambiente forma parte de las normas de ius cogens (Lorenzo, 2020) y en este ámbito la fiscalidad está muy presente en atención al principio de quien contamina paga.

La soberanía estatal reconocida en el derecho internacional no reconoce limitaciones explícitas de la existencia de paraísos fiscales y de este modo, algunas de las presiones «antiparaísos» pueden ser incluso contrarias al derecho internacional (Muñiz Pérez, 2021, p. 190). El hecho de que los paraísos fiscales se utilicen para el fraude fiscal o la elusión no implica una violación del derecho internacional por parte de estos Estados y los Estados de imposición alta deberán tener en cuenta esta situación a la hora de acordar medidas y programas para evitarlos.

No obstante, una actitud de determinados Estados tendente a no compartir información fiscal podría ser contraria al principio general de cooperación entre Estadios que posteriormente abordaremos y al principio de buena fe que es básico en el Derecho internacional.

2.2. La fiscalidad y el ordenamiento jurídico internacional

2.2.1. La relación de la fiscalidad con las diferentes ramas del Derecho Internacional Público

El Derecho Internacional Público es el ordenamiento jurídico de la sociedad internacional. Se compone de un conjunto de normas que regulan las relaciones de los Estados y de otros sujetos internacionales entre los que destacan las organizaciones internacionales[6].

El Derecho Internacional Público Clásico que ha regido hasta los albores del siglo XX no otorgó a la fiscalidad un papel relevante, sin embargo, el Derecho Público Internacional Contemporáneo que ya despunta tras la creación de la Sociedad de Naciones y se consolida en 1945 con la constitución de la ONU, sí que ha tomado a la fiscalidad como un ámbito importante, especialmente a par-

6 PASTOR RIDRUEJO define el Derecho Internacional Público como «el conjunto de normas positivadas por los poderes normativos peculiares de la Comunidad Internacional» y realiza un tratamiento profundo de la definición que otorga al mismo (Pastor Ridruejo, 2023, pp. 23-66).

tir de los años 80 del pasado siglo XX. Podemos analizarlo siguiendo las características que definen a este Derecho Internacional Contemporáneo. Como señala PASTOR RIDRUEJO se trata de un derecho caracterizado por ser humanista, social, de carácter institucionalizado y democrático (Pastor Ridruejo, 2023, pp. 64-65). Si atendemos al aspecto sustancial, es decir, a los campos regulados por el Derecho Internacional, observaremos como la fiscalidad ha adquirido un creciente protagonismo en ellos.

2.2.1.1. El ámbito de las Organizaciones Internacionales

El derecho internacional público contemporáneo se caracteriza por ser un derecho institucionalizado, con un papel central de la Organización de las Naciones Unidas. Dicha institucionalización reside no sólo en la ONU, sino también en el resto de las organizaciones internacionales. Efectivamente la fiscalidad es una materia de cooperación en estos foros internacionales permanentes como el Fondo Monetario Internacional (FMI), la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), las Naciones Unidas (ONU) y el Grupo del Banco Mundial. También la fiscalidad constituye un objeto de trabajo cada vez más relevante en organizaciones regionales como el Consejo de Europa y la Unión Europea o la Comunidad Andina.

2.2.1.2. Del ámbito relacional al ámbito cooperativo

La fiscalidad constituye la temática de numerosos tratados bilaterales y multilaterales en materias como la doble imposición. Se trata de un ámbito competencial y relacional de los Estados, es decir, el ámbito heredado del derecho internacional público clásico que aborda las competencias y relaciones de los Estados para fijar los límites a los mismos, pero que también cuenta con un elemento cooperativo propio del derecho internacional público contemporáneo y así se justifica la inclusión, en dichos tratados o en otros tratados específicos, de materias relativas a los intercambios de información, la asistencia mutua administrativa y la cooperación transfronteriza. Ciertamente el derecho contemporáneo, presenta un carácter humanista y social que va más allá de las normas meramente relacionales propias del derecho internacional público clásico. No se trata de regular simplemente las relaciones de vecindad como en el derecho clásico, sino de trabajar en conjunto para lograr un fin común de convivencia pacífica y prosperidad. En esta superación del derecho clásico influye el compromiso de fomentar la cooperación general entre los Estados que aparece recogida en el Art. 1 de la Carta ONU. Los objetivos de regulación y cooperación están en la base de los aproximadamente 3.000 tratados bilaterales y multilaterales en vigor destinados a evitar la doble imposición y a facilitar los intercambios de información fiscal y de otros tipos de cooperación administrativa (Michael Keen ,2024). En el trasfondo de esta cooperación se sitúa el alcance niveles de vida más elevados, la consecución de trabajo permanente para todos y con ello el logro de unas mejores condiciones para una convivencia pacífica como se infiere del Art. 55 de la Carta ONU. La cooperación entre Esta-

dos experimenta una evolución constante. Ejemplo de ello es la ya mencionada fiscalidad vinculada al logro de los objetivos medioambientales, especialmente unida al principio de quien contamina paga, que justifica los gravámenes a las actividades contaminantes.

2.2.1.3. La cooperación al desarrollo

La cooperación al desarrollo, aunque forma parte de la cooperación genérica entre Estados cuenta con una personalidad propia entre las ramas del derecho internacional público. El Art. 55 de la Carta ONU tiene en consideración que los países del Sur necesitan la ayuda de los países del Norte para su desarrollo y sirve de base a unas dinámicas que han cobrado impulso décadas después de su redacción, que pretenden articular mecanismos para una fiscalidad más justa para los Estados menos desarrollados. Entre las iniciativas tendentes a favorecer el desarrollo de los Estados más pobres, encontramos las que buscan una mayor tributación de las empresas trasnacionales en los territorios donde operan, evitando fraudes, elusiones fiscales agresivas y la utilización de paraísos fiscales. En el trasfondo de la cooperación al desarrollo se encuadran los intereses de los países menos desarrollados, muchos de ellos herederos de la descolonización, que conforman una importante mayoría en la Asamblea de la ONU y en otras organizaciones internacionales cuyas agendas se ven condicionadas en sus órganos de tomas de decisión por esta influencia política. Un ejemplo concreto de la vinculación entre fiscalidad y cooperación al desarrollo lo constituye el acuerdo alcanzado en octubre de 2021 en el ámbito de la OCDE relativo a las BEPS (Erosión de Bases Tributarias y Traslado de Beneficios) del que son parte 136 países y que está referido a las empresas multinacionales y que tiene como objeto el establecer una tasa global mínima de impuestos del 15%. La cooperación al desarrollo se ha visto impulsada por el carácter democrático del derecho internacional público contemporáneo que tiene su reflejo en la composición de la Asamblea General de la ONU. En ella existe un predominio numérico de los países en desarrollo, que influyen en la agenda internacional. Esta situación explica el impulso a la iniciativa para la promoción de una cooperación fiscal internacional inclusiva y eficaz en las Naciones Unidas (Asamblea General ONU, 2023) que prepara un tratado internacional sobre cooperación fiscal global que eventualmente podrá ser aprobado por la Asamblea General en 2027 y uno de cuyos objetivos podría ser el aumento de la recaudación impositiva de los países menos desarrollados.

2.2.1.4. El ámbito de los derechos humanos en relación con los derechos del contribuyente

La fiscalidad va a cobrar un protagonismo creciente en una materia que es una seña de identidad del derecho internacional contemporáneo, la protección de los derechos humanos. Los derechos humanos individuales, que aparecen recogidos en el preámbulo y en varios artículos de la Carta de la ONU, se han aplicado de manera creciente y generalizada a la protección de los contribu-

yentes. Su aplicación en el tiempo no fue inmediata y experimenta una intensidad creciente desde los años 80 del pasado siglo. Por otro lado, su trascendencia universal ha conllevado su consideración de manera generalizada en las constituciones de los Estados y también en el ámbito internacional, destacando los mecanismos de protección regionales europeos, el Tribunal Europeo de derechos humanos y el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, que han elaborado una jurisprudencia modélica en este ámbito. Las personas jurídicas también se han beneficiado de la protección de algunos de estos derechos como el derecho a un juicio justo o a la transparencia en el procedimiento.

2.2.1.5. El ámbito de los derechos humanos en relación con los derechos colectivos

Los derechos humanos colectivos pueden inferirse del Art.. 2.1 del Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales de 1966. Los derechos humanos colectivos vinculan la necesidad de recaudación de impuestos por parte de los Estados, con la posibilidad que esos recursos otorgan al Estado de poder cumplir con las obligaciones internacionales de proteger los derechos humanos de la población, dando cobertura a las necesidades de sanidad, educación, y vivienda entre otras demandas.

2.2.2. La fiscalidad en las Relaciones Internacionales

2.2.2.1. Los intereses de los países del Norte y los intereses de los países del Sur

Las divergencias internacionales heredadas de la descolonización, principalmente en la década de los años cincuenta del siglo pasado, tuvieron su reflejo en la Conferencia de Bandung de 1955 que agrupó a los lideres africanos y asiáticos de esos nuevos Estados que habían accedido a la independencia. En una época marcada por el enfrentamiento ideológico Este-Oeste se creó el movimiento de los países no alineados (fuera del eje Este-Oeste), que presentaban otro paradigma, también ideológico, pero principalmente económico que daba base a la nueva categorización de países ricos del Norte y países pobres del Sur. La diferenciación no era geográfica, aunque ciertamente coincidía con ella en gran medida[7]. Este grupo de países no alineados es el que está más vinculado con la cooperación al desarrollo, como países receptores de ayuda. Estos países con un nivel de vida más bajo que los países del Norte, constituyen un impor-

7 El grupo de los no alineados incluye al denominado Grupo África, todos ellos reciben el apelativo genérico de países Sur o países del Sur. Esta denominación se refiere a su situación no solo estrictamente geográfica, sino que tiene otros componentes ligados al menor desarrollo. De este modo, Australia y Nueva Zelanda que son países del Sur se consideran países del Norte a estos efectos, ocurre lo contrario con Haití que situado en el hemisferio norte se considera un país del Sur a estos efectos.

tante grupo en la Asamblea General de la ONU[8] y sin embargo no cuentan con representación en la OCDE[9], que es el principal foro especializado en materia fiscal. Entienden los países menos desarrollados que la evasión de impuestos les priva de unos recursos que podrían dedicarse al gasto social en educación, sanidad y vivienda entre otros fines y de este modo mejorar el nivel de los derechos humanos de los ciudadanos (derechos humanos colectivos).

Este grupo de países ha presionado con su mayoría en la Asamblea para que la ONU pase a convertirse en el principal foro para abordar la problemática de los países menos desarrollados en relación al ámbito fiscal. La evasión de impuestos por parte de las empresas transnacionales e incluso en la elusión de impuestos constituyen el núcleo de sus objetivos en este ámbito. Estos planteamientos han encontrado una respuesta apaciguadora por parte de los países Norte. Por medio de la OCDE y del G 20 los países más desarrollados impulsaron el 8 de octubre de 2021 las denominadas «normas tributarias internacionales al siglo XXI», una Declaración enfocada en dos pilares para abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía. El primer pilar está destinado a que los derechos de imposición sobre el 25% de los beneficios residuales de las empresas multinacionales más grandes y rentables se reasignen a las jurisdicciones donde se encuentran los clientes y usuarios de esas empresas. El segundo pilar se dirige a establecer un impuesto mínimo global del 15% para todas las empresas multinacionales con ingresos anuales superiores a 750 millones de euros (OCDE, 2021, p. 4). Además, en la reunión del G 20 en Rio de Janeiro del 18 y 19 de noviembre de 2024, se acordó en un capítulo titulado «Inclusión social y lucha contra el hambre y la pobreza» de la declaración final, que «la fiscalidad progresiva es una de las herramientas clave para reducir las desigualdades internas, fortalecer la sostenibilidad fiscal, fomentar la consolidación presupuestaria, promover un crecimiento fuerte, sostenible (...)». Los participantes en la reunión de Rio de Janeiro apoyaron los trabajos de la OCDE en materia fiscal y al mismo tiempo, también apoyaron los trabajos de la «convención marco de las Naciones Unidas sobre cooperación internacional en cuestiones de tributación» que seguidamente abordaremos. Es innovador, la incorporación en el capítulo dedicado a la inclusión social y la lucha contra el hambre, la llamada a la creación de un nuevo impuesto denominado de *ultrarricos* (Martin, 2024), aunque no se recoja de modo explícito en la declaración:

«Con pleno respeto a la soberanía fiscal, intentaremos cooperar para garantizar las personas con patrimonios muy elevados tributen efectivamente. La cooperación podría incluir el intercambio de buenas prácticas, el fomento de debates en torno a los principios fiscales y el diseño de mecanismos contra la evasión fiscal, incluida la lucha contra las prácticas fiscales potencialmente perjudiciales. contra la evasión, incluida la lucha contra las prácticas fiscales potencialmente perjudiciales. Esperamos seguir debatiendo estas cuestiones en el G 20 y en otros foros pertinentes, contando con las aportaciones técnicas de las organizaciones internacionales pertinentes, el mundo académico y los expertos. Animamos al Marco Inclusivo sobre BEPS (MI) a que considere la posibilidad

8 Actualmente, el Movimiento cuenta con 120 miembros y 17 Estados observadores (Gobierno de Colombia, 2024).

9 Aunque México es miembro de la OCDE y observador del movimiento de los países no alineados.

de trabajar sobre estas cuestiones en el contexto de unas políticas fiscales progresivas eficaces[10]*» (Declaración final G 20 Rio de Janeiro, 2024).*

La evolución de estos acuerdos puede variar en el futuro, así la firma de una orden ejecutiva del presidente de Estados Unidos Donald Trump al inicio de su mandato en enero de 2025 retirando a su país del acuerdo de la OCDE de 8 de octubre de 2021 «normas tributarias internacionales al siglo XXI» supuso una nueva etapa en esta línea de cooperación.

La OCDE y el G 20 no son los únicos foros en los que se han adoptado decisiones relacionadas con la fiscalidad y las relaciones Norte-Sur. El marco de la Convención sobre el cambio climático, es otro foro de encuentro entre los países más ricos y los menos desarrollados. En la reunión mantenida en Bakú entre el 11 y 22 de noviembre (COP 29 Bakú) se aprobó un documento relacionado con la financiación de las acciones para hacer frente al cambio climático[11] en el que se cuantifican las necesidades de financiación. Se prevé que en la próxima reunión prevista para 2025 en Brasil se puedan adoptar acuerdos sobre una imposición global que pueda afectar al transporte marítimo, la aviación, la producción de combustibles fósiles y las transacciones financieras e incluso gravar el comercio de criptomonedas, los productores de plástico y a los *ultrarricos* (Clark, 2024).

Por otro lado, con un trabajo previo, el 22 de diciembre de 2023, la Asamblea General de la ONU aprobó la Resolución 78/230 sobre la Promoción en las Naciones Unidas de la cooperación internacional inclusiva y eficaz en cuestiones de tributación. La Resolución marca como objetivo la necesidad de «elaborar una convención marco de las Naciones Unidas sobre cooperación internacional en cuestiones de tributación para reforzar la cooperación en ese ámbito y que esta sea plenamente inclusiva y más eficaz», el enfoque de la misma, impulsado por Nigeria y una mayoría de países del Sur es la mejora de la financiación para el desarrollo y el cumplimiento de la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible. 111 países votaron a favor del a Resolución, 46 votaron en contra y 10 países se abstuvieron, 26 países no votaron[12]. La mencionada Convención podrá previsiblemente ser aprobada por la Asamblea General de la ONU en 2027 y en ella podría acordarse el texto de un tratado internacional sobre tributación que daría una mayor satisfacción a los países del Sur, mediante la adopción de medidas para luchar de manera más eficaz contra la evasión y la elusión fiscal y los paraísos fiscales proporcionando mayores recursos para este grupo de países.

Dos puntos de vista diferentes sobre la fiscalidad y los Derechos Humanos

La defensa de los derechos humanos aplicada a los contribuyentes conlleva la protección del derecho a la propiedad, del derecho a un juicio justo, la prohibición de la discriminación y todo un catálogo de derechos que se aplican a la

10 Traducción propia.

11 **Conference of the Parties serving as the meeting of the Parties to the Paris Agreement.** (2024, noviembre 11–22). *Sixth session, Baku: Agenda item 11(a), Matters relating to finance: New collective quantified goal on climate finance*. United Nations Framework Convention on Climate Change.

12 Biblioteca digital de la ONU, registro de votaciones.
https://digitallibrary.un.org/search?cc=Voting+Data&ln=en&;p=78%2F230&f=&action_search=Search&rm=&sf=&so=d&rg=50&c=Voting+Data&c=&of=hb&fti=0&fti=0

especial situación del contribuyente como persona física y también en determinados casos al contribuyente como persona jurídica. Por otro lado, encontramos los denominados derechos humanos colectivos. Los países del Sur y diversas organizaciones no gubernamentales[13] abogan por este punto de vista que encuentra una apoyatura en el derecho internacional. La necesidad de la financiación que reciben los Estados por la vía de la exacción de impuestos entiende que está fundamentalmente dirigida a la satisfacción de las necesidades sociales de la población y por tanto a conseguir el cumplimiento de sus derechos humanos. Esta circunstancia justificaría un apoyo sólido a la idea de conseguir los derechos humanos colectivos mediante una recaudación justa. La fiscalidad está así llamada a proveer los fondos que habilitarán la consecución de los derechos humanos en la línea del artículo 2.1 del Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales de 1966 que señala que:

> *«Cada uno de los Estados Partes en el presente Pacto se compromete a adoptar medidas, tanto por separado como mediante la asistencia y la cooperación internacionales, especialmente económicas y técnicas, hasta el máximo de los recursos de que disponga, para lograr progresivamente, por todos los medios apropiados, inclusive en particular la adopción de medidas legislativas, la plena efectividad de los derechos aquí reconocidos».*

Es decir, existe un compromiso por parte de los Estados de hacer tributar a los ciudadanos y a las empresas para utilizar esos recursos en la consecución de los objetivos económicos, sociales y culturales del Pacto. KOKOTT ofrece una amplia critica de la defensa de la actividad impositiva vinculada a los derechos humanos colectivos (Kokott & Pistone, 2022, pp. 70-74), nos unimos en parte a la misma entendiendo que no toda la recaudación vía impuestos va dirigida a la consecución de prestaciones sociales, en materia de salud, educación, vivienda etc. Incluso, como señala la autora, puede darse el caso de que los recursos generados por los impuestos se utilicen para fines contrarios a los derechos humanos como la compra de armas para reprimir a la población, con lo que en estos casos, paradójicamente el fraude fiscal sería más acorde con los derechos humanos que el pago de los impuestos. Por otro lado, un exceso en la recaudación de impuestos podría llevar a conculcar los derechos de los contribuyentes, en concreto al disfrute del derecho a la protección de la vida privada, a un proceso equitativo o al uso pacífico de las propiedades. Esta postura es reconocida entre otros también por AVI-YONAH (Avi-Yonah, 2007, p. 259). Esta imbricada situación a la que conduce la relación entre la fiscalidad y los derechos humanos aflora en las mesas de negociaciones entre Estados. En una de las discusiones previas de la convención marco de la ONU sobre fiscalidad celebrada en la ONU el 7 de agosto de 2024, al abordar el preámbulo y los objetivos de la convención, el representante de Colombia, acompañado del sentir de otros países iberoamericanos, abogó por incluir en el preámbulo una referencia al cumplimiento de los derechos humanos y además de hacer referencia, en otras partes del documento, a las obligaciones de transparencia y de una tributación justa, con la finalidad de proteger a los contribuyentes. Esta postura fue contestada por

13 Los países en vías de desarrollo se ven apoyados por campañas de ONGs, algunas específicamente constituidas para esta batalla política como *Tax Justice Network*, en abierta lucha contra los paraísos fiscales a los que consideran responsables de la pérdida de 5 billones de dólares (5×10^{12}) en los próximos 10 años, que se detraerían del gasto social de los Estados.

los países africanos, que, si bien manifestaron su respeto por los derechos humanos, daban mayor importancia a los derechos humanos colectivos y por tanto a la recaudación y señalaban que la justicia y la equidad donde debía lograrse era en las relaciones entre Estados. India fue un paso más allá, ya que entendía que una referencia a los derechos humanos podría ser utilizada como base para que algunos Estados se opusieran a los intercambios de información. Por su parte los países más desarrollaban otorgaban la primacía de los derechos humanos en su dimensión de protección de los derechos de los contribuyentes, tal y como recoge CHAPARRO-HERNÁNDEZ en la crónica de la sesión (Chaparro-Hernanandez,2024).

Entendemos con DE VICENTE-TUTOR (Almudí Cid et al., 2017, p. 600) que una estrategia divergente, entre los países del Norte y los países del Sur supone un ruptura del consenso plasmado en acuerdos como el proyecto BEPS y a largo plazo debilitará al sistema de colaboración internacional que trata de dar solución a los problemas de la fiscalidad internacional.

2.2.2.2. Las cuestiones que deberán resolverse en el futuro inmediato

A pesar de los mencionados esfuerzos ya indicados de la OCDE y del G 20, la divergencia de intereses entre los Estados del Sur con los Estados del Norte ha llevado a los primeros a impulsar un cambio en el liderazgo de la cooperación fiscal internacional, que debería hacerse desde la OCDE, organización que lidera el tratamiento de la fiscalidad en el ámbito internacional y que es, considerada un club de países ricos, hacia la ONU en cuya asamblea cuenta con mayoría los países menos desarrollados. Señala SERRANO que:

> *«No es nada nuevo señalar que en los últimos tiempos, los países en vías de desarrollo han estado presionando para que la ONU desempeñe un papel más importante en la arena internacional, después de sentirse cada vez más frustrados por las negociaciones fiscales mundiales coordinadas por la OCDE, y ello a pesar de que ésta hubiera puesto en marcha alguna iniciativa para dar un mayor peso a los países en vías de desarrollo a través del marco inclusivo» (Serrano, 2023).*

Surgen las dudas de cómo se estructurarían los actuales trabajos de la OCDE y el G 20 por un lado y los nuevos trabajos de la ONU por otro. El Marco Inclusivo OCDE/G20 sobre BEPS que aprobó la Declaración de Resultados de julio de 2023 sobre la Solución Basada en Dos Pilares para abordar los Retos Fiscales Derivados de la Digitalización de la Economía fue apoyada por 142 Estados (de los 193 que conforman la sociedad internacional). La «Convención marco de las Naciones Unidas sobre cooperación internacional en cuestiones de tributación», por su parte fue respaldada por 111 países. Los apoyos que han recabado ambas iniciativas indican que un importante grupo de países respaldan ambas líneas de trabajo, de hecho, la propia declaración final de la cumbre de Rio de Janeiro de noviembre de 2024 apoyaba ambos trabajos. Ante esta situación, no se trata solamente de identificar, más allá de lo que la diplomacia aconseja, qué países definitivamente se decantan por un modelo liderado por la OCDE y más especializado o por un modelo liderado por la ONU, más politizado, sino de defi-

nir cómo será ese futuro modelo y la futura convivencia y coordinación entre la OCDE y la ONU. Ante esta situación, SERRANO hace mención de la posición conjunta del Consejo de la UE y la Comisión Europea, que ilustra la problemática creada[14]. La UE apoya el desarrollo de un sistema fiscal internacional justo y eficaz para el desarrollo sostenible, centrado en la reducción de la pobreza y en el desarrollo de capacidades de los países en desarrollo y apoyan los trabajos de la OCDE considerando que la iniciativa de la ONU sobre la «Convención marco de las Naciones Unidas sobre cooperación internacional en cuestiones de tributación «puede llevar a una duplicación de trabajos» (Serrano, 2023).

El trasfondo mencionado entre los intereses de los países del Norte y los de los países del Sur, obviamente más complejos que los mostrados en el análisis, nos lleva a constatar que la fiscalidad convive con diferentes visiones de los derechos humanos con preeminencia en unos casos de los derechos humanos individuales y en otros de los derechos humanos colectivos y a aventurar las eventuales dificultades que pueden surgir para su armonización. Señalábamos como en las reuniones de los comités específicos que debaten los contenidos de la Convención marco de las Naciones Unidas sobre cooperación internacional en cuestiones de tributación y en concreto la celebrada el 7 de agosto de 2024, afloraron los desacuerdos en esta materia. No se ha determinado si la eventual futura Convención incluirá una carta de derechos del contribuyente, pero como hemos señalado el grupo de países africanos e India encontraron que debían prevalecer los derechos humanos colectivos. Entre ellos se incluyen una tributación justa que sirva para generar recursos, o para no perderlos a fin de que los países puedan hacer inversiones de orden social, garantizando la educación, la vivienda o la salud de sus ciudadanos entre otros derechos humanos, incluso a costa de la defensa de los derechos humanos de los contribuyentes. Es decir, los países africanos e India temían que una carta de derechos del contribuyente como parte del contenido de la Convención fuera un subterfugio para hacer disminuir los ingresos tributarios de los países menos desarrollados. La solución en el balance derechos individuales y derechos colectivos en la mencionada convención está por determinar, como señala CHAPARRO-HERNÁNDEZ, «una forma de avanzar en este sentido es establecer una conexión explícita entre la «asignación equitativa de los derechos fiscales» y la «observancia de los derechos humanos» como principios inseparables» y añade que

«Los derechos de los contribuyentes en el Norte Global son importantes, pero no hasta el punto de que puedan sofocar y extinguir otros principios y compromisos de los países en virtud de la Convención. Por lo tanto, los países harían bien en fusionar ambos principios para conservar lo mejor de los dos mundos –la adhesión general a los derechos humanos y la asignación equitativa de los derechos fiscales– y basarse en él como principio único de máxima importancia para todo el trabajo en el marco de la nueva Convención[15]*» (Chaparro-Hernanandez,2024).*

14 Es de interés el documento» Proyecto de posición de la Unión Europea y de sus Estados miembros para el segundo periodo de sesiones sustantivo del Comité Especial encargado de redactar los términos de referencia para una convención marco de las Naciones Unidas sobre cooperación internacional en cuestiones de tributación (Nueva York, 29 de julio a 16 de agosto de 2024) de la Secretaría del Consejo de la UE ST 9129/24 REV 1 de 25 de abril de 2024.

15 Traducción propia

Este debate tan actual entre la «asignación equitativa de los derechos fiscales» y la «observancia de los derechos humanos», al hilo de la negociación del texto de la Convención marco de las Naciones Unidas sobre cooperación internacional en cuestiones de tributación, ha sido ya estudiado con profundidad en los ordenamientos internos de los Estados. En España podemos hacer referencia al artículo de SOLER «Deberes tributarios y derechos humanos» (Roch, 1995) ya en 1995 y a otros que han seguido su estela como el de MARTÍNEZ MUÑOZ «La Tensión entre los deberes tributarios y los derechos humanos en el siglo XXI» (Martínez Muñoz, 2021). En los estudios realizados sobre la materia en el ámbito interno también se aboga por el equilibrio de ambos conceptos, así señala MARTÍNEZ MUÑOZ que:

> *«En este sentido, creo que no es posible afirmar en estos momentos que el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos justifique un aumento de los deberes de colaboración y de información tributaria, como el que se está produciendo en la era post BEPS, ni tampoco cabe mantener que la protección de los derechos humanos, y en especial del derecho a la intimidad y a la confidencialidad de los datos fiscales, permita rehusar los deberes de colaboración que corresponden a los obligados tributarios, ya que estos resultan idóneos y necesarios para garantizar la contribución de los ciudadanos de acuerdo con su capacidad económica y, en definitiva, un sistema tributario inspirado en los principios de justicia» (Martinez Muñoz, 2010, p. 207).*

Respecto al lugar en el que se debería establecer el límite entre la «asignación equitativa de los derechos fiscales» y la «observancia de los derechos humanos», son de interés las palabras de MARTINEZ MUÑOZ al abordar el derecho a la propiedad, señalando que «no es posible afirmar de momento que los pronunciamientos de este Tribunal (Europeo de Derechos Humanos) hayan puesto punto y final a la tensión existente entre el deber de contribuir y el derecho de propiedad, que ha de resolverse caso por caso atendiendo a determinadas circunstancias» (Martinez Muñoz, 2010, p. 187).

Efectivamente, quizá el análisis jurisprudencial caso por caso sea la solución al problema planteado. En todo caso puntualicemos que hay diferencias entre el debate interno y el internacional sobre los «deberes tributarios» frente a los derechos humanos de los contribuyentes. En el ámbito internacional hablamos de o la «asignación equitativa de los derechos fiscales» y la unimos a unos derechos humanos colectivos y por tanto universales. En el ámbito interno basta con aludir a la capacidad recaudatorio del Estado reconocida en las constituciones de manera general para justificar su habilitación para exigir impuestos. Pero es en la otra parte de la ecuación donde las diferencias son mayores, ya que en el ámbito interno los derechos humanos lo son de los contribuyentes nacionales o residentes, es decir vinculados como ciudadanos o como residentes al Estado y por tanto con influencia jurídica en el Estado, especialmente a través del voto en el caso de los ciudadanos. En el caso del debate internacional el derecho de los Estados a exigir el pago de impuestos se contrapone a los derechos humanos de los contribuyentes principalmente extranjeros y en especial a los de las grandes multinacionales a los que se les aplican traslativamente algunos derechos humanos, como el derecho a la propiedad, a un juicio justo, a un proceso transparente o a la protección de sus datos. El debate cobra así un tono diferente en el ámbito interno y en el internacional, el juego de intereses es diferente.

Por otro lado, encontramos que el debate teórico encuentra en la realidad respuestas poco equilibradas entre los deberes tributarios y los derechos humanos y un ejemplo de ellos es el caso Falciani en el que las Administraciones tributarias nacionales utilizaron datos obtenidos ilícitamente para perseguir a los contribuyentes que habían evadido obligaciones tributarias[16]. En casos de tal magnitud, los intereses de los Estados pueden imponerse a ese equilibrio tan alabado por unos y por otros.

3. El tratamiento de la fiscalidad en las organizaciones internacionales

3.1. La fiscalidad y el multilateralismo

Las relaciones bilaterales y multilaterales son complementarias y aunque el multilateralismo sea una seña de identidad del derecho internacional público contemporáneo frente al clásico, el bilateralismo tiene una importancia capital en las relaciones entre Estados y también en las vinculadas con la fiscalidad. «En la actualidad, existe una red de más de 3.000 convenios fiscales en todo el mundo, que reducen las barreras fiscales al comercio y la inversión transfronterizos, aumentan la seguridad y la previsibilidad, y ayudan a prevenir la evasión y el fraude fiscales» (Michael Keen ,2024). Se trata de convenios bilaterales entre Estados dirigidos a evitar la doble imposición, a posibilitar la colaboración en materia fiscal, especialmente en lo referido a la transmisión de información relevante en esta materia y a otros asuntos de cooperación en el ámbito fiscal. Pero incluso en estos casos de tratados bilaterales, el multilateralismo está muy presente. Para la elaboración de los acuerdos bilaterales generalmente se toman en cuenta las indicaciones de *soft law* que proporcionan las recomendaciones de la OCDE con el «Modelo de la OCDE» para tratados destinados a evitar la doble imposición, así como las de la Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la Doble Tributación entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo, el llamado «Modelo de la ONU». Asimismo, deben tenerse en consideración las recomendaciones derivadas del Proyecto sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios (BEPS). Es decir, los Estados soberanos, libremente adoptan convenios bilaterales de colaboración, pero en base a

16 Señala Masbernat «la importancia del tema se puede ilustrar con el caso conocido como Lista Falciani, el cual trata acerca de un empleado de la sucursal suiza del Banco Británico HSBC, el informático suizo Herve Falciani, quien fue acusado por su empleador ante las autoridades suizas por robar información (delito de espionaje financiero), y fruto de la investigación penal y la orden de captura fue detenido en Francia en el año 2009. Frente a ello, el acusado decidió revelar los datos de 130.000 clientes del Banco, presuntos evasores fiscales. Dicha información fue adquirida por Francia y entregada a otros países en el marco de los convenios internacionales de intercambio de información (especialmente las normas aplicables de los CDI y la Directiva 77/779 de asistencia mutua entre Estados miembros de la Unión Europea).Las administraciones tributarias nacionales han usado esta información para perseguir a los contribuyentes residentes que han evadido sus obligaciones tributarias, prueba que ha sido aceptada por tribunales nacionales a pesar de haber sido obtenida por medios inicialmente ilícitos.El TEDH ha revisado situaciones como estas, por ejemplo, en STJUE de 6 de enero de 2017, caso no. 33696/11, K.S. & M.S. vs. Germany» (Masbernat & Ramos-Fuentes, 2019).

esa soberanía, preferentemente eligen realizar esos convenios bajo los estándares y reglas de normalización de la OCDE, del G20 y de la ONU. Como señala MENDOZA «El multilateralismo es la principal característica del [Derecho Internacional Público del] siglo XXI, máxime en el ámbito fiscal. «De esa forma, lo (demuestran) las normas que son diseñadas en el escenario internacional a fin de brindar solución a los diversos problemas de carácter tributario que han afectado las relaciones económicas internacionales» (Mendóza, 2022).

Además de la red de convenios bilaterales que facilitan la coordinación de los sistemas fiscales de los diferentes Estados y del mencionado *soft law* generado en el ámbito de las organizaciones internacionales, encontramos toda una serie de convenios que, sin tener a la fiscalidad como objeto preeminente, son necesarios para su interpretación o para garantizar los derechos de los contribuyentes. Son multilaterales, la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados de 1969 y las convenciones relativas a la defensa de los derechos humanos que se aplican a los contribuyentes tanto en el ámbito universal como es el caso del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos de 1966, el Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales del mismo año o en el ámbito regional el Convenio Europeo de Derechos Humanos de 1950 o la Convención Americana sobre Derechos Humanos de 1969.

La institucionalización es otra seña de identidad del derecho internacional contemporáneo. Las organizaciones internacionales son foros de encuentro entre Estados que otorgan continuidad a los acuerdos y ofrecen su gestión y supervisión para alcanzar los fines propuestos. Entre las organizaciones universales abiertas a todos los Estados de la sociedad internacional destaca por su centralidad en el sistema de derecho internacional contemporáneo la Organización de las Naciones Unidas (ONU) y sus organismos especializados[17] como el Fondo Monetario Internacional (FMI) y el Grupo del Banco Mundial. La Organización Mundial del Comercio, aunque no es un organismo especializado de las Naciones Unidas formaría también parte de este grupo. Por otro lado, encontramos organizaciones internacionales de carácter restringido, ya sea por limitaciones de orden económico-político como es el caso de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) o por exigencias de una pertenencia regional como el Consejo de Europa y la Unión Europea (UE) o la Comunidad Andina.

3.2. La fiscalidad en las organizaciones abiertas de carácter universal

Las principales organizaciones universales de carácter abierto están constituidas por la ONU y sus organismos especializados, quedando fuera de ellos la Organización Mundial del Comercio constituida en 1994.

17 https://www.un.org/es/about-us/specialized-agencies

3.2.1. La Organización de las Naciones Unidas (ONU)

Como ocurre en otros ámbitos, la ONU cuenta con el mayor protagonismo entre las Organizaciones Internacionales de carácter universal también en materia de fiscalidad, aunque la fiscalidad no sea una competencia que la ONU tenga en su carta fundacional. Sin embargo, la fiscalidad constituye un tema relacionado con otras líneas competenciales de la Organización que son de la máxima importancia y que están recogidas en Carta de la ONU que señala entre sus propósitos (Art.. 1.3) «la cooperación internacional en la solución de problemas internacionales de carácter económico, social (...)» y dedica el capítulo IX a la «Cooperación internacional económica y social». El mencionado documento[18] ofrece la base a la cooperación entre Estados, tanto de manera genérica dirigida a todos los Estados y entre todos los Estados, como la referida a la cooperación al desarrollo de los países menos adelantados. Esta última respalda iniciativas como los convenios modelo de 1980 y 2001 de las Naciones Unidas entre países desarrollados y países en vías de desarrollo. Además, el artículo 62 de la Carta indica que «el Consejo Económico y Social podrá hacer o iniciar estudios e informes con respecto a asuntos internacionales de carácter económico, social (...)» entre los que se encuentran aquellos relacionados con el ámbito fiscal. Otra competencia de la ONU es el trabajo en el ámbito de los derechos humanos que aparece en numerosos artículos de la Carta de la ONU[19] y en el que la organización ha mantenido desde 1945 un liderazgo universal.

Examinadas las competencias de la ONU relacionadas con la fiscalidad, podemos acercarnos a la labor de la ONU realizada en esta materia, examinando la evolución de las Resoluciones de la Asamblea General y del Consejo Económico y Social. En los años 50 del siglo XX, la ONU estaba comprometida con el inicio de una misión de transformación universal que superaban las concepciones del anterior derecho internacional clásico y lo transformaban en el nuevo orden del derecho internacional contemporáneo. La mencionada transformación comprendía la puesta en marcha de un sistema de organizaciones internacionales más completo, extenso y operativo que el heredado de los tiempos de la Sociedad de Naciones, la implementación del proceso descolonizador que transformaría la propia Asamblea General de la ONU dando entrada a nuevos miembros no alineados, la codificación de los derechos humanos y la puesta en marcha de sus mecanismos de protección y el inicio de una política de cooperación al desarrollo de los países menos adelantados. En este último punto se encuadra la Resolución «El flujo internacional de capitales privados para el desarrollo económico de los países subdesarrollados» de 1954[20], con la que se inicia una labor de la ONU que aborda la fiscalidad internacional en atención a

18 Así como en numerosas resoluciones entre las que destaca la Declaración sobre el Derecho al Desarrollo Adoptada por la Asamblea General en su Resolución 41/128 de 4 de diciembre de 1986.

19 La Carta de la ONU se refiere a los Derechos Humanos en los artículos 1.3,13.2,55.3,62.2,68 y 76 c.

20 Resolución de la AG ONU A RES 824 (IX) de 11 de diciembre de 1954 «El flujo internacional de capitales privados para el desarrollo económico de los países subdesarrollados».
Resolución de la AG ONU A RES 1032 (XI) de 26 de febrero de 1957 «Problemas tributarios internacionales».

su importancia como elemento del desarrollo de los países más pobres. Esta Resolución considera que los países más necesitados de desarrollo deben facilitar la entrada de capitales privados para ayudar, de este modo, a su progreso y para ello deben evitar la tributación «excesivamente onerosa», aligerar las cargas administrativas para los inversores, ganar en transparencia y establecer tratados bilaterales para evitar la doble imposición con el objetivo de eliminarla, animando con la mencionada Resolución a que así lo hagan para de esta manera mejorar sus perspectivas de desarrollo económico. Asimismo, la Resolución llama a una coordinación en esta materia del Consejo Económico y Social, del Fondo Monetario Internacional y del Banco Mundial. Esta tendencia continúa en los años 60, la Resolución, en este caso del Consejo Económico y Social de la ONU, «Acuerdos fiscales entre los países desarrollados y los países en desarrollo»[21] señala que, entendiendo que debe desaparecer la doble imposición y que de hecho ya se habían firmado un número importante de acuerdos bilaterales en esta materia, los países menos desarrollados manifestaban no estar complacidos por esta modalidad bilateral y solicitan la creación de un grupo de trabajo para explorar la posibilidad de alcanzar acuerdos multilaterales sobre la fiscalidad[22]. El resultado de los trabajos del Grupo de Expertos en Acuerdos Fiscales entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo desembocó en la preparación del Modelo de Convención de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo y en el Manual para la negociación de acuerdos fiscales bilaterales entre países desarrollados y países en desarrollo, que serían difundidos y su uso incentivado por la propia ONU. Un número creciente de resoluciones atendían a las materias relacionadas con

21 Resolución del ECOSOC 1273 (XLIII) de 4 de agosto de 1967 «Acuerdos fiscales entre los países desarrollados y los países en desarrollo».

22 Como señala el Departamento de Asuntos Económicos y Sociales de la ONU «El Grupo Especial de Expertos en Acuerdos Fiscales entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo se estableció en 1968 de conformidad con la resolución ECOSOC 1273 (XLIII) de 4 de agosto de 1967, tras considerables esfuerzos desplegados por la Sociedad de las Naciones, la Organización Europea para la Cooperación Económica y las Naciones Unidas. En 1980, el Grupo de Expertos finalizó la Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la Doble Tributación entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo, cuyo objetivo era promover la celebración de tratados entre países desarrollados y en desarrollo que fuesen aceptables para ambas partes y salvaguardasen plenamente sus intereses de ingresos respectivos.

El ECOSOC en su resolución 1980/13 de 28 de abril de 1980 dio un título general al Grupo, concretamente, «Grupo Ad Hoc de Expertos sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación» y aumentó el número de miembros de 20 a 25, procedentes de administraciones fiscales de 10 países desarrollados y 15 países en desarrollo y economías en transición. El Grupo de expertos obtuvo su mandato en la resolución ECOSOC 1273 (XLIII), que «pide al Secretario General que cree un grupo de trabajo especial, integrado por expertos y funcionarios de los servicios fiscales propuestos por los gobiernos, que actúen a título personal, procedentes de países desarrollados y en desarrollo y que representen de forma adecuada las distintas regiones y sistemas fiscales, con la función de explorar, en consulta con los organismos internacionales interesados, los medios de facilitar la conclusión de acuerdos fiscales entre países desarrollados y en desarrollo.» El mandato del Grupo de Expertos se amplió para incluir los tratados fiscales entre países desarrollados y en desarrollo, así como influencia en la cooperación internacional en cuestiones de tributación. Así, el Grupo de Expertos examina la fijación de precios de transferencia; la asistencia mutua para el cobro de deudas fiscales y el protocolo para el procedimiento de asistencia mutua; la búsqueda del acuerdo más favorable y el uso indebido de los convenios; la interacción entre impuestos, comercio e inversión; la imposición financiera y el desarrollo de un mercado de acciones; el tratamiento fiscal de los ingresos por intereses transfronterizos y la fuga de capitales; y la tributación del comercio electrónico (ONU Departamento de Asuntos Económicos y Sociales, 2024).

la fiscalidad con la consideración de que una adecuada fiscalidad era una herramienta fundamental para lograr el desarrollo, se aludía a la misión de eliminar el fraude fiscal de las empresas multinacionales y de luchar, asimismo, contra la elusión fiscal[23]. Las materias tributarias, fundamentalmente referidas a la mejora de la cooperación entre Estados han continuado siendo tratadas en el ámbito de la ONU como asuntos vinculados a la cooperación al desarrollo[24], en colaboración con el Fondo Monetario Internacional, el Banco Mundial y la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos, así como con los organismos regionales y subregionales. Estos trabajos han puesto énfasis en facilitar los intercambios de información entre Estados para luchar contra el fraude fiscal[25]. El fraude fiscal se considera, asimismo, un obstáculo para el cumplimiento de los Objetivos de Desarrollo Sostenible de la Agenda 2030, y no sólo el fraude, sino también la elusión agresiva de impuestos (ONU Consejo Económico y Social, 2022, p. 11).

La concienciación medioambiental que surgió en los años 70 con el liderazgo de la ONU, ha pasado a ser otra de las grandes líneas ideológicas en el trabajo de la organización (Olivar, 2009). La fiscalidad de la industria extractiva y la dirigida a hacer frente a las emisiones de carbono son una parte importante de este derecho internacional medioambiental (ONU Consejo Económico y Social, 2022, p. 19). La tributación de la economía digitalizada y globalizada y la tributación de los *criptoactivos* forman parte también de los esfuerzos de la ONU, pero en este caso el trasfondo sigue siendo la primigenia línea de la cooperación al desarrollo, intentando disminuir el sufrimiento financiero de los países menos desarrollados.

Culminando la relación entre la fiscalidad y la cooperación al desarrollo, la ONU promueve la firma de un futuro tratado multilateral de ámbito fiscal. Aunque los objetivos no están definidos de manera concreta, predomina la idea de contar con un texto que abogue por eliminar el fraude y la elusión fiscal agresiva de las empresas multinacionales, con el objetivo de que los países menos adelantados en los que tengan lugar las actividades de estas empresas, puedan contar con más recursos que a día de hoy se pierden en paraísos fiscales. Está previsto que el comité negociador pueda hacer llegar el texto del convenio a la Asamblea de la ONU, para su aprobación, en 2027.

---

23 Además de las Resoluciones anteriormente señaladas ténganse en cuenta la Resolución ECOSOC 1430 (XLVI), de 6 de junio de 1969, la ECOSOC 1541 (XLIX), de 30 de julio de 1970, y la ECOSOC 1765 (LIV), de 18 de mayo de 1973, y su decisión ECOSOC 1978/14, de 8 de mayo de 1978, sobre acuerdos fiscales entre países desarrollados y países en desarrollo. Es de interés la Resolución ECOSOC 1980/13 (XLIII) de 28 de abril de 1980 «Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación», todas ellas del Consejo Económico y Social.

24 Así la fiscalidad ha tenido un lugar en las diversas conferencias que se han celebrado sobre la financiación para el desarrollo, la primera en 2002 en Monterrey, la segunda 2008 en Doha, en 2009 tuvo lugar la Conferencia sobre la Crisis Financiera y Económica Mundial y sus efectos en el Desarrollo. La tercera Conferencia sobre la financiación para el desarrollo tuvo lugar en 2015 en Addis Abeba, estando previsto que se celebre la cuarta conferencia en España en 2025. Esta última conferencia tendrá como objetivo la captación de recursos para la consecución de la Agenda 2030 y sus Objetivos de Desarrollo Sostenible a nivel global.

25 Resolución ECOSOC 2017/3 «Código de conducta de las Naciones Unidas sobre cooperación en lucha contra la evasión fiscal internacional» de 20 de abril de 2017.

3.2.2. El Fondo Monetario Internacional (FMI)

El FMI está encargado de facilitar la cooperación monetaria internacional y la estabilidad financiera y sirve de foro permanente para la celebración de consultas, el asesoramiento y la asistencia sobre cuestiones financieras. En el ámbito fiscal se ocupa de mejorar la capacidad recaudatoria de los países menos desarrollados, que con una gestión adecuada puede dar lugar a aumentos de hasta 9 puntos porcentuales en la relación entre impuestos y el PIB[26] (Benitez et al., 2023, p. 3) y de este modo favorecer su desarrollo. Desde 1964, el Departamento de Finanzas Públicas del FMI se encarga de ofrecer soporte técnico para lograr dichos objetivos, elaborando análisis generales de la política fiscal, especialmente en los ámbitos del impuesto sobre la renta, la fiscalidad internacional de las empresas, el impuesto sobre el valor añadido y la fiscalidad de los recursos naturales. El FMI, en colaboración con otros organismos, presta su asistencia para la mejora de los sistemas fiscales en los países menos desarrollados.

3.2.3. El Grupo del Banco Mundial

El Grupo del Banco Mundial está integrado por el Banco Internacional de Reconstrucción y Fomento (BIRF), la Asociación Internacional de Fomento (AIF), la Corporación Financiera Internacional (CFI), el Organismo Multilateral de Garantía de Inversiones (MIGA) y Centro Internacional de Arreglo de Diferencias relativas a Inversiones (CIADI). El Banco Mundial funciona como una cooperativa integrada por 189 países que proporciona préstamos y asistencia técnica a los países en desarrollo para reducir la pobreza y promover el crecimiento económico sostenible. La recaudación de impuestos se considera un elemento clave para el desarrollo de los Estados. Desde un punto de vista que es común al del FMI, ya que ambos organismos actúan de manera coordinada, y también a la ONU, SKRAK, directora global de política fiscal del Banco Mundial señala que:

«La necesidad de aumentar la recaudación es especialmente acuciante en los países que actualmente recaudan menos del 15% del PIB en impuestos. Este nivel de imposición es un punto de inflexión importante para hacer viable un Estado y ponerlo en la senda del crecimiento. Pero el 86% de los países de renta baja y el 43% de los de renta media-baja están por debajo de este umbral. En los países afectados por la fragilidad, los conflictos y la violencia, la relación media entre impuestos y PIB era tan baja como el 12,6% en 2023»[27] (Skrak, 2024).

Tanto el FMI como el Banco Mundial como organismos especializados, actúan en coordinación con las directrices de la ONU[28]. Estos objetivos han sido, en lo referente a la fiscalidad, perfectamente sintetizados por SKRAK:

«Para reanudar el crecimiento económico, reducir la pobreza y apoyar la acción por el clima, los países necesitan aumentar la recaudación de impuestos

26 Producto Interior Bruto.
27 Traducción propia.
28 Artículo 63 de la Carta de la ONU.

y hacer que los sistemas fiscales sean más equitativos y eficientes. Los gobiernos deben equilibrar objetivos como el aumento de la movilización de ingresos, el crecimiento sostenible y la reducción de los costes de cumplimiento con la garantía de que el sistema fiscal sea justo y equitativo» (Skrak, 2024).

En línea con estos objetivos, el Banco Mundial es la principal fuente mundial de financiación pública. La devolución de los créditos necesita que los sistemas recaudatorios de los países deudores tengan un funcionamiento adecuado, por ello este organismo proporciona asistencia y apoyo, especialmente a los países con menor desarrollo y lo hace ofreciendo los datos y la información necesarios para realizar los análisis de alto nivel del sistema fiscal de un determinado país.

3.2.4. La Organización Mundial del Comercio (OMC)

La Organización Mundial del Comercio, es principal foro de negociación de las reglas del sistema multilateral de comercio y actúa en coordinación con el FMI y con el Grupo del Banco Mundial[29]. Los miembros de esta organización son libres y soberanos para establecer su propia fiscalidad, siempre que lo hagan de forma que no infrinjan el Acuerdo sobre la OMC u otros acuerdos como los Acuerdos Generales sobre Aranceles y Comercio (GATT) de los cuales es heredera la OMC y que constituyen acuerdos multilaterales para evitar o disminuir las barreras arancelarias. Los impuestos, establecidos unilateralmente por los Estados pueden tener un efecto equivalente al de las barreras arancelarias (tal es el caso de impuestos sobre las bebidas destiladas o el tabaco[30]). En estos casos pueden producirse divergencias entre Estados que tendrán que ser negociados o en último término llegarán a ser objeto de arbitraje (Daly, 2005).

3.3. La fiscalidad en las organizaciones internacionales de carácter restringido

Entre las Organizaciones Internacionales de carácter restringido la OCDE, es la que tiene mayor relevancia en el ámbito fiscal. Se trata de una organización restringida a los países más desarrollados, de hecho, para su ingreso en la misma deben ser invitados por los Estados miembros de la organización y aceptados por unanimidad[31]. La organización ejerce el papel central en la coordinación fiscal internacional. Asimismo, tienen la consideración de organizaciones con competencia regional, el Consejo de Europa, entre cuyos órganos[32] destaca el Tribunal Europeo de Derechos humanos y su labor de defensa de los derechos de los contribuyentes y la Unión Europea, organización de integración con com-

29 Artículo III punto 5 del Acuerdo por el que se establece la Organización Mundial del Comercio.
30 WTO Japan – Alcoholic Beverages II, p. 16, DSR 1996: I, p. 97 at 110
31 Artículo 16 de la Convención sobre la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico.
32 El Consejo de Europa cuenta con diferentes órganos, la Secretaría General que dirige la Organización y se encarga de la gestión estratégica, el Comité de Ministros, principal órgano decisorio que

petencias en materia fiscal. Existen otras organizaciones restringidas de carácter regional como la Organización de Estados Americanos (OEA) cuyo tribunal para la defensa de los Derechos Humanos, la Corte Interamericana de Derechos Humanos, ha abordado asuntos en defensa de los contribuyentes (Masbernat & Ramos-Fuentes, 2019), asimismo juega un papel en el ámbito fiscal la Comunidad Andina[33], cuyos miembros, en noviembre de 1971 celebraron un Convenio para Evitar la Doble Tributación.

3.3.1. La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE)

La OCDE constituye la institución de referencia ya que ha promovido los principales convenios multilaterales para la cooperación de los Estados en materia fiscal[34]. Entre ellos[35] el más reciente es el Convenio multilateral para aplicar las medidas relacionadas con los tratados fiscales para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios, ligado al proyecto BEPS[36] que el la OCDE lidera junto con el G 20. Este acuerdo se plasma en la aplicación de 15 medidas destinadas a combatir la evasión fiscal, mejorar la coherencia de las normas fiscales internacionales y garantizar un entorno fiscal más transparente[37]. La OCDE es el principal foro de coordinación internacional, para hacer frente a los riesgos de la doble imposición en el comercio internacional. Desde 1963, el Modelo de Convenio Fiscal sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE se utiliza como documento básico de referencia para la negociación, interpretación y aplicación de los convenios fiscales. Asimismo, la OCDE ofrece en el ámbito del Acuerdo sobre Intercambio de Información en Materia Fiscal dos modelos de acuerdos para que los Estados los tengan en

representa a los Estados miembros, la Asamblea Parlamentaria, foro democrático de parlamentarios nacionales, el Comisario de Derechos Humanos que promueve el respeto de los derechos humanos en los Estados miembros, el Congreso de Poderes Locales y Regionales y el Tribunal Europeo de Derechos Humanos que se pronuncia sobre las demandas individuales o de los Estados.

33 En ese momento se denominaba el Pacto Andino, hoy se denomina Comunidad Andina. Los Estados miembros son Bolivia, Colombia, Ecuador y Perú.

34 Convenio multilateral para aplicar las medidas relacionadas con los tratados fiscales para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios. Entró en vigor el 01/07/2018
Protocolo por el que se modifica el Convenio relativo a la asistencia administrativa mutua en materia fiscal
Entró en vigor el 01/06/2011
Convenio sobre la lucha contra la corrupción de los agentes públicos extranjeros en las transacciones comerciales internacionales Entró en vigor el 15/02/1999
Convenio sobre asistencia administrativa mutua en materia fiscal Entró en vigor el 01/04/1995
Convenio Multilateral para Facilitar la Aplicación del Segundo Pilar Sujeto a la Norma Fiscal. Abierto a la firma el 02/10/2023

35 La información actualizada de los instrumentos legales de la OCDE puede consultarse en https://legalinstruments.oecd.org/en/

36 «Base erosion and profit shifting (BEPS)» Erosión de las bases imponibles y traslado de beneficios.

37 https://www.oecd.org/en/topics/base-erosion-and-profit-shifting-beps.html . Los «BEPS suponen el fin de la planificación fiscal mediante operaciones o instrumentos carentes demotivos económicos válidos distintos de los fiscales» (Fundación Impuestos y Competitividad, 2022).

consideración a la hora de elaborar sus acuerdos bilaterales[38]. La OCDE es la más importante fuente de *soft law* en el ámbito fiscal internacional referida tanto a los impuestos directos como a los indirectos. El Consejo, como órgano director, está facultado para adoptar instrumentos jurídicos, denominados habitualmente «Actas de la OCDE» que son el resultado del trabajo desarrollado por los Comités de la Organización. Estas Actas se basan en análisis e informes previos y entre ellas hay 19 Recomendaciones en vigor dirigidas al ámbito fiscal[39].

Las Declaraciones, por su parte, son compromisos políticos a los que se adhieren voluntariamente los Estados que lo desean, tal es el caso de las dos Declaraciones sobre el ámbito fiscal, la Declaración sobre el intercambio auto-

38 Estos modelos prevén un estándar para el intercambio, previa solicitud, de información previsiblemente pertinente para la administración o la aplicación de la legislación fiscal nacional de la parte solicitante.

39 OECD. (2022, junio 10). *Recomendación del Consejo sobre los Diez Principios Globales para la Lucha contra la Delincuencia Fiscal* (OECD/LEGAL/0469).
OECD. (2016, septiembre 27). *Recomendación del Consejo relativa a la aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido/ Impuesto sobre Bienes y Servicios al comercio internacional de servicios e intangibles* (OECD/LEGAL/0430).
OECD. (2016, mayo 23). *Recomendación del Consejo sobre medidas contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios relacionadas con los precios de transferencia* (OECD/LEGAL/0424).
OECD. (2014, julio 15). *Recomendación del Consejo sobre las Normas Internacionales para el Intercambio Automático de Información en Materia Fiscal* (OECD/LEGAL/0407).
OECD. (2014, febrero 13). *Recomendación del Consejo sobre los Principios para las Instituciones Fiscales Independientes* (OECD/LEGAL/0401).
OECD. (2010, octubre 14). *Recomendación del Consejo para facilitar la cooperación entre las autoridades fiscales y otras autoridades encargadas de hacer cumplir la ley en la lucha contra los delitos graves* (OECD/LEGAL/0384).
OECD. (2009, mayo 25). *Recomendación del Consejo sobre Medidas Fiscales para Combatir el Cohecho de Servidores Públicos Extranjeros en las Transacciones Comerciales Internacionales* (OECD/LEGAL/0371).
OECD. (2008, julio 17). *Recomendación del Consejo sobre la Atribución de Beneficios a Establecimientos Permanentes* (OECD/LEGAL/0368).
OECD. (2001, marzo 22). *Recomendación del Consejo sobre la utilización del Modelo de Memorándum de Acuerdo de la OCDE sobre Intercambio Automático de Información con Fines Fiscales* (OECD/LEGAL/0309).
OECD. (2000, junio 16). *Recomendación del Consejo sobre la aplicación de las propuestas contenidas en el informe de 1998 sobre competencia fiscal perniciosa* (OECD/LEGAL/0305).
OECD. (1998, abril 9). *Recomendación del Consejo sobre la lucha contra la competencia fiscal perniciosa* (OECD/LEGAL/0297).
OECD. (1997, octubre 23). *Recomendación del Consejo sobre la concesión y el diseño de la desgravación fiscal en los convenios fiscales* (OECD/LEGAL/0291).
OECD. (1997, octubre 23). *Recomendación del Consejo relativa al Modelo de Convenio Fiscal sobre la Renta y sobre el Patrimonio* (OECD/LEGAL/0292).
OECD. (1997, marzo 13). *Recomendación del Consejo sobre la utilización de números de identificación fiscal en un contexto internacional* (OECD/LEGAL/0287).
OECD. (1995, julio 13). *Recomendación del Consejo sobre la determinación de los precios de transferencia entre empresas asociadas* (OECD/LEGAL/0279).
OECD. (1992, julio 23). *Recomendación del Consejo relativa a un modelo de acuerdo de la OCDE para la realización de exámenes fiscales simultáneos* (OECD/LEGAL/0269).
OECD. (1989, octubre 2). *Recomendación del Consejo relativa a la anulación de los convenios fiscales* (OECD/LEGAL/0253).
OECD. (1982, junio 3). *Recomendación del Consejo relativa a la prevención de la doble imposición en materia de impuestos sobre el patrimonio y las sucesiones y sobre donaciones* (OECD/LEGAL/0195).
OECD. (1977, septiembre 21). *Recomendación del Consejo sobre la evasión y el fraude fiscales* (OECD/LEGAL/0158).

mático de información en materia fiscal[40] y la Declaración sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios[41]. Además, la OCDE elabora datos fiscales comparables a escala internacional[42] y ofrece análisis y asesoramiento político con el objetivo de ayudar a los gobiernos de todo el mundo a diseñar y aplicar sistemas fiscales eficaces, justos y eficientes para fomentar el crecimiento» (OECD Policy Area, 2024).

3.3.2. El Consejo de Europa

Los principales objetivos del Consejo de Europa son la defensa, protección y promoción de los derechos humanos, la democracia y el Estado de derecho. Diferentes órganos de esta organización europea abordan estas cuestiones cada uno de ellos desde su posición institucional, entre ellos el Secretario General, que dirige la Organización y se encarga de la gestión estratégica, el Comité de Ministros, principal órgano decisorio que representa a los Estados miembros, la Asamblea Parlamentaria, foro democrático de parlamentarios nacionales, el Comisario de Derechos Humanos, que promueve el respeto de los derechos humanos en los Estados miembros, el Congreso de Poderes Locales y Regionales y el Tribunal Europeo de Derechos Humanos, que resuelve sobre las demandas individuales o de los Estados.

La principal contribución del Consejo de Europa al ámbito de la fiscalidad tiene lugar a través de la labor que desarrolla el Tribunal Europeo de Derechos Humanos en base al Convenio Europeo de Derechos Humanos de 1950. Nos acercaremos a ella en el capítulo siguiente que trata sobre la protección jurídica de los contribuyentes. De manera adicional al Convenio, la Carta Social Europea de 1961 es otro instrumento complementario del mismo que, aun teniendo relación con la fiscalidad al abordar derechos económicos y sociales, no ha jugado un papel importante en la defensa de los derechos de los contribuyentes. El Comité Europeo de Derechos Sociales, encargado de supervisar la implementación de la Carta, dictamina sobre la conformidad de la legislación y las prácticas nacionales con la Carta Social Europea y utiliza para ello un sistema de informes nacionales y un mecanismo añadido de cumplimiento en forma de sistema de reclamaciones colectivas. Se trata de un mecanismo de protección menos perfecto que el del Tribunal Europeo de Derechos Humanos y alejado de las demandas individuales.

La fiscalidad y la coordinación entre los Estados no ha quedado al margen de la labor del Consejo de Europa. La Asamblea Parlamentaria ha aprobado Resoluciones y Recomendaciones en esta materia abordando la evasión fiscal, la

40 Adoptada el 06/05/2014

41 Adoptada el 29/05/2013

42 «El Estándar Común de Información (CRS, por sus siglas en inglés) desarrollado en respuesta a la petición del G20 y aprobado por el Consejo de la OCDE el 15 de julio de 2014, insta a las jurisdicciones a obtener información de sus instituciones financieras e intercambiar automáticamente esa información con otras jurisdicciones con periodicidad anual. Establece la información de cuentas financieras que debe intercambiarse, las instituciones financieras obligadas a informar, los distintos tipos de cuentas y contribuyentes cubiertos, así como los procedimientos comunes de diligencia debida que deben seguir las instituciones financieras» (OECD Automatic Exchange Portal, 2024). Además, el Marco de información sobre criptoactivos (CARF), que prevé la comunicación de información fiscal sobre las transacciones en criptoactivos de forma normalizada.

asistencia mutua entre Estados, la respuesta adecuada a los paraísos fiscales y la relación entre justicia social y fiscalidad[43].

3.3.3. La Unión Europea (UE)

Aunque la Unión Europea es una Organización Internacional de integración, la fiscalidad es una competencia que sigue bajo la soberanía de los Estados miembros, teniendo la UE competencias limitadas. ANGERER resume la situación señalando que[44]:

«dado que la política fiscal de la UE está orientada al buen funcionamiento del mercado único, la armonización de la fiscalidad indirecta se abordó antes que la de la fiscalidad directa. A continuación, se emprendieron esfuerzos para combatir el problema de la evasión y la elusión fiscales. La legislación fiscal de la UE debe ser aprobada por unanimidad por los Estados miembros. El Parlamento Europeo tiene derecho a ser consultado en materia fiscal e incluso es colegislador en cuestiones relacionadas con el presupuesto» (Angerer, 2024).

Las materias de orden fiscal necesitan de la unanimidad en el Consejo de la Unión Europea, lo que conlleva un mantenimiento de la soberanía de los Estados

43 Consejo de Europa. (1960, septiembre 27). Rec. 258: Desgravaciones fiscales para el Fondo Cultural del Consejo de Europa y la Fundación Cultural Europea. Consejo de Europa.
Consejo de Europa. (1969, enero 31). Rec. 551: Impuesto sobre el valor añadido. Consejo de Europa.
Consejo de Europa. (1972, enero 20). Rec. 656: Tratamiento fiscal de las organizaciones sin ánimo de lucro.
Consejo de Europa. (1979, junio 28). Res. 699: Organización de un coloquio sobre la evasión y la elusión fiscales internacionales. Consejo de Europa.
Consejo de Europa. (1978, abril 24). Rec. 833: Cooperación entre los Estados miembros del Consejo de Europa contra la evasión y la elusión fiscales internacionales. Consejo de Europa.
Consejo de Europa. (1978, abril 24). Orden Doc. 369: Cooperación entre los Estados miembros del Consejo de Europa contra la evasión y la elusión fiscales internacionales. Consejo de Europa.
Consejo de Europa. (2003, noviembre 25). Rec. 1634: Incentivos fiscales para la conservación del patrimonio cultural. Consejo de Europa.
Consejo de Europa. (2003, noviembre 25). Res. 1355: Incentivos fiscales para la conservación del patrimonio cultural. Consejo de Europa.
Consejo de Europa. (2010, marzo 17). Dictamen (STE nº 127): Proyecto de protocolo al Convenio de asistencia administrativa mutua en materia tributaria. Consejo de Europa.
Consejo de Europa. (2012, abril 27). Res. 1881: Promoción de una política adecuada en materia de paraísos fiscales. Consejo de Europa.
Consejo de Europa. (2012, octubre 4). Res. 1905: Restablecimiento de la justicia social mediante un impuesto sobre las transacciones financieras. Consejo de Europa.

44 Recoge, asimismo, los artículos del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE) referidos a la fiscalidad:

1. El capítulo de disposiciones fiscales (artículos 110 a 113) del TFUE, que se refieren a la armonización de las legislaciones relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, los impuestos especiales y otras formas de imposición indirecta;
2. El capítulo relativo a la aproximación de las legislaciones (artículos 114 a 118 del TFUE), que abarca los impuestos que tienen un efecto indirecto en el establecimiento del mercado único, con disposiciones fiscales no sujetas al procedimiento legislativo ordinario;
3. Otras disposiciones pertinentes en materia de política fiscal, relativas a la libre circulación de personas, servicios y capitales (artículos 45 a 66 del TFUE), al medio ambiente (artículos 191 a 192 del TFUE) y a la competencia (artículos 107 a 109 del TFUE).

Además, en materia fiscal se puede aplicar la cooperación reforzada (artículos 326 a 334 del TFUE).

en esta materia ya que el Estado que estuviera en desacuerdo con una medida de orden fiscal podría virtualmente vetarla en el Consejo.

Respecto a la legislación derivada referida a la materia fiscal, desde 2006 está en vigor la Directiva que armoniza el Impuesto del Valor Añadido[45], la armonización, como se ha señalado, es más importante en los impuestos indirectos que en los directos ya que los impuestos indirectos tienen una mayor relación con la construcción del mercado único, un objetivo al que está dirigida la armonización. La Directiva sobre cooperación administrativa (CAD)[46], que fue aprobada en 2011y posteriormente varias veces modificada, tiene como objetivo atender a la cooperación entre los Estados en materia fiscal. En 2016 se adoptó la Directiva contra la elusión fiscal[47], modificada en 2017 que se encuadra en el «paquete de lucha contra la elusión fiscal», que es «un conjunto de iniciativas legislativas y no legislativas de la UE destinadas a reforzar la normativa contra la elusión fiscal de las empresas y a lograr que la fiscalidad de las empresas en la UE sea más justa, sencilla y eficaz. Se basa en las recomendaciones de 2015 de la OCDE para hacer frente a la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios» (Web Oficial UE, 2024). La Comisión adoptó en 2018 varias iniciativas para la lucha contra el blanqueo de capitales y en 2020 un paquete fiscal para conseguir una tributación justa y sencilla. En 2022, siguiendo los acuerdos alcanzados en el ámbito de la OCDE[48], se adoptó la Directiva relativa a la garantía de un nivel mínimo global de imposición para los grupos de empresas multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud en la Unión[49]. Al objeto de mantener la vigilancia de los tratados y de la legislación derivada en materia fiscal, en la estructura de la Comisión de la UE se encuadra una Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera (DG TAXUD).

La garantía judicial de los tratados, de la Carta de los derechos fundamentales de la Unión Europea y del derecho derivado reside el Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Abordaremos este tema en el capítulo referido a la protección de los derechos del contribuyente

4. La protección del contribuyente en el ámbito internacional

4.1. La protección del contribuyente

La protección jurídica de los contribuyentes en el derecho interno de los Estados tiene lejanos antecedentes históricos como la Magna Carta Libertatum

45 Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido.

46 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.

47 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.

48 Normas modelo contra la erosión de la base imponible (Pilar Dos) aprobadas el 14 de diciembre de 2021 por el Marco Inclusivo de la OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (BEPS, por sus siglas en inglés).

49 Directiva (UE) 2022/2523 del Consejo de 14 de diciembre de 2022, relativa a la garantía de un nivel mínimo global de imposición para los grupos de empresas multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud en la Unión

inglesa de 1215 que ponía límites a los pagos feudales a la Corona o la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de 1789 que fijaba unos controles para la recaudación pública. Las constituciones de los Estados reconocen, en términos generales, importantes derechos y obligaciones a los contribuyentes en esta materia. En estos casos el Estado limita su poder por medio del derecho en ejercicio de su soberanía y garantiza unos derechos a los contribuyentes.

En el ámbito internacional, derecho internacional público clásico ya contaba con herramientas para la protección del contribuyente como los tratados para evitar la doble imposición que comenzaron a generalizarse a partir de 1920[50] y la figura consuetudinaria de la protección diplomática que aunque ha sido utilizada para contestar a abusos expropiatorios de nacionales en otros Estados más que para asuntos propiamente fiscales, constituía y constituye una protección de los ciudadanos nacionales con intereses en el extranjero.

Estas eran las líneas por las que hubiera transcurrido la defensa del contribuyente de no haber mediado la auténtica transformación del derecho internacional público que tuvo lugar a mediados del pasado siglo XX y que aportó nuevos paradigmas como el multilateralismo y la protección de los derechos humanos aunque sus efectos, que permearon todo el sistema internacional, se hicieron sentir de manera firme a partir de los años 80 del pasado siglo.

4.2. Derechos humanos y derechos del contribuyente

Desde la aprobación de la Carta de la ONU en 1945 y del cuerpo de instrumentos que reconocen los derechos humanos[51] que establecen los cauces jurídicos y en alguna medida también cauces políticos[52] para su defensa, se abrió, sin una intencionalidad expresa por esta materia, un nuevo horizonte para la protección de los contribuyentes. Especial importancia tienen en este sentido los instrumentos de ámbito regional. Estos son el Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales de 1950 y la Convención Americana, Pacto de San José de Costa Rica, de 1969 y sus respectivos sistemas de protección, el Tribunal Europeo de Derechos Humanos en Europa (TEDH) y la Comisión Interamericano de Derechos Humanos y la Corte Interamericana de Derechos Humanos, en el caso americano. Asimismo, la Unión Europea cuenta con la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión

50 El Modelo de Convenio de la OCDE, cuya primera versión tiene lugar en 1963, serviría para normalizar los convenios bilaterales con un efecto de protección en el contribuyente ya que estos tratados, además de su función de coordinación de los sistemas fiscales conllevan un límite a la imposición que protege el derecho a la propiedad del contribuyente.

51 Carta de la ONU de 1945.
1948 Declaración Universal de los Derechos Humanos,
1966 Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, hecho en Nueva York,
1966 Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, hecho en Nueva York,
y los diversos protocolos facultativos.

52 Nos referimos a la ejecución de sentencias del Tribunal Europeo de Derechos Humanos garantizadas por el Comité de ministros del Consejo de Europa.

Europea del año 2000[53], que realmente sintetiza en su texto los derechos que ya reconocían otras fuentes jurídicas de la Unión o de los Estados miembros y que se aplica a las actuaciones de la Unión Europea o a los casos en los que los Estados aplican el derecho de la Unión. El Tribunal de justicia de la Unión Europea es, por su parte, el órgano judicial encargado de garantizar su cumplimiento.

Aunque la protección de los contribuyentes no aparece de manera explícita en ninguno de los tratados internacionales y resoluciones anteriormente señalados, los sistemas de garantías han ido tratando los reconocimientos de los derechos de los contribuyentes como una materia sobrevenida, ATTARD califica esta protección como la del «huésped que no ha sido invitado» (Attard & Albuquerque, 2023, p. xiii). Los derechos humanos como el derecho a la propiedad, el derecho a un juicio justo o la prohibición de la discriminación, tienen una conexión directa con los derechos de los contribuyentes y por ello, aunque imprevistos por el ordenamiento, deben ser aplicados en los casos con un contenido tributario.

Al hablar de contribuyentes y de derechos humanos nos planteamos si la protección de los derechos se extiende solamente a las personas físicas o alcanza también al ámbito de las personas jurídicas como las empresas, las iglesias o las asociaciones. El caso de las empresas tiene una relevancia especial ya que cuentan con un innegable protagonismo en el entorno tributario, Las empresas, de hecho, pueden ser demandantes y demandados en algunas instancias internacionales[54], incluso en procesos en los que se reclama una violación de los derechos humanos, como señala KARSKI (Karski & Ziemblicki, 2021, p. 510). A pesar de las diferencias entre las personas físicas y las personas jurídicas y de que los derechos humanos están concebidos para la protección de las personas físicas, encontramos casos en los que las empresas se benefician de la protección que brindan los tratados sobre Derechos Humanos. Así, encontramos ejemplos de ello en la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos. En el caso *Bernh Larsen Holding AS v. Norwayde*[55] *de 2013,* se reconoce el derecho de privacidad de la empresa aunque ciertamente en esta ocasión el trasfondo de la protección no era tanto la propia empresa como la defensa, en este asunto, de la privacidad de sus trabajadores. KARSKI añade

53 Recoge los derechos ya reconocidos en los tratados de la Unión Europea, las tradiciones constitucionales de los Estados, las obligaciones internacionales de los estados miembros y de la Unión Europea, el Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales de 1950, las cartas sociales del ámbito de la Unión Europea y del Consejo de Europa y la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y la del Tribunal Europeo de Derechos humanos.

54 En este sentido señala KARSKY:
«La legitimación de las empresas ante los tribunales internacionales no es una cuestión nueva. Obviamente, pueden ser partes en litigios ante tribunales de arbitraje bajo los auspicios del Centro Internacional de Arreglo de Diferencias Relativas a Inversiones (CIADI). Pueden comparecer ante la Sala de Controversias de los Fondos Marinos del Tribunal Internacional del Derecho del Mar (TIDM). Recientemente, y de forma bastante inesperada, resultó que pueden ser procesadas por al menos un tribunal penal internacional, concretamente el Tribunal Especial para el Líbano. Desde esta perspectiva, el hecho de que las empresas puedan presentar demandas ante el TEDH dista mucho de causar sorpresa» (Karski & Ziemblicki, 2021, pp. 509-510).Traducción propia.

55 STEDH Caso Bernh Larsen Holding as and others v. Norway, no. 24117/08.

otros ejemplos de diversos casos, en los que la razón de la protección se justifica en aras de la democracia, el pluralismo y la transparencia y sobre esa base se defienden los derechos de la empresa como tal[56]. Los procedimientos referidos a cuestiones fiscales como señala KARSKI, participan de esta tendencia a la personificación de las empresas, que les lleva a recibir el reconocimiento de derechos propiamente humanos como el de libertad de expresión, la privacidad y también de otros que no son derechos propiamente humanos pero que se infieren de las declaraciones de derechos humanos como el derecho a una satisfacción justa:

«Cabe señalar que muchas de las demandas presentadas ante el TEDH por empresas se refieren a cuestiones fiscales. Lo que está en juego es un justo equilibrio entre la obligación de pagar impuestos y los derechos a un proceso justo y a la transparencia, así como a las salvaguardas en los procesos penales»[57] (Karski & Ziemblicki, 2021, p. 522).

Varios artículos del Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales comienzan refiriéndose al derecho de «toda persona» (libertad, seguridad, derecho a ser oído, respeto a la vida privada, domicilio, correspondencia) o «nadie» cuando se habla del derecho a no sufrir (prohibición de tortura, esclavitud o trabajo forzados), es decir, no señalan explícitamente la exclusión de las personas jurídicas. Por su parte, el artículo 34 del mismo que indica quienes están habilitados para presentar demandas, se refiere a las personas físicas, aunque también menciona la posibilidad de que las presente una «organización no gubernamental o grupo de particulares». Se admite por tanto que las empresas y también las iglesias y las organizaciones gubernamentales puedan presentar demandas ante el Tribunal[58] Este artículo fue interpretado en el sentido de que pudiera abarcar a las personas físicas y también a las personas jurídicas[59] incluyendo también a las empresas como sociedades mercantiles. En el caso de la aplicación del protocolo 1 sobre el derecho a la propiedad, la interpretación fue más sencilla, ya que la literalidad del artículo 1 reconoce que «toda persona física o jurídica tiene derecho al disfrute pacífico de sus bienes».

---

56 STEDH Caso Sunday Times v. United Kingdom, no. 6538/74 (Libertad de expresión), STEDH Caso Financial Times Ltd v. UK, no. 821/03, STEDH Caso Axel Springer AG v. Germany, no. 39954/08 (Libertad de expresión) y en particular STEDH Caso Centro Europa 7 SRL v. Italy, no. 38433/09 (Compensación por la tensión emocional que ha sufrido «la compañía»).

57 Traducción propia

58 STEDH Caso Magyar keresztény mennonita egyház and others v. Hungary, nos. 70945/11, 23611/12, 26998/12, 41150/12, 41155/12, 41553/12, 54977/12 y 56581/12.

59 Indica KARSKI que «El artículo 34 no enumera explícitamente las empresas o corporaciones como posibles solicitantes. Cabe señalar que las empresas no encajan fácilmente en el ámbito de la palabra «person» del texto inglés, aunque como el Convenio no dice persona «física», en teoría también podría incluir a una persona «jurídica/jurídica». Pero la redacción de la versión francesa del Convenio, que también es auténtica, es *personne physique*, lo que excluye tal interpretación» (Karski & Ziemblicki, 2021, p. 517) Traducción propia. Los trabajos preparatorios abiertos a una interpretación amplia de las personas demandantes y la redacción del artículo 34 que además de a las personas, «El Tribunal podrá conocer de una demanda presentada por cualquier persona física, organización no gubernamental o grupo de particulares que se considere víctima de una violación...» allanó el camino a una asimilación de las empresas y las ONGs a estos efectos (Karski & Ziemblicki, 2021, p. 517)

4.3. La protección del contribuyente en el ámbito universal de la Organización de las Naciones Unidas (ONU)

Desde la entrada en vigor de la Carta de San Francisco en 1945 dando lugar a la creación de la ONU, esta organización ha ostentado el liderazgo universal en la defensa de los derechos humanos. A ello han contribuido la creación de la Comisión de Derechos Humanos en 1946, la Declaración Universal de los Derechos Humanos de 1948 y el impulso para dos grandes pactos que recogían el contenido de la misma, el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos de 1966 y el Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales de 1966 y sus protocolos facultativos, ambos con sus propios mecanismos de protección basados en informes anuales de cumplimiento. Asimismo, la ONU impulsó toda una serie de convenciones multilaterales sobre temas específicos relacionados con los derechos humanos[60].

En el seno de la organización todas las instituciones han mantenido un compromiso firme con la defensa de los derechos humanos con una especial relevancia de la Corte Internacional de Justicia que es la herramienta del sistema para conocer los diferendos ente Estados y elaborar dictámenes para la ONU y sus organismos especializados. Además, se han creado órganos específicos como la Comisión de Derechos Humanos de las Naciones Unidas constituida en 1946 y sustituida en 2006 por el Consejo de Derechos Humanos. En 1993 se constituyó el Alto Comisionado para la promoción y la protección de todos los derechos humanos. Vinculado a lo anterior, la ONU cuenta con sus propios mecanismos de protección de los Derechos Humanos de orden extra convencional, se trata de los mecanismos 1235 y 1503 que toman su nombre las resoluciones de la Comisión de Derechos Humanos que los establecieron.

La labor de la ONU en la defensa de los derechos humanos y especialmente la Declaración Universal de los Derechos Humanos y los Pactos de 1966 forman parte de la base jurídica para la defensa de los derechos humanos en el constitucionalismo de los Estados y en los tribunales de ámbito regional. Por tanto, forman el sustrato en el que se sustentan los derechos de los contribuyentes basados en los derechos humanos, pero no ni la organización ni los sistemas de base convencional expuestos ofrecen vías adecuadas para la defensa de estos derechos por parte de los contribuyentes[61].

60 1948 Convención para la prevención y sanción del delito de Genocidio.
1952 Convención sobre los derechos políticos de la mujer.
1965 Convención internacional sobre la eliminación de todas formas de discriminación racial.
1979 Convención internacional sobre la eliminación de todas formas de discriminación contra la mujer.
1984 Convención contra la tortura y otros tratos o penas crueles, inhumanos o degradantes.
1989 Convención sobre los derechos del niño.
1990 Convención sobre los derechos de los trabajadores migrantes y sus familias.
2006 Convención para la protección de todas las personas contra las desapariciones forzadas.
2006 Convención para la protección de personas con discapacidad.
Así como numerosos protocolos facultativos.

61 Se trata de un mecanismo opcional que carece de mecanismos adecuados para hacer efectivas sus resoluciones. El Comité eludió la cuestión de si las materias fiscales estaban incluidas en el

Sin constituir un mecanismo vinculado al sistema de protección de los derechos humanos, haremos referencia a una vía de defensa de los derechos de los contribuyentes que ofrece el Banco Mundial, uno de los organismos especializados del sistema de la ONU. La solución de diferencias inversor-Estado permiten solucionar las diferencias que afectan a las inversiones extranjeras con el Estado en el que se implementan. Generalmente utilizan el arbitraje internacional que está abierto a dar soluciones jurídicas a desacuerdos entre inversores y Estados en temas como las expropiaciones encubiertas como exacciones de impuestos o cuando las inversiones son gravadas de manera injusta o discriminatoria[62]. El Grupo del Banco Mundial alberga al Centro Internacional de Arreglo de Diferencias Relativas a Inversiones (CIADI) que funciona como una institución de arbitraje entre los inversores internacionales y los Estados. Señala CASTAGNA que:

«Desde 1962, sin embargo, muchas cosas han cambiado. A lo largo de los años, las inversiones han estado más expuestas a otros riesgos reglamentarios y fiscales que a los riesgos de expropiación más «clásicos», que posiblemente obedezcan a motivos políticos[63]*» (Castagna, 2016, p. 370) .*

Realmente la fiscalidad es un campo muy vinculado con las inversiones extranjeras. La posibilidad de poder acudir a un órgano de arbitraje para la resolución de discrepancias es un elemento positivo para los inversores, pero depende de un consentimiento escrito por parte del Estado correspondiente[64] (Castagna, 2016, p. 372).

Un ejemplo recogido por CASTAGNA es el caso *Biwater Gauff Ltd. v. Tanzania* de 2005 en el que el tribunal del CIADI, entre otras cosas, «sostuvo que la revocación de la exención del IVA a la que Biwater tenía derecho había contribuido a interpretar que el comportamiento del gobierno tanzano era abusivo y equivalía a una expropiación» (Castagna, 2016, p. 375). La protección de la empresa

---

artículo 14 la Declaración en el caso IP vs. Finlandia eludiendo la cuestión, aunque en el caso Hom vs. Filipinas aborda una cuestión fiscal en la que no aprecia violación del artículo 14 (Perrou, Katerina, 2014, pp. 414-415)

62 Entre los asuntos de ámbito fiscal sujetos a este tipo de arreglos, recogidos en la guía de la UNCTAD « International investment agreements and their implications for tax measures: what tax policymakers need to know» (UNCTAD, 2021, p. 31), se encuentran:
El impago de devoluciones del IVA.
El inicio de investigaciones fiscales/procedimientos de auditoría fiscal.
La retirada de subvenciones públicas.
La retirada del estatus de exención fiscal.
La retirada o decisión de no conceder exenciones fiscales.
Los aumentos de impuestos sobre beneficios extraordinarios y cánones.
Los gravámenes fiscales importantes.
Las retenciones fiscales.
La recaudación (forzosa) de impuestos, aranceles u otras obligaciones.

63 Traducción propia.

64 Pueden ser acuerdos bilaterales o multilaterales como los siguientes:
El Tratado de Libre Comercio de América del Norte.
El Acuerdo Estados Unidos-México-Canadá.
El Tratado sobre la Carta de la Energía.
El Tratado de Libre Comercio entre la República Dominicana y Centroamérica.
El TLC entre México, Costa Rica, El Salvador, Guatemala, Honduras y Nicaragua.
El Acuerdo Global y Progresivo de Asociación Transpacífico.
El Tratado de Libre Comercio entre Centroamérica y Panamá.

se recogía en un tratado bilateral entre Reino Unido y Tanzania de 1994 en cuyo artículo 5 se señalaba que «las inversiones de nacionales o sociedades de cualquiera de las Partes Contratantes no serán nacionalizadas, expropiadas ni sometidas a medidas de efecto equivalente a la nacionalización o expropiación[65]». En el caso *Feldman v. México* de 1999, el arbitraje del ICSID sostuvo que «sólo existe expropiación si los impuestos son discriminatorios o irrazonables para realizar un interés público» (Castagna, 2016, p. 376). En el caso *Enron Corporation and Ponderosa Assets, L.P. v. Argentina* de 2001, en el que se indica que puede haber una expropiación basada en la fiscalidad, aunque el pago no se haya hecho efectivo (Castagna, 2016, p. 376). De este modo el repertorio de casos del CIADI contribuyen a extender el ámbito de actuación del derecho internacional en materia fiscal.

4.4. La protección del contribuyente en el ámbito de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE)

La labor de la OCDE, aunque dirigida al desarrollo económico de manera prioritaria, tiene vinculación indirecta o al menos secundaria con los derechos del contribuyente. El liderazgo de la organización con los modelos y comentarios para evitar la doble imposición, conllevan una protección de la propiedad de los contribuyentes frente a una eventual doble obligación tributaria. También los tratados multilaterales promovidos por la organización y el *soft law* que contienen sus directrices, acuerdos, principios o instrumentos tienen efectos en los derechos de los contribuyentes, sin embargo, como señala BAKER:

> *«La OCDE, en particular, no tiene un mandato específico de derechos humanos y ha habido demasiada tendencia por parte de otros organismos, incluido Consejo de Europa, a considerar la fiscalidad como un asunto altamente especializado, que es mejor dejar en manos de la OCDE. El problema entonces es que el defensor de los derechos humanos no tiene necesariamente protagonismo a la hora de elaborar las nuevas normas» (Baker, 2021, p. 533) .*

El hecho de que la OCDE persiga el crecimiento económico de sus Estados miembros y con ese fin la coordinación de sus sistemas fiscales no es óbice para que persiga al mismo tiempo el objetivo de una recaudación más justa, como es el caso del Convenio multilateral para aplicar las medidas relacionadas con los tratados fiscales para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios, ligado al proyecto BEPS o impulse la mejora de la situación de los derechos humanos con iniciativas como las Directrices de la OCDE , como medida de *soft law*, para que las empresas respeten los derechos humanos y hagan frente a los daños a los derechos humanos en los que estén implicadas. Esta situación le lleva a BAKER a concluir que:

> *«Esto tiene que cambiar en el futuro. O bien el organismo encargado responsable de elaborar las normas fiscales adopta un mandato específico en materia de derechos humanos, o bien la responsabilidad del trabajo fiscal debe recaer en un organismo –como la ONU– que sí tenga un mandato definido en materia*

65 Traducción propia.

de derechos humanos –la ONU– que tenga un mandato definido y concreto en materia de concreto en materia de derechos humanos» (Baker, 2021, p. 533).

No abundaremos más en este planteamiento ya que ha sido abordado con anterioridad.

4.5. La protección del contribuyente en el ámbito europeo

4.5.1. El Consejo de Europa

Siendo la defensa de los derechos humanos uno de los tres objetivos fundamentales del Consejo de Europa junto con la defensa de la democracia y el estado de derecho, todos los órganos de esta institución están vinculados por estos propósitos. La protección internacional de los derechos del contribuyente encuentra en Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales de 1950 su mejor sistema de defensa, aunque circunscrito solamente al ámbito europeo. El sistema cuenta con el Tribunal Europeo de Derechos Humanos garante del Convenio y del Comité de Ministros que ha supervisado la ejecución de 25.000 sentencias (Consejo de Europa, 2024).

El primer asunto fiscal del Tribunal Europeo de Derechos Humanos fue el de *X contra Alemania* de 1959[66](Baker, 2021, p. 526), se refería una exacción fiscal fijada en un tipo del 100% para «recortar» la totalidad de los beneficios de determinados bonos especulativos. Hay una continuidad en las sentencias sobre materias fiscales en los años siguientes[67], entre mayo de 1959 y abril de 2000 se dictaron más de 240 sentencias en materia fiscal (Baker, 2000). Para entender la progresión de los asuntos fiscale, seguimos a BAKER:

«La jurisprudencia del TEDH en el ámbito de la fiscalidad se acumuló con relativa lentitud en los primeros 30 años. En la década de 1960, sólo se registraron diez sentencias de orden fiscales. En la década de 1970, se registraron 19. En la década de 1980, se habían registrado 47 sentencias. Más recientemente, la jurisprudencia del TEDH se ha mantenido en torno a los 10-20 sentencias de orden fiscal al año» (Baker, 2021, p. 526).

Aunque las sentencias del ámbito fiscal constituyen menos del 1% de las 56.154 sentencias dictadas entre 1951 y 2021[68], las sentencias del Tribunal Europeo de Derechos Humanos en protección de los derechos de los contribuyentes han ido aumentando en número, mostrando su fuerte crecimiento desde principios del siglo XXI. Los artículos de la Convención que aparecen con mayor frecuencia en los procedimientos fiscales son el artículo 8 y en especial el artículo 1 del Protocolo 1 y el artículo 6 del Convenio. El artículo 8, aparece citado en el caso *Funke v. Francia* de 1993, en el que el tribunal reconocía la violación del derecho a la vida privada y familiar en un caso de investigación fiscal. Le

66 STEDH Caso X vs.Alemania, no. 551/59.
67 STEDH Caso Neumeister vs. Austria. no.1936/63.
68 Recogidas en el informe de 2021 de estadísticas del TEDH 1959-2021
https://www.echr.coe.int/documents/d/echr/Overview_19592021_ENG

siguieron toda una serie de casos que reconocían derechos del contribuyente en el ámbito del derecho al silencio, relativos a la imposición de sanciones por la negativa a presentar documentos y concernientes a las condenas por declaraciones inexactas. Como ya apuntábamos y señala QUINTAS, hay dos artículos que destacan entre los demás a la hora de dar protección a los contribuyentes, se trata del artículo 1 del Protocolo nº1 de la convención que protege la propiedad y el ya mencionado artículo 6 de la Convención relativo al derecho a un juicio justo. El artículo 1 del Protocolo, reconoce en su primer párrafo el derecho a la propiedad y en su segundo párrafo su limitación mediante la posibilidad de ser gravado con impuestos. No obstante, el tribunal es cuidadoso a la hora de respetar el amplio margen de actuación a los Estados en materia impositiva. Este artículo ha dado cobertura al reconocimiento de los derechos del contribuyente en casos de dilación excesiva en la devolución de los sobrepagos, obligaciones por pagos excesivos debidos a incoherencias en la legislación, privaciones de deducciones o imposiciones de penas o multas arbitrarias o desproporcionadas. Ejemplos relevantes de ello pueden encontrarse en los casos *N.K.M. vs Hungría*[69], *Gáll vs. Hungría*[70] y *R.Sz. vs Hungría*[71].

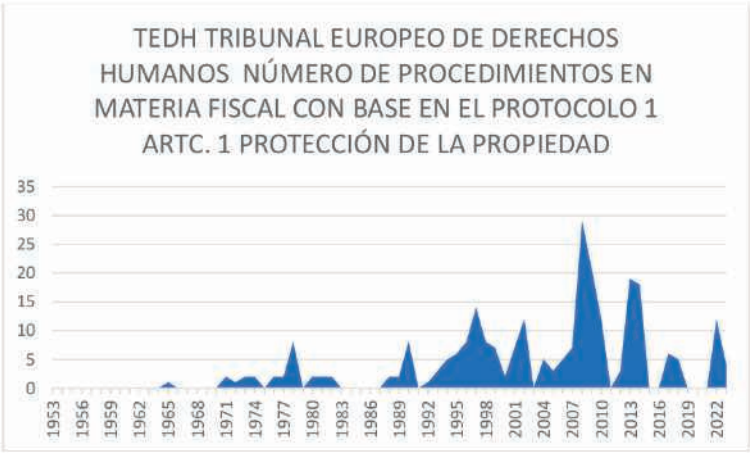


FIG 1. Fuente: HUDOC Fondo documental
https://hudoc.echr.coe.int/spa#{%22sort%22:[%22kpdate%20Ascending%22],%22documentcollectionid2%22:[%22GRANDCHAMBER%22,%22CHAMBER%22]}

Respecto a los casos amparados por el artículo 6 del Convenio, la defensa de los derechos civiles de los contribuyentes y sus obligaciones, que en este artículo se recogen, ha seguido una línea completamente impredecible como señala ATTARD (Attard & Albuquerque, 2023, p. 60), aproximándose en unos casos a los intereses

69 STEDH Caso N.K.M. vs Hungría, no. 66529/11.
70 STEDH Caso Gáll vs. Hungría, no. 49570/11.
71 STEDH Caso R.Sz. vs Hungría, no. 41838/11, analizados por QUINTAS (Quintas, 2014)

del contribuyente y en otros casos a los de la Administración. Las conclusiones del *Caso Ferrazzini v. Italia* de 2001, son un ejemplo de esa impredictibilidad y en este caso contraria a los intereses de los contribuyentes. En la sentencia mencionada, se concluía que el art. 6° del Convenio, no resultaba aplicable a los procedimientos tributarios ordinarios[72], atendiendo al carácter público que presenta la obligación tributaria[73], adoptando de este modo una interpretación restrictiva de los términos «derechos civiles y obligaciones» y «materia penal» del artículo 6 del Convenio (Attard & Albuquerque, 2023, p. 63). Los votos particulares del caso y una amplia parte de la doctrina han señalado que se trataba de una decisión errónea que dejaba sin la cobertura jurídica del artículo 6 del Convenio a un caso no considerado de materia penal y daba por bueno un procedimiento que había durado 13 años. Señala BAKER que:

> *«Después de que el TEDH concluyera que los casos no penales no entraban en el ámbito de aplicación del derecho a un juicio justo del artículo 6, es posible que el TEDH haya hecho todo lo posible por ampliar el ámbito de aplicación de la «acusación penal» del artículo 6 para abarcar un mayor número de casos fiscales» (Baker, 2021, p. 527).*

Dicha línea interpretativa encuentra algunos precedentes, ejemplo de los cuales merece la reseña del caso *Bendenoun v. Francia* de 1994, en el que se reconocía el derecho a un proceso justo recogido en el artículo 6 del Convenio entendiendo que las sanciones fiscales son «cargos penales» y que por tanto merecen la cobertura que otorga el artículo 6. En el caso *Jussila v. Finlandia* de 2006[74] se adoptó una interpretación más favorable para los contribuyentes entendiendo que los derechos a un juicio justo reconocidos en el artículo 6 del Convenio se aplican de manera distinta en los casos administrativos y en los penales y que es exigible un estándar de justicia y trasparencia en el resto de los casos, incluidos los de orden fiscal. Por su parte, es relevante traer a colación el caso *Yukos*[75], con base también en el artículo 6 del Convenio, por haber concedido la mayor compensación por el concepto de «satisfacción equitativa» que el TEDH haya realizado jamás (Baker, 2021, p. 528). A pesar de no estar incluida la protección de los contribuyentes en el Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales de 1950 ni en sus trabajos preparatorios, la jurisprudencia del TEDH ha logrado suplir esa carencia y extender su manto protector de los derechos humanos también a esa área no sin posibles críticas como las generadas con el comentado caso Ferrazzini[76].

---

72 Corroborada en la STEDH Caso Plazonic v. Croacia», no. 26455/04 de 16 de marzo de 2008, como recoge MARTÍNEZ (Martínez Muñoz, 2010, p. 475)

73 Esta línea se ha mantenido STEDH Caso Alojzy Formela vs. Polonia, no. 31651/08 en 2020.

74 STEDH Caso Jussila vs. Finlandia, no. 73053/01.

75 STEDH Caso Khodorkovskiy y Lebedev vs. Rusia, no. 51111/07.

76 Sobre la jurisprudencia en materia fiscal del Tribunal Europeo de Derechos Humanos puede consultarse:

Baker, Phillip. (2021). 60 Years of the European Convention on Human Rights and Taxation. European Taxation. https://www.fieldtax.com/wp-content/uploads/2022/03/2021-December-European-Union-60-Years-of-the-European-Convention-on-Human-Rights-and-Taxation.pdf

Attard, R., & Albuquerque, P. P. de. (2023). Taxation at the European Court of Human Rights. Wolters Kluwer. Taxation and the European Convention on Human Rights, European Court of Human Rights Press Unit, Factsheet, March 2023.

4.5.2. La Unión Europea (UE)

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea creado en 1952, «tiene como misión garantizar que la legislación de la UE se interprete y aplique de la misma manera en cada uno de los países miembros y que los países miembros y las instituciones europeas cumplan la legislación de la UE» (Tribunal de Justicia de la UE, 2024). Las sentencias del Tribunal de la Unión Europea se refieren a las actuaciones de las instituciones de la UE y a la aplicación del Derecho de la UE por parte de los Estados miembros, pero no se ocupan de las actuaciones de los Estados conforme a su propio derecho. El derecho tributario está recogido en los tratados funcionales, sus reformas y en la Carta de los Derechos Fundamentales de la UE y en el derecho derivado[77]. La mayor parte de los asuntos de orden fiscal tienen relación con el impuesto sobre el valor añadido que forma parte del derecho de la Unión desde 1977[78]. El Tribunal de Justicia ha recogido en su jurisprudencia[79] en numerosas ocasiones que el régimen de deducciones establecido por la Directiva 77/388 y la Directiva 2006/112 tienen por objeto liberar

77 Directivas en el ámbito de la imposición indirecta:
Directivas en el ámbito de la imposición directa:
Directiva sobre la armonización del IVA: *Directiva 2006/112/CE del Consejo de la Unión Europea* (2006, noviembre 28). sobre la armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas al impuesto sobre el valor añadido. Diario Oficial de la Unión Europea, L 347/1.
Directiva sobre la armonización de los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales (IOS): *Directiva 2008/7/CE del Consejo de la Unión Europea* (2008, febrero 12). sobre la armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales. Diario Oficial de la Unión Europea, L 46/11.
Directiva sobre la armonización de los Impuestos Especiales: *Directiva 2008/118/CE del Consejo de la Unión Europea* (2008, diciembre 16). sobre la armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos especiales. Diario Oficial de la Unión Europea, L 9/12.
Directivas en el ámbito de la imposición directa:
Directiva sobre pagos de intereses y cánones: *Directiva 2003/49/CE del Consejo de la Unión Europea* (2003, junio 3). sobre los pagos de intereses y cánones entre empresas asociadas de Estados miembros distintos. Diario Oficial de la Unión Europea, L 157/49.
Directiva sobre fusiones y otras operaciones de reestructuración empresarial: *Directiva 2009/133/CE del Consejo de la Unión Europea* (2009, mayo 19). sobre fusiones, escisiones, transmisiones de activos y cambio de la forma jurídica de las empresas. Diario Oficial de la Unión Europea, L 310/34.
Directiva sobre filiales y matrices: *Directiva 2011/196/UE del Consejo de la Unión Europea* (2011, diciembre 21). sobre la fiscalidad de los dividendos en las relaciones entre empresas matrices y sus filiales. Diario Oficial de la Unión Europea, L 64/1.

78 *Directiva* 77/388/CEE del *Consejo de la Unión Europea* (1977, mayo 17). Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme. (DO 1977, L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54), y Directiva 2006/112/CE del *Consejo de la Unión Europea* (2006, noviembre 28). Relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido. Diario Oficial de la Unión Europea, L 347/1 (DO 2006, L 347, p. 1).

79 Asuntos:
STJUE de 1 de marzo de 2012, C-280/10, Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz spółka jawna v Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu, ECLI:EU:C:2012:107
STJUE de 6 de febrero de 2014, C-323/12, E.ON Global Commodities SE contra Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor y Direcția Generală a Finanțelor Publice a Municipiului București – Serviciul de administrare a contribuabililor nerezidenți, ECLI:EU:C:2014:53

completamente al empresario de la carga del IVA devengado o pagado en el marco de todas sus actividades económicas[80]. La UE no tiene competencias

STJUE de 13 de marzo de 2014, C-204/13, Finanzamt Saarlouis v Heinz Malburg, ECLI:EU:C:2014:147
TJUE de 21 de mayo de 2013, C-272/13, Petición de decisión prejudicial Equoland Soc. coop. arl v Agenzia delle Dogane.
STJUE de 28 de julio de 2016, Criminal proceedings against Giuseppe Astone, C-332/15, ECLI:EU:C:2016:614
STJUE de 22 de marzo de 2012, Klub OOD contra Direktor na Direktsia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, C-153/11, ECLI:EU:C:2012:163.
STJUE de 23 de marzo de 2011, Péter Dávid v Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Főigazgatóságaasuntos acumulados C-80/11 y C-142/11.
STJUE de 21 de febrero de 2013, Request for a preliminary ruling from the Bundesfinanzhof.
Sixth VAT Directive – Article 17(2)(a) – Right to deduct input tax – Need for a direct and immediate link between an input and an output transaction – Criterion for determining that link – Services of lawyers performed in the context of criminal proceedings for corruption brought in a personal capacity against the managing director and main partner of a limited company., C-104/12, ECLI:EU:C:2013:99
STJUE de 5 de julio de 2018, Request for a preliminary ruling from the Conseil d'État.
Reference for a preliminary ruling – Value added tax (VAT) – Directive 2006/112/EC – Articles 2, 9 and 168 – Economic activity – Direct or indirect involvement of a holding company in the management of its subsidiaries – Letting of a building by a holding company to its subsidiary – Deduction of input tax – VAT paid by a holding company on expenditure incurred in acquiring shares in other companies, C-320/17, ECLI:EU:C:2018:537.
STJUE de 17 de octubre de 2028, Ryanair Ltd v The Revenue Commissioners, C-249/17, ECLI:EU:C:2018:834.
STJUE de 22 de octubre de 2015, PPUH Stehcemp sp. j Florian Stefanek, Janina Stefanek, Jaroslaw Stefanek v Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi, C-277/14, ECLI:EU:C:2015:719.
STJUE de 16 de febrero de 2012, C-25/11, Varzim Sol Turismo, Jogo e Animação SA contre Fazenda Pública, C-511/10, ECLI:EU:C:2012:94.
STJUE de 16 de julio de 2015, Beteiligungsgesellschaft Larentia + Minerva mbH & Co. KG v Finanzamt, Nordenham and Finanzamt Hamburg-Mitte v Marenave Schiffahrts AG
asuntos acumulados C-108/14 y C-109/14, ECLI:EU:C:2015:496.
STJUE de 9 de junio de 2026, Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR contra Finanzamt Krefeld, C-332/14, ECLI:EU:C:2016:417
STJUE de 13 de febrero de 2014, Maks Pen EOOD v Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» Sofia, C-18/13, ECLI:EU:C:2014:69.
STJUE de 14 de septiembre de 2017, Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» – Sofia contra «Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments» EOOD, C-132/16, ECLI:EU:C:2017:683
STJUE de 6 de fenrero de 2014, SC Fatorie SRL v Direcția Generală a Finanțelor Publice Bihor, C-424/12, ECLI:EU:C:2014:50.
STJUE de 15 de septiembre de 2016, Senatex GmbH v Finanzamt Hannover-Nord, C-518/14, ECLI:EU:C:2016:691.
STJUE de 15 de septiembre de 2026, Barlis 06 - Investimentos Imobiliários e Turísticos SA v Autoridade Tributária e Aduaneira, C-516/14, ECLI:EU:C:2016:690
STJUE de 12 de abril de 2018, Biosafe - Indústria de Reciclagens SA v Flexipiso - Pavimentos SA, C-8/17, ECLI:EU:C:2018:249.
STJUE de 10 de octubre de 2013, Staatssecretaris van Financiën contra Pactor Vastgoed BV, C-622/11, ECLI:EU:C:2013:649.
STJUE de 6 de febrero de 2014, SC Fatorie SRL v Direcția Generală a Finanțelor Publice Bihor, C-424/12, ECLI:EU:C:2014:50.
STJUE de 21 de junio de 2012, Ministero dell'Economia e delle Finanze y Agenzia delle Entrate contra Elsacom NV, C-294/11, ECLI:EU:C:2012:382.
STJUE de 21 de marzo de 2018, Volkswagen AG vs. Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, C-533/16, ECLI:EU:C:2018:204.

80 Ficha temática del Tribunal de Justicia de la UE, deducciones del impuesto del valor añadido, 2019
https://curia.europa.eu/jcms/upload/docs/application/pdf/2021-06/tra-doc-es-div-c-0000-2020-202000844-05_00.pdf

fiscales en la imposición directa, aunque el tribunal puede recibir demandas relacionadas con la interacción de estos impuestos con las cuatro libertades básicas, con el derecho a no ser discriminados o con otros derechos recogidos en los tratados y legislación de desarrollo. Desde 1953 a 31 de diciembre de 2023, el Tribunal ha dictado 25.275 sentencias[81], de ellas 1.482[82] corresponden a asuntos de orden fiscal de las cuales 971 se refieren al IVA. En el conjunto de las sentencias dictadas por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, el 5,8 % de las mismas corresponden asuntos de orden fiscal[83], con una tendencia creciente en su número desde los años 90 del pasado siglo. En los últimos cinco años, las sentencias dictadas relacionadas con el ámbito de la fiscalidad fueron 69 en 2019, 60 en 2020, 69 en 2021, 69 en 2022 y 64 en 2023[84].



FIG 2. Fuente: Curia Jurisprudencia
https://curia.europa.eu/juris/recherche.jsf?language=es#

Como señalábamos, la Unión Europea no tiene competencias en esta materia de impuestos indirectos y por ello estos casos se sustancian como violaciones de los derechos a la libre circulación de trabajadores, la libertad de establecimiento u otros derechos reconocidos en la Carta de los Derechos Fundamentales de la UE que entre otros reconoce el derecho a la propiedad. Señala OTTO LENZ en una selección de casos, que la primera sentencia del Tribunal en el ámbito de los impuestos directos data de enero de 1986 y fue el resultado de una

81 Búsqueda en EUR-Lex realizada el 2 de noviembre de 2024 en el rango de fechas 1952 a 2023. https://curia.europa.eu/juris/recherche.jsf?language=es#
82 Búsqueda en EUR-Lex realizada el 2 de noviembre de 2024 en el rango de fechas 1952 a2023. Las primeras sentencias localizadas corresponden a 1962, asuntos acumulados 2/62 y 3/62.
83 Incluyendo las sentencias referidas al arancel exterior común.
84 Búsqueda en EUR-Lex realizada el 2 de noviembre de 2024, citado.

acción ejecutiva de la Comisión contra Francia, el caso *Avoir Fiscal vs. Francia*[85] . Este asunto se refería a la libertad de establecimiento en virtud del artículo 52 del Tratado CE y abordaba problemas y principios significativos que fueron de gran de importancia para los casos posteriores en el ámbito de los impuestos directos (Otto Lenz, 1996, p. 638). En el asunto *Klaus Biehl contra Administration des contributions du Grand-Duche de Luxembourg*[86], el Tribunal amplió la jurisprudencia del asunto *Avior Fiscal* al ámbito de la libre circulación de los trabajadores en virtud del artículo 48 del Tratado CE que además de reconocer dicha libertad prohíbe toda discriminación laboral por razón de nacionalidad, en particular en materia de remuneración (Otto Lenz, Carl, 1996, p. 641). El caso Schumacker[87]de 1995, trataba la problemática del Sr. Schumacker, de nacionalidad belga que siempre había vivido en Bélgica y trabajado en Alemania y al estar sujeto a la tributación directa en Alemania no podía hacer una tributación conjunta con su esposa residente en Bélgica. El tribunal señaló que un Estado miembro no podía «tratar a un nacional de otro Estado miembro en el ejercicio de su derecho de libre circulación (de manera) menos favorable que a uno de sus propios nacionales en la misma la misma situación», pero excluyó esta posibilidad si los no residentes se encuentran en una situación comparable a la del residente. Señala CAÑAL que:

> *«En esta sentencia se inicia la línea jurisprudencial de analizar en cada caso si la situación respectiva es equiparable y de considerar en consecuencia discriminatoria la norma que prevé distinto trato jurídico a los no residentes, constituyendo un obstáculo para la libre circulación de los trabajadores. Esta sentencia además da cabida en el ámbito comunitario a razonamientos sobre elementos que son específicos de la tributación directa: los de subjetivizacion del impuesto por circunstancias personales y familiares y la tributación conforme a la propia capacidad contributiva» (Cañal, 2017 p. 125).*

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea, señala CAÑAL, ha emitido ya numerosos pronunciamientos sobre la fiscalidad de los ciudadanos comunitarios que son contribuyentes del impuesto sobre la renta en un Estado distinto al de su residencia (Cañal, 2017, p. 123).

En el análisis de las tendencias de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la UE, es pertinente hacer mención de un análisis de la Agencia Tributaria Española[88] que señala que «en la más reciente jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) en materia tributaria encontramos, cada vez con mayor frecuencia, sentencias en cuyo razonamiento el Tribunal apela a principios generales del derecho tributario además de al propio texto de la

85 STJUE de 28 de enero de 1986, Comision vs. Francia, 270/83, ECLI:EU:C:1986:37.
86 STJUE de 8 de mayo de 1990, Klaus Biehl contra Administration des contributions du Grand-Duche de Luxembourg, C-175/88, ECLI:EU:C:1990:186.
87 STJUE de 14 de febrero de 1995, Finanzamt Köln-Altstadt v Roland Schumacker, C-279/93, ECLI:EU:C:1995:31.
88 21 de noviembre de 2022, Agencia Tributaria: Los principios generales del derecho tributario en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de ... https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/normativa-criterios-interpretativos/analisis/Los_principios_generales_del_derecho_tributario_en_la_jurisprudencia_del_Tribunal_de_Justicia_de_la_Union_Europea__En_especia__roporcionalidad.html

norma europea[89]». El mencionado documento ofrece dos razones para explicar esta situación:

> *«La aplicación de la Carta de Derechos Fundamentales de la UE. Dicha Carta contempla aspectos tan cruciales para el derecho tributario como: el derecho a una buena administración (art. 41), derecho de acceso a documentos (art. 42), tutela judicial efectiva (art. 47), principios de legalidad y proporcionalidad en los delitos y las penas (art. 49), non bis in ídem (art. 50) o prohibición del abuso de*

89 El documento señala sin carácter exhaustivo los siguientes casos:
Derecho a la defensa: Carga de la prueba y legitimidad de la misma
STJUE de 2 de septiembre de 2015, Akena Verpakkingen, C-419/14,ECLI:EU:C:2015:512.
STJUE de 22 de junio de 2017, Achmea C-108/17, Achmea, ECLI:EU:C:2017:162.
STJUE, 4 de septiembre de 2018, Banco de Santander y Santander UK, C-648/16, ECLI:EU:C:2018:660.
STJUE de 5 de junio de 2018, Google, C-310/16, ECLI:EU:C:2018:395.
Derecho de acceso al expediente administrativo completo:
STJUE de 19 de octubre de 2017, Iccrea Banca SpA v Antonio Leone y otros, C-298/16, ECLI:EU:C:2017:799.
Preclusión de aportación extemporánea de pruebas:
STJUE de 8 de marzo de 2018, Carrefour Hypermarchés SAS v ITM Alimentaire International SASU, C-562/17, ECLI:EU:C:2019:253.
STJUE de 5 de septiembre de 2019, Hibner, Sentencia, C -133/18, ECLI:EU:C:2019:703.
STJUE de 15 de septiembre de 2021, ÖBB-Infrastruktur AG v X, Y, Z, C-294/20, ECLI:EU:C:2021:723.
Plazos de prescripción/caducidad en general:
STJUE de 29 de julio de 2019, Tibor-Trans Fuvarozó és Kereskedelmi Kft. v DAF Trucks N.V., C-8/17, ECLI:EU:C:2019:635.
STJUE de 6 de marzo de 2018, Slowakische Republik v Achmea BV, , C-533/16, ECLI:EU:C:2018:158.
Relativos a delitos fiscales: (Asuntos C-105/14, C-42/17)
STJUE de 8 de septiembre de 2015, Taricco y otros, Sentencia, C-105/14, ECLI:EU:C:2015:555.
STJUE de 5 de diciembre de 2017, M.A.S. y M.B. («Taricco II»), , C-42/17, ECLI:EU:C:2017:936.
Seguridad jurídica: protección de la confianza legítima:
STJUE de 31 de mayo de 2018, Zsófia Sziber v ERSTE Bank Hungary Zrt., C-108/17:, ECLI:EU:C:2018:367.
STJUE de 30 de mayo de 2013, F., G. v Staatssecretaris van Veiligheid en Justitie, Sentencia, C-424/12, ECLI:EU:C:2013:396.
STJUE de 14 de abril de 2016, Comisión Europea contra España, C-144/14, ECLI: ECLI:EU:C:2016:213
Ejercicio temporal de opciones en materia tributaria:
STJUE de 14 de mayo de 2019, Federación de Servicios de Comisiones Obreras contra Deutsche Bank, C-532/16, ECLI: ECLI:EU:C:2019:387
STJUE de 17 de abril de 2018, Vera Egenberger contra Evangelisches Werk C-661/18, ECLI: ECLI:EU:C:2018:257
STJUE de 3 de octubre de 2019, Profi Credit Polska S.A. contra la Sra. G., C-45/20, ECLI: ECLI:EU:C:2019:815
STJUE de 15 de julio de 2021, KRONE - Verlag GmbH & Co. KG contra República de Austria, C-46/20, ECLI: ECLI:EU:C:2021:606
Aplicación retroactiva de la jurisprudencia del TJUE:
STJUE de 21 de septiembre de 2017, DNB Banka, C-326/15,ECLI: ECLI:EU:C:2017:719
STJUE de 19 de octubre de 2017, Minister Finansów, Caso C-605/15, ECLI:EU:C:2017:800
STJUE de 13 de junio de 2018, Imofloresmira - Investimentos Imobiliários Lda, C-251/16, ECLI:EU:C:2018:423
Entre ellos, las conocidas como sentencias danesas de la Gran Sala
STJUE de 26 de febrero de 2019), Skatteministeriet v. T Danmark, C-115/16, ECLI:EU:C:2019:134
STJUE de 26 de febrero de 2019, Skatteministeriet v. Y Denmark y Z Denmark, C-116/16 y C-117/16, ECLI:EU:C:2019:135
STJUE de 8 de marzo de 2017), X BV v. Staatssecretaris van Financiën, C-118/16, ECLI:EU:C:2017:177
STJUE de 26 de febrero de 2019), Skatteministeriet v. F Denmark, C-119/16, ECLI:EU:C:2019:136
STJUE de 9 de marzo de 2017), Comissão de Mercados e Valores Mobiliários v. Sonaecom SGPS SA, C-299/16, ECLI:EU:C:2017:197

derecho (art. 54) y las crecientes cuestiones prejudiciales de los órganos jurisdiccionales nacionales dirigidas al TJUE de interpretación de las normas europeas bajo estos principios» (Agencia Tributaria, 2022).

Las conclusiones del documento apuntan a que «en la aplicación de los impuestos es primordial la interpretación de la normativa a la luz de los principios generales del derecho tributario» con lo cual la protección del contribuyente se ve ampliada poniendo en valor los principios generales del derecho que constituyen, de manera innegable, una fuente del derecho. El documento se pregunta si de este modo se está conformando una especie de derecho general tributario europeo por la vía de la jurisprudencia del TJUE (Agencia Tributaria, 2022) con lo cual el creciente protagonismo de la fiscalidad en el derecho internacional cobraría un nuevo impulso.

4.6. La protección del contribuyente en el ámbito americano

La Comisión Interamericana de Derechos Humanos y la Corte Interamericana de Derechos Humanos, en el marco de la Organización de Estados Americanos constituyen el sistema de protección de los derechos humanos en el ámbito de este continente. El reconocimiento de los mencionados derechos aparece recogido en la Convención Americana, también llamada Pacto de San José de Costa Rica de 1969 en vigor desde 1978 y sus protocolos[90].

La Corte Interamericana de Derechos Humanos ha tratado temas sobre tributación, aunque la Carta Interamericana de Derechos Humanos no aborda de modo directo los derechos del contribuyente, y solo efectúa una mención específica a asuntos fiscales en materia procesal (Masbernat & Ramos-Fuentes, 2019, p. 1). La Corte conoce muy pocos casos de orden tributario. MASBERNAT analiza los más relevantes como el caso *Cantos vs. Argentina*[91]de 2002 en el que la Corte reconoce la violación de los artículos 8 y 25 de la Convención en un asunto de naturaleza fiscal en el que al demandante se le había cobrado una tasa excesiva por la impartición de justicia y había sido sujeto a un embargo por el

Estimación indirecta de bases imponibles y cuotas:
STJUE de 21 de diciembre de 2016, Commission v. Luxembourg, C-576/15, ECLI:EU:C:2016:987.
STJUE de 25 de julio de 2018, A v. Veselības ministrija, C-648/16, ECLI:EU:C:2018:592.
Abuso de derecho en materia fiscal:
STJUE de 19 de diciembre de 2013, Internationale Handelsgesellschaft mbH v. Hauptzollamt Frankfurt am Main, C-662/13, ECLI:EU:C:2013:873
STJUE de 12 de julio de 2017, Polkomtel Sp. z o.o.. C-251/16, C-115/16 y acumulados, ECLI:EU:C:2017:541 y Gran Sala STJUE de 12 de julio de 2017, Polkomtel Sp. z o.o. v. Prezes Urzędu Komunikacji Elektronicznej. Sentencia en los asuntos acumulados C-116/16, C-117/16, C-118/16, C-119/16 y C-299/16, ECLI:EU:C:2017:542

90 El primero, es el Protocolo Adicional a la Convención Americana sobre Derechos Humanos en Materia de Derechos Económicos, Sociales y Culturales o «Protocolo de San Salvador», adoptado el 17 de noviembre de 1988 y entró en vigor el 16 de noviembre de 1999. El segundo, Protocolo a la Convención Americana sobre Derechos Humanos relativo a la Abolición de la Pena de Muerte, fue suscrito el 8 de junio de 1990.

91 Sentencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos de 28 de noviembre de 2002, Caso Cantos Vs. Argentina. Sentencia de fondo, reparaciones y costas. Serie C No. 97.
https://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec_97_esp.pdf

impago de la misma. El caso *Baena Ricardo y Otros (270 Trabajadores) vs. Panamá*[92] que concluye con la prohibición de gravar las indemnizaciones por despido con el impuesto sobre la renta, en la misma línea el caso *Myrna Mack Chang vs. Guatemala*[93] de 2003, aunque en esta ocasión el impuesto se pretendía aplicar sobre una indemnización por violación de los derechos humanos. El caso *Chiriboga vs. Ecuador*[94] trata del perjuicio causado a los demandantes a quienes se les cobraron los impuestos correspondientes a un predio que ya había sido expropiado y se les indemnizó de manera deficiente con un título para compensar los pagos con la Hacienda a futuro. El sujeto principal de muchos de estos casos no es tanto el contribuyente como tal, sino a una víctima de actuaciones del Estado que violan derechos como la integridad física o psíquica y que se encuentran con algún elemento de orden tributario en conexión con el caso principal, así el caso *Ivcher Bronstein vs. Perú*[95] de 2001 en el que el demandante sufrió una expropiación irregular de su empresa ligada a un asunto de oposición política y en el momento de recuperarla la encontró con una deuda tributaria inasumible generada durante el periodo en el que la empresa expropiada estaba en manos del Estado o el caso *I.V. vs. Bolivia*[96] de 2016 en el que la víctima sufrió «amedrentamientos y persecuciones sistemáticas mediante amenazas telefónicas, insultos, seguimientos y filmaciones en la calle, y por medio de un procedimiento tributario (del Estado de Bolivia) abusivo e injustificado por deudas tributarias impagadas» (Masbernat & Ramos-Fuentes, 2019).

5 Conclusiones

La fiscalidad, ha adquirido un creciente protagonismo en ese nuevo derecho internacional contemporáneo consolidado tras la firma de la Carta de la Organización de las Naciones Unidas (ONU) en 1945. Si importante ha sido la actividad diplomática bilateral con la firma de una red de más de 3.000 convenios fiscales en todo el mundo, el multilateralismo ha aportado, por su parte, toda una serie de tratados y de *soft law* que han transformado el ámbito de la fiscalidad. La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) ha liderado este proceso. Desde 1963, el Modelo de Convenio Fiscal sobre la

92 Sentencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos de 2 de febrero de 2001, Caso Baena Ricardo y otros vs. Panamá (Excepciones preliminares, fondo, reparaciones y costas),Serie C No. 72. Sentencia de 2 de febrero de 2001
https://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/Seriec_72_esp.pdf

93 Sentencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos de 25 de noviembre de 2002, Caso Myrna Mack Chang vs. Guatemala (Fondo, reparaciones y costas), Serie C No. 101.
https://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec_101_esp.pdf

94 Sentencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos de 6 de mayo de 2008, Caso Salvador Chiriboga vs. Ecuador (Fondo, reparaciones y costas). Serie C No. 179.
https://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec_179_esp.pdf

95 Sentencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos de 6 de febrero de 2001), Caso Ivcher Bronstein Vs. Perú. Serie C No. 74.
https://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/Seriec_74_esp.pdf

96 Sentencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos de 30 de noviembre de 2016, Caso I.V. Vs. Bolivia. Sentencia de Excepciones Preliminares, Fondo, Reparaciones y Costas , Serie C No. 329
https://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec_329_esp.pdf

Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE se utiliza como documento básico de referencia para la negociación, interpretación y aplicación de los convenios fiscales. Asimismo, la OCDE ofrece en el ámbito del Acuerdo sobre Intercambio de Información en Materia Fiscal. Entre las iniciativas más recientes encontramos el Convenio multilateral para aplicar las medidas relacionadas con los tratados fiscales para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios, ligado al proyecto BEPS que la OCDE lidera junto con el G 20 con el objetivo de aplicar 15 medidas destinadas a combatir la evasión fiscal, mejorar la coherencia de las normas fiscales internacionales y garantizar un entorno fiscal más transparente. Por su parte, la ONU ha venido tratando la fiscalidad desde un punto de vista más político y menos técnico, vinculándola a la cooperación al desarrollo. Los países con menor desarrollo, mayoritarios en la Asamblea General de la ONU están apoyando una iniciativa para preparar un tratado internacional sobre cooperación fiscal global que eventualmente podrá ser aprobado por la Asamblea en 2027, uno de cuyos objetivos podría ser el aumento de la recaudación impositiva de los países menos desarrollados. Si la fiscalidad ha recibido un tratamiento predominantemente técnico en la OCDE, el impulso de los países más pobres la ha colocado en el centro político de la agenda internacional, buscando evitar la evasión fiscal y las elusiones agresivas o menos agresivas con el objetivo de que los recursos queden en los territorios en los que operan las empresas y no se detraigan a paraísos fiscales. La respuesta a esta situación ha venido en forma del mencionado proyecto BEPS y de otras iniciativas que, aparentemente y a la vista de sus actuaciones en el ámbito de la ONU, se han juzgado insuficientes por parte de los países más pobres. El futuro dirá si el liderazgo en materia regulatoria fiscal internacional lo mantiene la OCDE, pasa a detentarlo la ONU o queda en un campo intermedio sujeto a solapamientos e interferencias, una preocupación que ya ha manifestado la Unión Europea. En esta línea, la reunión del G 20 de noviembre de 2024 aventuró un mayor control que podría desembocar en un impuesto especial del patrimonio de los denominados «ultrarricos» una medida que también tuvo su eco en la reunión de la ONU sobre el cambio climático celebrada en Bakú entre el 11 y 22 de noviembre (COP 29 Bakú) junto a otras figuras impositivas.

La fiscalidad, además de haber ganado protagonismo en la agenda internacional, ha sido un tema objeto de la jurisprudencia de los tribunales encargados de la defensa de los derechos humanos. La protección internacional de los derechos del contribuyente encuentra en Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales de 1950 su mejor sistema de defensa, aunque circunscrito solamente al ámbito europeo. El sistema cuenta con el Tribunal Europeo de Derechos Humanos garante del Convenio y del Comité de ministros. También los derechos de los contribuyentes encuentran protección en el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, no sólo en relación al Impuesto sobre el Valor Añadido, sino también en asuntos de fiscalidad directa y en la Corte Interamericana de Justicia en aplicación de la Convención Americana, también llamada Pacto de San José de Costa Rica de 1969 en vigor desde 1978 y sus protocolos.

La fiscalidad es parte del debate entre los derechos humanos Individuales (la propiedad, el derecho a un juicio justo, la prohibición de la discriminación entre otros) y de los derechos humanos colectivos, referidos a la financiación que

reciben los Estados por la vía de la exacción de impuestos fundamentalmente dirigida a la satisfacción de las necesidades sociales de la población consideradas como derechos humanos. La iniciativa de la ONU para preparar un tratado internacional sobre cooperación fiscal global será el campo de batalla de dos visiones de la fiscalidad, la que prioriza los derechos humanos colectivos respaldada por India y el grupo de países africanos liderados por Nigeria y la de quienes pretenden buscar un equilibrio entre ambos.

La regulación de la fiscalidad debe buscar la equidad, sin embargo, la articulación de la fiscalidad en el ámbito internacional encuentra lo que podríamos calificar como diversas equidades. Por un lado, los Estados deberían garantizar la equidad de los contribuyentes residentes en sus territorios o de sus nacionales si tal es el punto de conexión a efectos fiscales, y lo harán mediante la legislación interna garantizando un trato igualitario y tributando de manera igual para condiciones iguales. Dicho tratamiento cuenta con una garantía internacional en los diferentes ámbitos de protección del contribuyente destacando el que ofrece el Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos. Por otro lado, los contribuyentes, incluyendo la corporaciones, obtienen un tratamiento fiscal diferente según los lugares de residencia y de este modo los contribuyentes con presencia internacional cuentan con unas circunstancias diferentes a los contribuyentes de estricto ámbito nacional, que pueden ser beneficiosas en el caso de una menor tributación o perjudiciales como en el caso de la doble tributación y es en gran parte el derecho internacional quien aporta las herramientas para corregir estas situaciones. Pero no menos importante es el tratamiento equitativo de los diferentes Estados a la hora de gravar a los contribuyentes. Para esta situación es muy gráfico el título de la obre de DE WILDE «Repartiendo el pastel» quien también aborda las cuestiones de la fiscalidad relacionadas con la equidad (de Wilde, 2015, p. 64). Los Estados deben llegar a acuerdos equitativos basados en el derecho internacional para determinar quién, cómo y dónde se grava al contribuyente, pero estos acuerdos deben respetar el orden internacional y la soberanía de los Estados, base del actual derecho internacional que ampara también la soberana aplicación de los tributos a los «paraísos fiscales». La equidad, tiene, por tanto, en la fiscalidad internacional un campo de juego complejo, que se complica aún más al entrar en juego los intereses políticos y económicos internacionales. En todo caso, lo que todos estos movimientos demuestran es el creciente protagonismo de la fiscalidad en el derecho internacional público contemporáneo y en las agendas internacionales.

6 Bibliografía

Agencia Tributaria. (2022a). *Los principios generales del derecho tributario en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea. En especial, los principios de neutralidad y proporcionalidad.*

https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/normativa-criterios-interpretativos/analisis/Los_principios_generales_del_derecho_tributario_en_la_jurispru-

dencia_del_Tribunal_de_Justicia_de_la_Union_Europea__En_especia__roporcionalidad.html

Aguilar, A. D. V., Prats, F. A. G., & Montero, J. M. L. (2020). La asistencia internacional en la recaudación tributaria. Reus. https://dialnet.unirioja.es/servlet/libro?codigo=839917

Angerer, Jost. (2024, abril 30). *General tax policy | Fact Sheets on the European Union | European Parliament*.

https://www.europarl.europa.eu/factsheets/en/sheet/92/general-tax-policy

Aranguio-Ruiz, G. (1979). The United Nations declaration on friendly relations and the system of the sources of International Law. *E Collected Courses, The Hague Academy of International Law*, *137*.

Asamblea General ONU. (2023a). *Promotion of inclusive and effective international tax cooperation at the United Nations*. https://documents.un.org/doc/undoc/gen/n23/431/97/pdf/n2343197.pdf

Asamblea General ONU. (2023b). *Resolution adopted by the General Assembly on 22 December 2023*.

https://documents.un.org/doc/undoc/gen/n23/431/97/pdf/n2343197.pdf

Attard, R., & Albuquerque, P. P. de. (2023). *Taxation at the European Court of Human Rights*. Wolters Kluwer.

Avi-Yonah, R. S. (2007). *International Tax as International Law: An Analysis of the International Tax Regime*. Cambridge University Press. https://doi.org/10.1017/CBO9780511511318

Baker, P. (2000). Taxation and the European Convention on Human Rights. *British Tax Review*.

https://www.fieldtax.com/wp-content/uploads/2015/04/BTR-2000-4-211-377-Taxation-and-the-European-Convention-on-Human-Rights.pdf

Baker, P. (2021). 60 Years of the European Convention on Human Rights and Taxation. *European Taxation*.

https://www.fieldtax.com/wp-content/uploads/2022/03/2021-December-European-Union-60-Years-of-the-European-Convention-on-Human-Rights-and-Taxation.pdf

Benitez, J.C, Mansour, M., Pecho, M., & Vellutini, C. (2023). *Building Tax Capacity in Developing Countries*. IMF. http://www.imf.org/external/pubs/cat/longres.aspx?sk=535449

Brookens, B. O. (1978). Diplomatic Protection of Foreign Economic Interests: The Changing Structure of International Law in the New International Economic Order. *Journal of Interamerican Studies and World Affairs*, *20*(1), 37-67.

https://doi.org/10.2307/165698

Brumby, J. & Keen, M. (2016). *Tax treaties: Boost or bane for development?* World Bank Blogs.

https://blogs.worldbank.org/en/governance/tax-treaties-boost-or-bane-development

Castagna,S. (2016). ICSID Arbitration: BITs, Buts and Taxation – An Introductory Guide. *Bulletin for International taxation*, *julio 2016*. https://www.wu.ac.at/fileadmin/wu/d/i/taxlaw/Institut_the_Institute/Institute/staff/publications/International__ICSID_Arbitration_BITs__Buts_and_Taxation_%E2%80%93_An_Introductory_Guide_-_IBFD.pdf

Chaisse, J., & Mosquera, I. (2023). Public international law, international taxation and tax dispute resolution. *Asia Pacific Law Review*, *31*(1), 192-203. https://doi.org/10.1080/10192557.2022.2102585

Chaparro-Hernanandez, S. (2024). Tax Justice Minute. *Tax Justice Network*. https://taxjustice.net/2024/04/25/%F0%9F%94%B4live-un-tax-negotiations/

Chico de la Cámara, P., Galán Ruiz, J., & Rodríguez Ondarza, J. A. (Eds.). (2010). *Fiscalidad práctica* (1. ed). Civitas.

Clark, Pitita. (2024). Commentary: The push for climate taxes is getting real at COP29 in Baku. CNA. https://www.channelnewsasia.com/commentary/cop29-climate-taxes-united-nations-conference-finance-gap-4761851

Consejo de Europa. (2024). *El Consejo de Europa: Datos clave - Portal - www.coe.int*. Portal. https://www.coe.int/es/web/portal/the-council-of-europe-key-facts

Daly, M. (2005). *The WTO and direct taxation*. WTO.

European Commission. (2024). *Annual Report on Taxation—European Commission*. https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation/economic-analysis/annual-report-taxation_en

European Court of Human Rights. (2020). *Guide on Article 1 of Protocol No. 1 to the European Convention on Human Rights*.

https://rm.coe.int/guide-art-1-protocol-1-eng/1680a20cdc

European Court of Human Rights. (2022). *Overview 1959-2021. Statistics 1959 to 2021*. ECHR.

https://www.echr.coe.int/documents/d/echr/Overview_19592021_ENG

Fraser, T. (2010). *Diplomatic Protection: In the New Age of Globalisation, the Genuine link Theory Cannot Stand—SA Institute of Taxation*. South African Institute of Taxation. https://www.thesait.org.za/news/102672/Diplomatic-Protection-In-the-New-Age-of-Globalisation-the-Genuine-link-Theory-Cannot-Stand.htm

Fundación Impuestos y Competitividad. (2017). Plan de acción BEPS: Una reflexión obligada Fundación Impuestos y Competitividad. http://www.dykinson.com/libros/plan-de-accion-beps-una-reflexion-obligada/9788469741511/

García, F. J. C. (2017). Unión Europea: Prohibición de discriminar fiscalmente a los no residentes: Análisis de la STJUE de 9 de febrero de 2017, asunto C-283/15. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 121-130.

Garcimartín, C. (2006). *Fiscalidad y desarrollo*.

Gobierno de Colombia. (2024). *Movimiento de los Países No Alineados | Cancillería*. https://www.cancilleria.gov.co/international/multilateral/consensus/non-aligned

Gómez Requena, J. A. (2019). El análisis de comparabilidad post-BEPS en precios de transferencia. Thomson Reuters Aranzadi. https://dialnet.unirioja.es/servlet/libro?codigo=761945

Janiczek, K. (2024). *Annual Report 2023 | Statistics concerning the judicial activity of the Court of Justice*.

Karski, K., & Ziemblicki, B. (2021). *Commercial Companies as Applicants before the European Court of Human Rights*.

https://doi.org/10.1163/18719732-23050006

Keen, M. (2024). *Michael Keen | Deputy Director of the Fiscal Affairs Department, IMF*. World Bank Blogs. Recuperado 18 de octubre de 2024, de https://blogs.worldbank.org/en/team/m/michael-keen

Kokott, J., & Pistone, P. (2022). *Taxpayers in international law: International minimum standards for the protection of taxpayers' rights*. Hart.

Linde, E. & Serrano, F., S. A. (2024, noviembre 7). *¿Puede la ONU liderar la fiscalidad internacional en detrimento de la OCDE? - LegalToday*. https://www.legaltoday.com/practica-juridica/derecho-fiscal/fiscalidad-internacional/puede-la-onu-liderar-la-fiscalidad-internacional-en-detrimento-de-la-ocde-2023-11-27/

Lorenzo, P. (2020). La protección del medio ambiente como norma imperativa de Derecho Internacional (Ius Cogens). *Revista de derecho*, *19*(37), 41-69.

M. L. Entin & N. A. Tsveyba. (2023). Interaction between the Judicial Institutions (on the example of the Court of Justice of the European Union and the European Court of Human Rights). *Московский журнал международного права*, *3*, 84-84-97. Directory of Open Access Journals.

https://doi.org/10.24833/0869-0049-2023-3-84-97

Mangas Martín, A. (Ed.). (2008). *Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea: Comentario artículo por artículo*. Fundación BBVA.

Marín-Barnuevo Fabo, D., Arrieta Martínez de Pisón, J., Vega Borrego, F. A., & Martínez Sánchez, C. (2022). Fundamentos de Derecho Financiero y Tributario. Instituto de Derecho Local. https://dialnet.unirioja.es/servlet/libro?codigo=870271

Martin, Nik. (2024). *G20 en Brasil: Lula y el impuesto a ultrarricos del mundo – DW – 14/11/2024*. dw.com. Recuperado 20 de noviembre de 2024, de https://

www.dw.com/es/g20-en-brasil-lula-enfrenta-grandes-desaf%C3%ADos-por-impuesto-a-multimillonarios/a-70783091

Martin Queralt, Juan, & Lozano Serrano, Carmelo. (2024, May 28). Curso de Derecho Financiero Y Tributario (35ª ED.) | Juan Martín Queralt | Casa del Libro. casadellibro. https://www.casadellibro.com/libro-curso-de-derecho-financiero-y-tributario-35-ed/9788430990504/16111323

Martínez Muñoz, Y. (2021). *La tensión entre los deberes tributarios y los derechos humanos en el siglo XXI*. Tirant lo Blanch.

http://rua.ua.es/dspace/handle/10045/120709

Martinez Muñoz, Y. (2010). *El derecho a un proceso equitativo y la responsabilidad tributaria del estado en la doctrina del Tribunal Europeo de Derechos Humanos*. https://rua.ua.es/dspace/bitstream/10045/41272/3/Comunicacion-tecnica-Congreso-ILADT-Derechos-Humanos.pdf

Martínez, Y. (2024). *La aplicacion del Convenio Europeo de Derechos Humanos en materia tributaria: un analisis jurisprudencial,* Casa del libro. Recuperado 12 de noviembre de 2024, de https://www.casadellibro.com/libro-la-aplicacion-del-convenio-europeo-de-derechos-humanos-en-materia-tributaria-un-analisis-jurisprudencial/9788484108481/817072

Masbernat, P., & Ramos-Fuentes, G. (2019). Asuntos tributarios en la jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos. *Díkaion Revista de Fundamentación Jurídica*, *28*(2), 404-439.

Mendóza López, D. T. M. (2022). El multilateralismo fiscal del siglo XXI. *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*. https://doi.org/10.22201/iij.24484873e.2022.163.17501

Mokrý, I. V. (s. f.). *Taxes, taxation and tax systems*. https://nbs.sk/_img/documents/biatec/bia12_06/17_21.pdf

Muñiz Pérez, J. C. (2021). En busca del paraíso perdido: Los paraísos fiscales hoy. Crisis y competitividad fiscal. Thomson Reuters Aranzadi. https://dialnet.unirioja.es/servlet/libro?codigo=912244

Ocampo, J. A. & Faccio, T. (2022). *Una cooperación tributaria más justa para los países en desarrollo*. CIDOB. https://www.cidob.org/publicaciones/una-cooperacion-tributaria-mas-justa-para-los-paises-en-desarrollo

OCDE. (2004). *«Indirect Expropriation» and the «Right to Regulate» in International Investment Law* (OECD Working Papers on International Investment 2004/04; OECD Working Papers on International Investment, Vol. 2004/04). https://doi.org/10.1787/780155872321

OCDE. (2021). *Proyecto sobre Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios (BEPS) de la OCDE y el G20 Enfoque de dos pilares para abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía*. https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-issues/cross-border-and-international-tax/puntos-destacados-enfoque-de-dos-pilares-para-abordar-los-

desafios-fiscales-derivados-de-la-digitalizacion-de-la-economia-octubre-2021.pdf

OECD Automatic Exchange Portal. (2024). *Common Reporting Standard (CRS) and Crypto-Asset Reporting Framework (CARF)—Organisation for Economic Co-operation and Development*.

https://web-archive.oecd.org/tax/automatic-exchange/common-reporting-standard/index.htm

OECD Legal instruments. (2024). *OECD Legal Instruments*. https://legalinstruments.oecd.org/en/

OECD Policy Area. (2024). *Taxation*. OECD.

https://www.oecd.org/en/topics/taxation.html

OECD Policy issue. (2024). *Base erosion and profit shifting (BEPS)*. OECD. https://www.oecd.org/en/topics/base-erosion-and-profit-shifting-beps.html

ONU Consejo Económico y Social. (2022). *Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación Informe sobre el 25º período de sesiones Ginebra, 18 a 21 de octubre de 2022*. https://documents.un.org/doc/undoc/gen/n22/735/89/pdf/n2273589.pdf

ONU Departamento de Asuntos Económicos y Sociales. (2024). *Acerca de | Financing for Sustainable Development Office*.

https://financing.desa.un.org/es/what-we do/ECOSOC/tax-committee/about

ONU, FMI,GBM,OCDE. (2020). *Guía práctica para la negociación de acuerdos fiscales*. https://www.taxplatform.org/sites/pct/files/publications/PCT_Toolkit_Tax_Treaty_Negotiations_Discussion_Draft_Spanish.pdf

Organización Mundial del Comercio. (2024). *OMC | La OMC y las Naciones Unidas*. https://www.wto.org/spanish/thewto_s/coher_s/wto_un_s.htm

Otto Lenz, Carl. (1996). The Jurisprudence of the European Court of Justice in Tax Matters. *Fordham International Law Journal*, *20*(3). https://ir.lawnet.fordham.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1525&context=ilj

Pastor Ridruejo, J.A. (2023). *Curso de Derecho Internacional Público y de Organizaciones Internacionales—Tecnos Editorial*.

Pelaez Martos, José María, D. (2023). «Los paraísos fiscales». Crónica tributaria, 186, 163-168.

Pérez Royo, Fernando. (2024, July 22). Civitas: Derecho Financiero Y Tributario | | Casa del Libro. casadellibro. https://www.casadellibro.com/libro-civitas-derecho-financiero-y-tributario/9788410783225/16243725

Perrou, Katerina, K. (2014). *Taxpayer Participation in Tax Treaty Dispute Resolution* (Vol. 28). IBFD. https://doi.org/10.59403/1nttrj1

Plataforma de Colaboración en materia & Tributaria (PCT). (2020). *Plataforma de Colaboración en materia Tributaria. BORRADOR PARA DEBATE: Guía práctica para la negociación de acuerdos fiscales*.

https://www.tax platform.org/sites/pct/files/publications/PCT_Toolkit_Tax_Treaty_Negotiations_Discussion_Draft_Spanish.pdf

Plazas Vega, M. (2024). *Derecho Tributario Internacional y Supranacional*. Editorial Tirant Lo Blanch.

https://editorial.tirant.com/co/ebook/derecho-tributario-internacional-y-supranacional-mauricio-a-plazas-vega-9788411478670

Portillo Navarro, J. (2024). *Manual de Fiscalidad: Teoría y práctica (2024)*. https://www.bookish.org/libro/manual-de-fiscalidad-teoria-y-practica-2024/9788430990610/759728/

Roch, M. ª T. S. (1995). Deberes tributarios y derechos humanos. *Revista Técnica Tributaria*, *3*(30).

Sedeño López, J. F. (2023). *¿Hacia una verdadera «Unión» Europea en materia fiscal?* Fundación Álternativas.

https://fundacionalternativas.org/wpcontent/uploads/2023/10/EUROPA_MATERIA_FISCAL-1.pdf

Serrano, F. (2023). *¿Puede la ONU liderar la fiscalidad internacional en detrimento de la OCDE?*

https://www.legaltoday.com/practica-juridica/derecho-fiscal/fiscalidad-internacional/puede-la-onu-liderar-la-fiscalidad-internacional-en-detrimento-de-la-ocde-2023-11-27/

Serrano, F. S. (2019). *Fiscalidad internacional* ([Madrid] : Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros, [2004]).

Serrano, F., S. A. (2024, noviembre 4). *Las diez sentencias más relevantes del año 2023, sobre fiscalidad, del Tribunal de Justicia de la Unión Europea—LegalToday*. https://www.legaltoday.com/practica-juridica/derecho-fiscal/fiscal/las-diez-sentencias-mas-relevantes-del-ano-2023-sobre-fiscalidad-del-tribunal-de-justicia-de-la-union-europea-2023-12-29/

Simón Acosta, E., Vazquez del Rey Villanueva, A., & Simón Yarza, F. (2023). Fundamentos de Derecho Financiero y Tributario. Aranzadi. http://tienda.aranzadilaley.es/fundamentos-de-derecho-financiero-y-tributario

Skrak, E. (2024). *Taxes & Government Revenue* [Text/HTML]. World Bank. https://www.worldbank.org/en/topic/taxes-and-government-revenue

Syed, M. K., Murtaza H. (2024.). *Domestic Taxes and International Trade: Some Evidence*. IMF. Recuperado 18 de noviembre de 2024, https://www.imf.org/en/Publications/WP/Issues/2016/12/31/Domestic-Taxes-and-International-Trade-Some-Evidence-18788

Thiel, S. (2023). *International Tax Law and International Trade Law* (pp. 213-230). https://doi.org/10.1093/oxfordhb/9780192897688.013.13

Thomas, Leigh. (2023). UN vote challenges OECD global tax leadership. *Reuters*. https://www.reuters.com/world/un-vote-challenges-oecd-global-tax-leadership-2023-11-23/

Tribunal de Justicia de la UE. (2024). *Tribunal de Justicia de la Unión Europea | Unión Europea*.

https://european-union.europa.eu/institutions-law-budget/institutions-and-bodies/search-all-eu-institutions-and-bodies/court-justice-european-union-cjeu_es

Tribunal de Justicia de la Unión Europea. (2019). *Deducciones del Impuesto sobre el Valor Añadido*. TJUE.

https://curia.europa.eu/jcms/upload/docs/application/pdf/2021-06/tra-doc-es-div-c-0000-2020-202000844-05_00.pdf

UNCTAD. (2021). *International investment agreements and their implications for tax measures: What tax policymakers need to know*.

https://unctad.org/system/files/official-document/diaepcbinf2021d3_en.pdf

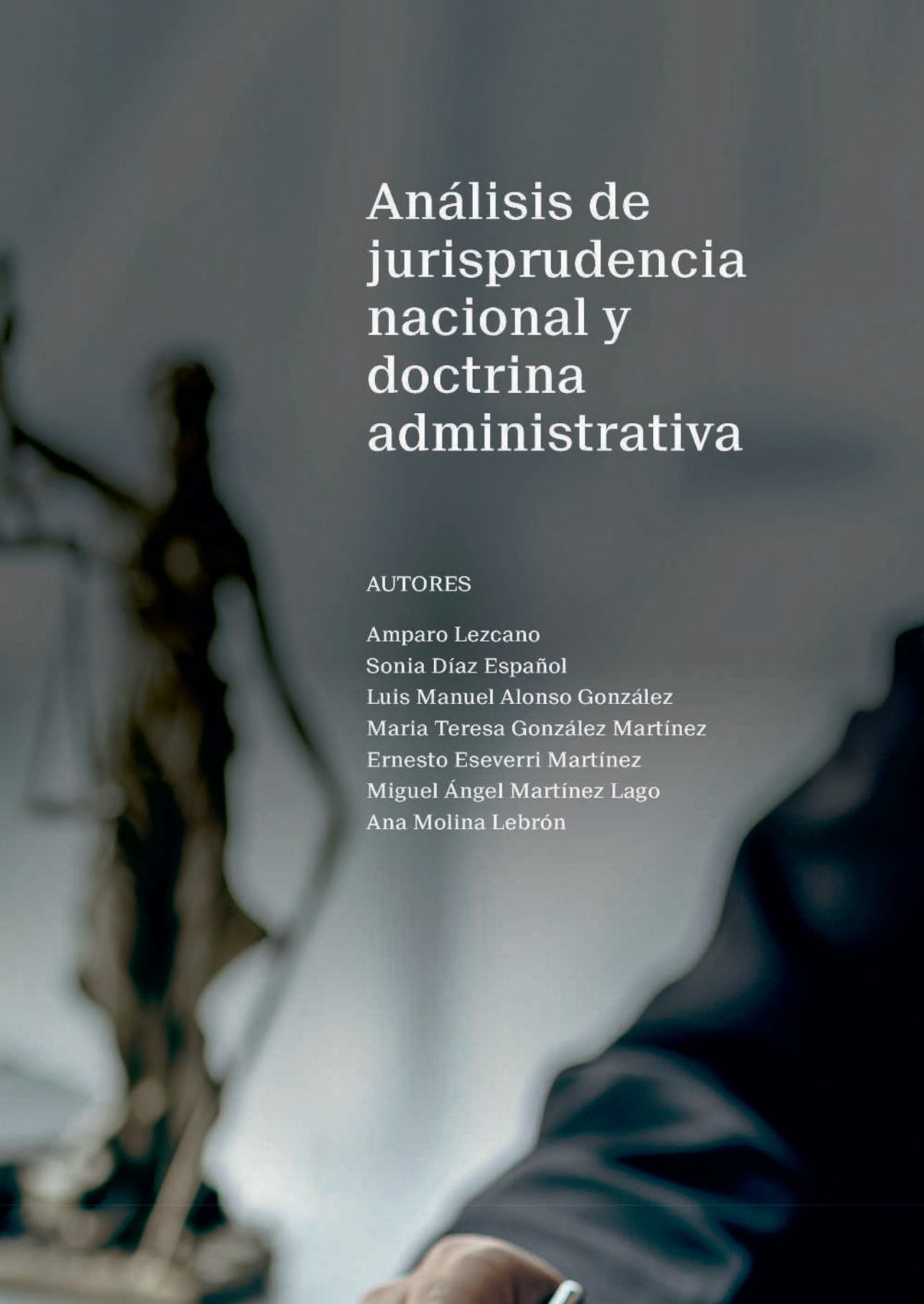
United Nations. (2024, agosto 16). *Why the world needs a UN global tax convention | UN News*. UN News Global Perspective Human Stories. https://news.un.org/en/story/2024/08/1153301

Universiteit Laiden. (2024). *International Tax Law*. Leiden University. https://www.universiteitleiden.nl/en/research-dossiers/international-tax-law

Van den Muijsenbergh, W. (2012). Corporations and the European Convention on Human Rights. *Global Bussiness and Development Law Journal*, *25*(5), 42-68.

Web Oficial UE. (2024). *Lucha contra la elusión fiscal de las empresas | EUR-Lex*. https://eur-lex.europa.eu/ES/legal-content/summary/tackling-corporate-tax-avoidance.html

de Wilde, M. (2015). 'Sharing the Pie': Taxing multinationals in a global market. https://repub.eur.nl/pub/77496/



Análisis de jurisprudencia nacional y doctrina administrativa

AUTORES

Amparo Lezcano
Sonia Díaz Español
Luis Manuel Alonso González
Maria Teresa González Martínez
Ernesto Eseverri Martínez
Miguel Ángel Martínez Lago
Ana Molina Lebrón

LÍMITES A LA COLABORACIÓN PÚBLICO-PRIVADA EN LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS: RTEAC 00/1335/2022, DE 20 DE FEBRERO DE 2025

Amparo Lezcano Artal

Profesora Asociada Departamento Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Valencia
Socia-abogada en Baeza Lezcano
(España)

Resumen

La resolución del TEAC nº 00/1335/2022, de 20 de febrero de 2025 analiza los límites legales de la colaboración público-privada en los procedimientos administrativos, especialmente en materia tributaria. Aunque la Administración puede contratar asistencia técnica con entidades privadas, esta colaboración no puede extenderse al ejercicio de potestades públicas ni a la tramitación del procedimiento administrativo previo, que corresponde exclusivamente a funcionarios. El incumplimiento de esta limitación conlleva la nulidad de pleno derecho de las actuaciones realizadas. La resolución confirma y aplica el criterio fijado por el Tribunal Supremo, que establece la imposibilidad de que entidades privadas tramiten procedimientos que impliquen el ejercicio de potestades públicas.

Palabras clave

Procedimiento administrativo, colaboración público-privada, nulidad de pleno derecho, interés general, objetividad, legalidad, rentabilidad, inspección tributaria.

Abstract

TEAC resolution No. 00/1335/2022, dated 20 February 2025, analyses the legal limits of public-private collaboration in administrative procedures, particularly in tax matters. While the Administration may contract private entities for technical assistance, such involvement cannot extend to the exercise of public authority or procedural management, which must be reserved for civil servants. Failure to comply with this limitation will result in the nullity of the actions taken. The resolution confirms and applies the criterion established by the Supreme Court, which establishes that it is

impossible for private entities to process procedures that involve the exercise of public powers.

Keywords

Administrative procedure, private entities, public interest, objectivity, legality, profitability, tax inspection, nullity.

Cómo citar: Lezcano Artal, A. (2025). Límites a la colaboración público-privada en los procedimientos tributarios: RTEAC 00/1335/2022, de 20 de febrero de 2025. *Revista Técnica Tributaria*, (150), 223-231.

SUMARIO

1. Doctrina del Tribunal

2. Supuesto de hecho

3. Fundamentos de derecho

4. Análisis

- 4.1. Introducción
- 4.2. El núcleo del conflicto: la participación privada en procedimientos administrativos
- 4.3. Fundamento constitucional y legal de la exclusividad del procedimiento público
- 4.4. La sentencia del Tribunal Supremo como piedra angular del criterio aplicado por el TEAC
- 4.5. La distinción entre la actuación de los funcionarios públicos y la lógica privada
- 4.6. La aplicabilidad del criterio del TS al caso resuelto por el TEAC
- 4.7. Consecuencias prácticas y garantías para el ciudadano
- 4.8. Conclusiones

1. Doctrina del Tribunal

La resolución del TEAC que aquí se comenta no representa una innovación doctrinal, sino una aplicación directa y casi literal del criterio jurisprudencial sentado por el Tribunal Supremo en sentencia de fecha 14 de septiembre de 2020 (rec. cas. 5442/2019). El TEAC, en efecto, reproduce extensamente los fundamentos esgrimidos por el Alto Tribunal, haciendo suyos los argumentos esenciales que justifican la imposibilidad de que una entidad privada intervenga en la tramitación de un procedimiento administrativo.

El Tribunal Supremo estableció que el núcleo del procedimiento administrativo, especialmente cuando se trata de procedimientos que implican el ejercicio de autoridad pública, no puede ser delegado a entidades privadas. Esta posición se basa en el artículo 103 de la Constitución Española, que exige que la actuación administrativa esté presidida por los principios de objetividad, legalidad y servicio al interés general. Solo los funcionarios públicos, sujetos a responsabilidad jurídica y disciplinaria, garantizan la regularidad constitucional del procedimiento administrativo y la sujeción del mismo a los principios recogidos en nuestra Carta Magna.

El criterio del Tribunal Supremo –y, por tanto, del TEAC– señala que, aunque las entidades privadas puedan colaborar en la actividad material o técnica, esta colaboración no puede extenderse a la toma de decisiones, propuestas vinculantes o tramitación sustancial de actos que afecten derechos de los ciudadanos.

Se concluye que cualquier acto dictado en un procedimiento tramitado de forma sustancial por personas sin relación funcionarial carece de validez jurídica y es nulo de pleno derecho.

2. Supuesto de hecho

El caso concreto que resuelve el TEAC tiene su origen en la actuación de una Administración tributaria local (en el seno de un procedimiento de inspección tributaria que concluyó con determinadas modificaciones censales efectuadas por el Ayuntamiento de referencia) que había suscrito un contrato con una entidad privada para que esta colaborase en la tramitación de procedimientos de inspección relacionados con tributos propios.

Esta colaboración incluía, de hecho, no solo tareas de apoyo documental o de análisis técnico, sino también intervenciones sustantivas en la redacción de borradores de actas y propuestas de liquidación. Lo que agrava notablemente la situación es el modelo de retribución acordado: la empresa privada percibía un porcentaje económico sobre la cantidad finalmente liquidada a los contribuyentes.

Este sistema de pago introduce un interés económico directo en el desenlace del procedimiento, que rompe con la imparcialidad que debe regir toda actuación administrativa. Lejos de actuar guiada por principios de objetividad y lega-

lidad, la entidad tenía un interés patrimonial en que la liquidación fuera lo más alta posible, lo que genera un conflicto con los valores constitucionales.

3. Fundamentos de derecho

La base jurídica de la resolución del TEAC y de la sentencia del Tribunal Supremo radica en una interpretación estricta del principio de legalidad, consagrado en el artículo 9.3 CE, así como del principio de objetividad del artículo 103 CE. Ambos preceptos constituyen el núcleo del modelo de función pública en el Estado de Derecho.

Desde el punto de vista normativo, la Ley 39/2015, de Procedimiento Administrativo Común, y la Ley 40/2015, de Régimen Jurídico del Sector Público, establecen que solo los órganos administrativos –y, por tanto, los funcionarios públicos– pueden ejercer funciones que impliquen autoridad pública. Esto incluye la instrucción de procedimientos, la adopción de resoluciones o la emisión de actos que afecten a los derechos e intereses de los ciudadanos.

Además, los funcionarios están sujetos a un régimen de responsabilidad y control –incluyendo la posibilidad de recurso– que no se aplica en el mismo grado a los actores privados. Este marco institucional avala, al menos en la teoría, que el procedimiento administrativo sea neutral y garantista.

En este sentido, el Tribunal Supremo concluye que cualquier intervención de una entidad privada que desborde el plano meramente material o auxiliar constituye una infracción del principio de autotutela administrativa, viciando de nulidad el procedimiento resultante. El TEAC, al aplicar esta doctrina, invalida las actuaciones inspectoras y las liquidaciones realizadas en el caso concreto.

4. Análisis

4.1. Introducción

En el marco del Derecho Administrativo español, uno de los pilares que rigen la actuación de la Administración Pública es el sometimiento pleno a la ley y al Derecho, como recoge el artículo 103.1 de la Constitución Española. Este principio se materializa en que los procedimientos administrativos deben estar presididos por los principios de legalidad, objetividad, imparcialidad y servicio a los intereses generales. En esta línea, el análisis de la intervención de entidades privadas en la tramitación de procedimientos administrativos plantea una serie de interrogantes jurídicos de relevancia constitucional y práctica, especialmente en ámbitos sensibles como el tributario.

El presente comentario tiene como eje la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, que analiza un caso en el que una entidad privada participaba en la tramitación de un procedimiento inspector. Esta resolución no innova en lo sustantivo, sino que se limita a aplicar el criterio ya sentado por el

Tribunal Supremo en una sentencia de referencia. No obstante, el caso resulta útil para profundizar en la distinción entre la actuación administrativa pública, sujeta a los principios constitucionales, y la lógica de funcionamiento de las entidades privadas, orientadas por el principio de rentabilidad.

4.2. El núcleo del conflicto: la participación privada en procedimientos administrativos

En el caso examinado, la Administración Tributaria delegó parte del procedimiento inspector a una entidad privada, cuya forma de retribución se basaba en un porcentaje de las cantidades liquidadas. Este dato, en apariencia técnico o contractual, cobra especial relevancia jurídica a la luz de los principios rectores del Derecho Administrativo. No es una cuestión menor que la entidad privada obtuviera beneficios económicos directamente proporcionales a la cuantía resultante del procedimiento. Este hecho evidencia el distinto fundamento de actuación entre una entidad pública —sujeta a la legalidad y al interés general— y una entidad privada —movida por la rentabilidad económica—.

Tal circunstancia suscita una vulneración implícita del principio de imparcialidad. La actuación de la entidad privada no estaría guiada exclusivamente por el objetivo de determinar correctamente la deuda tributaria del contribuyente, sino también por su interés económico en que dicha deuda sea lo más elevada posible. Así, se ve comprometida la objetividad del procedimiento y, por ende, la legitimidad del mismo.

4.3. Fundamento constitucional y legal de la exclusividad del procedimiento público

La tramitación de un procedimiento administrativo, especialmente uno de carácter inspector en materia tributaria, implica el ejercicio de potestades públicas que, por su naturaleza, están reservadas a funcionarios públicos. Esta reserva no es una formalidad vacía, sino una garantía de que la actuación administrativa estará presidida por los principios constitucionales de legalidad, objetividad, eficacia y servicio al interés general.

El artículo 9.3 de la Constitución Española consagra los principios de legalidad y de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos. Estos principios no pueden garantizarse adecuadamente si se permite que entidades privadas, ajenas a la lógica del Derecho Público, intervengan en la tramitación de procedimientos que afectan a derechos y deberes de los ciudadanos. El ordenamiento jurídico establece una distinción esencial entre los servidores públicos, que ejercen funciones bajo responsabilidad y sometimiento al ordenamiento jurídico, y las entidades privadas, que persiguen intereses particulares.

En este contexto, resulta clave recordar que la Ley 40/2015, de Régimen Jurídico del Sector Público, así como la Ley 39/2015, del Procedimiento Administrativo Común, reservan determinadas actuaciones a órganos administrativos y

a personal que actúa en nombre de la Administración, garantizando así la neutralidad y legitimidad del procedimiento.

4.4. La sentencia del Tribunal Supremo como piedra angular del criterio aplicado por el TEAC

La resolución del TEAC no contiene un razonamiento jurídico novedoso ni introduce un cambio interpretativo. Su principal función ha sido trasladar, al caso concreto, el criterio previamente establecido por el Tribunal Supremo en una sentencia que sí constituye el verdadero referente jurisprudencial en esta materia.

En dicha sentencia, el Alto Tribunal establece de forma tajante que las potestades administrativas no pueden ser ejercidas por entidades privadas, incluso aunque exista un convenio o contrato administrativo que las habilite formalmente para colaborar con la Administración. La razón de fondo es que dicha colaboración no puede extenderse hasta el punto de vaciar de contenido la reserva legal de funciones públicas.

El Tribunal Supremo insiste en que la tramitación del procedimiento administrativo no puede quedar en manos de entidades privadas, ya que esta tarea implica decisiones que afectan a derechos subjetivos de los ciudadanos y requieren una neutralidad que solo se garantiza mediante el ejercicio por funcionarios públicos. Asimismo, pone de relieve el riesgo de que los intereses lucrativos de la entidad contratada contaminen el procedimiento, introduciendo un sesgo inaceptable desde la óptica constitucional.

4.5. La distinción entre la actuación de los funcionarios públicos y la lógica privada

Uno de los elementos más importantes en este debate es la diferenciación entre el modo de actuar de los funcionarios públicos y el de las entidades privadas. Los primeros están sometidos al principio de legalidad y deben actuar conforme a criterios de objetividad, imparcialidad y prevalencia del interés general. Esta sujeción no es solo normativa, sino también práctica: los funcionarios responden disciplinaria y jurídicamente por sus actos, lo que garantiza un marco de responsabilidad institucional.

Por el contrario, las entidades privadas se rigen por el principio de rentabilidad y eficiencia económica. Su actuación no está guiada necesariamente por el interés general, sino por el cumplimiento de los objetivos contractuales y, en última instancia, por la obtención de beneficios. En el caso concreto que analiza el TEAC, esta tensión queda claramente reflejada en el sistema de retribución de la entidad privada, basada en un porcentaje de lo liquidado, lo cual evidencia que el incentivo principal era maximizar las cantidades exigidas, en lugar de verificar la legalidad tributaria de la conducta del contribuyente.

4.6. La aplicabilidad del criterio del TS al caso resuelto por el TEAC

Como se ha señalado anteriormente, la resolución del TEAC no introduce un nuevo planteamiento, sino que se limita a aplicar de forma mecánica el criterio establecido por el Tribunal Supremo. En este sentido, la relevancia de la resolución del TEAC no radica en su aportación doctrinal, sino en el modo en que confirma y consolida la doctrina del TS en el ámbito tributario.

Esto no es una crítica, sino una constatación del papel que debe jugar el TEAC como órgano revisor en vía económico-administrativa. Su función es garantizar que los actos administrativos se ajusten a la legalidad y a la jurisprudencia vigente, y en este caso, al adoptar el criterio del TS, refuerza la seguridad jurídica y contribuye a la uniformidad en la aplicación del Derecho.

4.7. Consecuencias prácticas y garantías para el ciudadano

El caso analizado tiene importantes repercusiones prácticas. La invalidación de los procedimientos administrativos tramitados por entidades privadas no es solo una cuestión formalista: afecta directamente a la validez de las liquidaciones tributarias, a los derechos de los contribuyentes y a la legitimidad de la actuación administrativa.

Permitir que una entidad privada tramite procedimientos administrativos introduce una grieta en el sistema de garantías que protege al ciudadano frente al poder público. El principio de autotutela administrativa, que permite a la Administración imponer obligaciones sin necesidad de acudir a los tribunales, solo se justifica si la actuación administrativa está sometida a un riguroso control de legalidad. Este control se debilita cuando los procedimientos son llevados a cabo por actores externos que no comparten las responsabilidades ni la sujeción jurídica de los órganos administrativos.

4.8. Conclusiones

Desde un punto de vista analítico, el caso comentado pone de manifiesto la tensión entre eficiencia y legalidad en la gestión pública contemporánea. En muchas ocasiones, las Administraciones Públicas recurren a la colaboración público-privada con la intención de optimizar recursos o acelerar procedimientos. Sin embargo, este objetivo pragmático no puede alcanzar al núcleo de potestades administrativas, que deben mantenerse en manos públicas.

La participación de la entidad privada en el caso analizado no puede considerarse meramente técnica o auxiliar. Su intervención fue decisiva en fases sustantivas del procedimiento, y su retribución condicionaba claramente su actuación. Este tipo de incentivos económicos distorsiona el procedimiento administrativo, convirtiéndolo en un instrumento al servicio de fines privados.

Este conflicto queda claramente reflejado en el sistema de remuneración basado en un porcentaje de lo liquidado. Se trata de un modelo que revela, de manera casi paradigmática, la incompatibilidad entre la lógica económica del sector privado y los principios que rigen la actividad administrativa. La búsqueda de rentabilidad por parte del colaborador externo entra en abierta contradicción con la obligación de objetividad e imparcialidad que impone la Constitución a toda actuación pública.

Asimismo, esta resolución tiene un importante valor preventivo: establece un criterio claro y restrictivo que debe guiar futuras relaciones entre las Administraciones y sus colaboradores privados. No se trata de rechazar toda participación externa, sino de delimitar con nitidez los márgenes dentro de los cuales dicha colaboración es admisible. Las tareas materiales, logísticas o informáticas pueden ser externalizadas; la tramitación y decisión en un procedimiento administrativo, no.

En definitiva, el TEAC actúa con corrección al aplicar la doctrina del Supremo, confirmando una interpretación que refuerza las garantías del ciudadano frente al poder público. Esta interpretación no solo protege los derechos individuales, sino que preserva la legitimidad de la actuación administrativa y la coherencia del ordenamiento jurídico.

La resolución comentada es, por tanto, un aviso a las Administraciones Públicas para que no crucen la línea que separa la colaboración técnica de la cesión de potestades públicas. Y también es una advertencia para que los contribuyentes y ciudadanos conozcan y ejerzan su derecho a impugnar procedimientos viciados por intervenciones ilegítimas.

LA VALORACIÓN DE PARTICIPACIONES NO COTIZADAS EN EL IRPF: SAN DE 18 DE MARZO DE 2025, REC. NÚM. 1282/2021

Sonia Díaz Español

Economista y Graduada en Derecho, Socia fiscal Cuatrecasas
(España)
Inspectora de Tributos de la Comunitat Valenciana en excedencia (primera promoción)

Resumen

La Sentencia de la Audiencia Nacional 1676/2025 marca un punto de inflexión en la interpretación del artículo 37.1.b) de la Ley del IRPF en relación con la valoración de participaciones no cotizadas. El pronunciamiento otorga un papel central a la prueba pericial, exige una motivación reforzada de los actos administrativos y matiza la aplicación automática de la regla objetiva de valoración. Este trabajo analiza los fundamentos jurídicos de la sentencia y sus implicaciones prácticas para la actuación de la Administración tributaria.

Palabras clave

Valoración de participaciones, IRPF, prueba pericial, motivación administrativa, Sentencia Audiencia Nacional, artículo 37.1.b) LIRPF, sanciones tributarias.

Abstract

The National Court's Judgment 1676/2025 marks a turning point in the interpretation of Article 37.1.b) of the Spanish Personal Income Tax Law regarding the valuation of unlisted shares. The ruling strengthens the evidentiary value of expert reports, requires enhanced reasoning in administrative acts, and limits the automatic application of objective valuation rules. This analysis reviews the judgment's content, legal grounds, and practical consequences for future tax administration actions.

Keywords

Share valuation, Personal Income Tax, expert evidence, administrative reasoning, National Court Judgment, Article 37.1.b) LIRPF, tax penalties.

Cómo citar: Díaz Español, S. (2025). La valoración de participaciones no cotizadas en el IRPF: SAN de 18 de marzo de 2025, rec. núm. 1282/2021 . *Revista Técnica Tributaria*, (150), 233-241.

SUMARIO

1. Doctrina del tribunal

2. Supuesto de hecho

3. Fundamentos de derecho

- 3.1. Aplicación del artículo 37.1.b) LIRPF
- 3.2. Valor probatorio de los informes periciales
- 3.3. Motivación reforzada en los actos administrativos
- 3.4. Proximidad entre valor declarado y valor de mercado
- 3.5. Relevancia en el ámbito sancionador

4. Análisis

- 4.1. Relevancia de la prueba pericial en el ámbito tributario
- 4.2. Límites a la aplicación automática de la regla objetiva
- 4.3. Relevancia de la realidad económica y contable
- 4.4. Reforzamiento de la exigencia de motivación
- 4.5. Prudencia en la imposición de sanciones

5. Implicaciones prácticas para la administración

- 5.1. Evaluación técnica de la prueba pericial
- 5.2. Justificación detallada de la regla objetiva
- 5.3. Evaluación integral de la situación económico-financiera
- 5.4. Fortalecimiento de la motivación de los actos
- 5.5. Cautela en el ámbito sancionador

6. Conclusiones

1. Doctrina del tribunal

La Sentencia de la Audiencia Nacional 1676/2025 resuelve un recurso contencioso-administrativo interpuesto por una contribuyente frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), que confirmaba una liquidación y sanción en el IRPF de 2012, derivadas de la transmisión de participaciones en una sociedad no cotizada. El núcleo del litigio residía en la valoración de dichas participaciones y en la aplicación de la regla objetiva prevista en el artículo 37.1.b) de la LIRPF.

El tribunal considera que la Administración no puede rechazar sin más los informes periciales presentados por el contribuyente, aun cuando estos hayan sido elaborados con posterioridad y en el marco de un procedimiento de comprobación. Subraya que su eficacia probatoria depende del rigor técnico, la racionalidad de la metodología empleada y su fundamentación en datos objetivos, y no de la fecha en que se hayan emitido. La aportación de un informe pericial basado en el método de los flujos de caja, que utiliza datos reales de ejercicios posteriores a la transmisión, puede ser suficiente para acreditar que el precio de transmisión se corresponde con el que habrían pactado partes independientes en condiciones normales de mercado. En consecuencia, si se justifica adecuadamente el valor de mercado, no procede la aplicación automática de la regla objetiva de valoración.

Asimismo, la Audiencia exige que los actos administrativos cuenten con una motivación reforzada cuando se aparten de las pruebas periciales o de las alegaciones formuladas por el contribuyente, y limita la aplicación automática de la regla objetiva cuando no existe una discrepancia sustancial entre el valor declarado y el estimado por el perito independiente, siempre que el informe esté debidamente fundamentado.

2. Supuesto de hecho

La controversia se origina a raíz de la transmisión, en 2012, de 1.114 participaciones de la sociedad no cotizada SIPAR 97, S.L. por parte de la contribuyente, Dña Belén. La Inspección regulariza la ganancia patrimonial declarada, al considerar que el precio de transmisión (143.981,65 euros, es decir, 129,24 euros por participación) no se corresponde con el valor de mercado entre partes independientes. En aplicación del artículo 37.1.b) LIRPF, la Administración fija el valor de transmisión en 823.868,24 euros (739,56 euros por participación), utilizando el valor teórico contable del balance de 2011.

En su defensa, la contribuyente alegó que el valor contable estaba sobreestimado, debido a la insolvencia de algunas sociedades participadas y la depreciación de activos inmobiliarios. Aportó un informe pericial que, aplicando el método de descuento de flujos de caja y utilizando datos económicos posteriores, valoraba las participaciones en 161.294 euros (144,79 euros por participación), en línea con el precio efectivamente pactado.

El TEAC desestimó la reclamación, restando valor al informe por haberse emitido con posterioridad a los hechos y basarse en información posterior. La Audiencia Nacional, sin embargo, estimó el recurso, anuló tanto la liquidación como la sanción, y ordenó la devolución de las cantidades satisfechas.

3. Fundamentos de derecho

La resolución judicial analizada descansa sobre una serie de fundamentos jurídicos que resultan esenciales para comprender el alcance del pronunciamiento. Antes de entrar en cada uno de los subapartados, conviene resaltar que la Audiencia Nacional combina un análisis estricto de la literalidad del artículo 37.1.b) LIRPF con una visión flexible y adaptada a la realidad económica. Este equilibrio explica tanto la validación de los informes periciales como la exigencia de una motivación reforzada en los actos administrativos.

3.1. Aplicación del artículo 37.1.b) LIRPF

Este precepto establece que, en transmisiones onerosas de valores no negociados, la ganancia o pérdida patrimonial se determina por la diferencia entre el valor de adquisición y el de transmisión. En defecto de prueba del valor pactado entre partes independientes, el valor de transmisión no podrá ser inferior al mayor entre el valor teórico contable y el resultante de capitalizar al 20% el promedio de beneficios de los tres ejercicios anteriores.

La clave está en la carga probatoria: corresponde al contribuyente demostrar que el valor pactado refleja condiciones de mercado. Si lo acredita, no procede aplicar sin más la regla objetiva.

3.2. Valor probatorio de los informes periciales

El tribunal rechaza la descalificación de los informes periciales elaborados a posteriori. Considera que la fecha de emisión no es, por sí sola, causa suficiente para excluir su valor probatorio. Lo determinante es su solidez metodológica, el respaldo en datos objetivos y la coherencia de sus conclusiones.

El informe de la contribuyente aplicaba el método de descuento de flujos, con base en datos reales posteriores, lo que el tribunal considera justificado, habida cuenta de la situación económica de la sociedad: pérdidas recurrentes, activos sobrevalorados y dificultades del sector.

3.3. Motivación reforzada en los actos administrativos

La sentencia exige una motivación exhaustiva y reforzada en los actos que desestiman pruebas periciales o alegaciones del contribuyente. No basta invo-

car la falta de contemporaneidad del informe o la superioridad del valor contable; se requiere un análisis técnico que justifique, con detalle, por qué no se acepta la valoración aportada.

3.4. Proximidad entre valor declarado y valor de mercado

El tribunal pone el acento en la escasa diferencia entre el valor declarado y el estimado por el perito independiente. Cuando ambos están próximos y el informe está bien fundamentado, la Administración no puede acudir automáticamente a la regla objetiva.

3.5. Relevancia en el ámbito sancionador

La anulación de la sanción refuerza la tesis de que no cabe imponer sanciones cuando la discrepancia se produce en torno a cuestiones valorativas complejas, sustentadas en informes técnicos, y el contribuyente ha actuado de buena fe.

4. Análisis

El impacto de la sentencia trasciende el caso concreto y obliga a reflexionar sobre la práctica administrativa, la función de la prueba pericial y los límites de la regla objetiva en la valoración de participaciones no cotizadas. A continuación, se examinan los principales vectores de cambio que introduce este pronunciamiento y que marcarán previsiblemente la actuación futura de la Administración tributaria y de los tribunales económico-administrativos.

4.1. Relevancia de la prueba pericial en el ámbito tributario

La sentencia modifica un enfoque habitual en la práctica inspectora: la desconfianza hacia informes elaborados en defensa del contribuyente. La Audiencia corrige esta inercia, afirmando la necesidad de un examen técnico de su contenido, metodología y solidez, al margen de su momento de elaboración.

Esto implica que, en adelante, la Administración deberá analizar en profundidad los informes periciales, rebatirlos con argumentos técnicos y no con meras afirmaciones genéricas, y motivar de forma reforzada sus decisiones cuando se aparte de las conclusiones de dichos informes.

4.2. Límites a la aplicación automática de la regla objetiva

La sentencia limita la aplicación automática de la regla objetiva de valoración del artículo 37.1.b) LIRPF. Si el contribuyente aporta un informe pericial riguroso

y el valor declarado no difiere sustancialmente del estimado por el perito, la Administración no puede aplicar sin más la valoración contable o la capitalización de resultados. Debe justificar de forma específica y motivada por qué considera que el valor declarado no se corresponde con el de mercado.

Esto refuerza la seguridad jurídica de los contribuyentes y obliga a la Administración a un análisis más individualizado y técnico de cada caso.

4.3. Relevancia de la realidad económica y contable

El tribunal legitima el uso de métodos de valoración alternativos, como el descuento de flujos, cuando permiten reflejar con mayor fidelidad la situación económica de la sociedad transmitida. Se reconoce así el valor de métodos dinámicos frente a una aplicación rígida de los criterios contables.

Esto supone un avance respecto a la tradicional preeminencia de los valores contables, permitiendo una valoración más ajustada a la realidad económica y evitando distorsiones en la tributación de las ganancias patrimoniales.

4.4. Reforzamiento de la exigencia de motivación

La sentencia exige a la Administración una motivación reforzada en sus actos de liquidación y sanción cuando desestime pruebas periciales o alegaciones del contribuyente. La simple referencia a la falta de contemporaneidad del informe o a la existencia de valores contables superiores no será suficiente para desvirtuar la prueba aportada.

Esto obliga a los órganos de inspección y a los tribunales económico-administrativos a fundamentar de manera exhaustiva sus resoluciones, detallando las razones técnicas y económicas que justifican su decisión.

4.5. Prudencia en la imposición de sanciones

Cuando la valoración es discutible y el contribuyente ha actuado con diligencia y buena fe, no procede sancionar. La sentencia subraya la necesidad de ponderación en el ámbito sancionador, especialmente en supuestos donde la controversia se centra en la interpretación o aplicación de métodos de valoración complejos.

5. Implicaciones prácticas para la administración

Más allá de su dimensión doctrinal, la sentencia tiene efectos inmediatos en la operativa de la Administración tributaria. Supone un aviso claro de que no bastará aplicar de forma automática la regla objetiva de valoración, ni desesti-

mar informes técnicos sin un análisis profundo y motivado. Se abre, por tanto, un escenario de mayor exigencia técnica y de revisión de prácticas inspectoras consolidadas.

5.1. Evaluación técnica de la prueba pericial

La Administración deberá afrontar con mayor rigor técnico el análisis de los informes aportados, sin descalificarlos automáticamente por haber sido emitidos tras la apertura del procedimiento.

5.2. Justificación detallada de la regla objetiva

Ya no basta con invocar la norma para aplicar la valoración contable. Cuando el contribuyente justifica con solvencia su valoración, la Administración deberá rebatirla con argumentos técnicos igualmente sólidos, la carga de la prueba se desplaza parcialmente hacia la Administración que deberá rebatir el contenido del informe pericial.

5.3. Evaluación integral de la situación económico-financiera

La Administración deberá analizar con mayor profundidad la situación económica y contable de la sociedad objeto de valoración, considerando no solo los datos contables históricos, sino también la evolución posterior y las circunstancias del mercado. No podrá limitarse a aplicar de forma automática los valores contables si existen pruebas fundadas que demuestren una situación distinta.

5.4. Fortalecimiento de la motivación de los actos

La Administración deberá revisar sus estándares de motivación, particularmente cuando se aparte de informes técnicos debidamente fundados. Las resoluciones deberán ser más exhaustivas y menos formularias.

5.5. Cautela en el ámbito sancionador

La sentencia aconseja prudencia. Las discrepancias en valoraciones complejas, en ausencia de dolo o negligencia, no deben dar lugar, sin más, a sanciones tributarias.

6. Conclusiones

La resolución de la Audiencia Nacional no solo resuelve un litigio concreto, sino que proyecta criterios de alcance general que reconfiguran la práctica administrativa en materia de valoración de participaciones no cotizadas. El fallo invita a replantear la relación entre Administración y contribuyente en un terreno técnico y complejo, reforzando la seguridad jurídica y la necesidad de un diálogo basado en pruebas y argumentación.

La Sentencia de la Audiencia Nacional 1676/2025 constituye un hito en la interpretación del artículo 37.1.b) LIRPF. Refuerza la importancia de la prueba pericial, limita la aplicación automática de la regla objetiva, y exige a la Administración una mayor calidad técnica y motivación en sus actos.

El fallo sienta las bases para una Administración más exigente en su argumentación, más respetuosa con las pruebas aportadas por el contribuyente y más prudente en el ejercicio de su potestad sancionadora. Todo ello redunda en una mayor seguridad jurídica y en un trato más equilibrado entre Administración y contribuyente en un terreno, el de la valoración, especialmente sensible.

EL DELITO CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA ANTE EL CERTIFICADO DE RESIDENCIA FISCAL. CASO SITO PONS. STSJ CATALUÑA 117/2025, DE 1 DE ABRIL

Luis Manuel Alonso González
Universidad de Barcelona
(España)
https://orcid.org/0000-0003-2344-2621

Resumen

El Tribunal Superior de Justicia de Cataluña absuelve a un célebre deportista acusado de delito fiscal. En línea con la doctrina del Tribunal Supremo, la sentencia ratifica la relevancia de contar con un certificado de residencia fiscal del cual resulte la condición no residente fiscal en España. Además, se hacen interesantes consideraciones sobre la necesidad de interponer sociedades por motivos no fiscales.

Palabras clave

Simulación, Delito fiscal, Certificado de residencia fiscal.

Abstract

The High Court of Justice of Catalonia acquits a famous athlete accused of tax fraud. In line with the doctrine of the Supreme Court, the ruling confirms the importance of having a tax residence certificate proving non-resident tax status in Spain. In addition, interesting considerations are made regarding the need to set up companies for non-tax reasons.

Keywords

Sham, Tax crime, Tax residence certificate.

Cómo citar: Alonso González, L.M. (2025). El delito contra la Hacienda Pública ante el certificado de residencia fiscal. Caso Sito Pons. STSJ Cataluña 117/2025, de 1 de abril. *Revista Técnica Tributaria*, (150), 243-251.

SUMARIO

1. Doctrina del tribunal
2. Supuesto de hecho
3. Fundamentos de derecho
4. Análisis

1. Doctrina del tribunal

El Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (TSJC), sección de apelación penal de la Sala Civil y Penal, resuelve en su sentencia 117 de 2025, fechada el 1 de abril de ese año, el recurso de apelación interpuesto por el Abogado del Estado en representación de la AEAT, al que se adhirieron el Ministerio Fiscal y el Abogado de la Generalitat, contra la Sentencia que la Audiencia Provincial de Barcelona (SAP BCN) dictó el 12 de diciembre de 2022 absolviendo al conocido deportista Sito Pons de sendos delitos contra la Hacienda Pública por IRPF (2010, 2013 y 2014) e IP (2012, 2013 y 2014). Como dijimos hace poco tiempo en referencia a la sentencia absolutoria dictada en el caso de Ildefonso Falcones (SAP Barcelona 772/2024, de 26 de septiembre), las sentencias absolutorias pasan sin pena ni gloria ante la opinión pública sin que se reivindique mínimamente a la persona acusada que ha tenido que vivir con el peso de una acusación por delito fiscal durante bastantes años.

La premisa de la que parte el tribunal es el carácter restrictivo de los criterios que permiten anular una sentencia absolutoria. Con cita de la STC 72/2024, de 7 de mayo, nos recuerda que "*la asimétrica posición de garantía de las partes en el proceso penal (...) repercute en las exigencias de motivación dictadas en la instancia, de modo que las condenatorias deben ser más rigurosas requiriendo un "canon reforzado de motivación"*, mientras que en las sentencias absolutorias "*la función del tribunal de apelación debe circunscribirse a supervisar externamente la suficiencia, cogerencia y razonabilidad del discurso que une la actividad probatoria con el relato fáctico resultante, y de la duda expresada sobre la acreditación de los hechos*". Y es que, como ha resaltado la STS 733/2021, de 28 de septiembre, en la segunda instancia "*se otorga una clara prevalencia al derecho de la persona absuelta a que su estatus de inocencia no sea revertido frente al derecho de la acusación a pretender ante el tribunal superior el castigo de quien considera responsable del delito*" (FD 11).

Sería un error, no obstante, extraer de este introito que la Sala no tenga muy claro que lo procedente es reiterar la inocencia del acusado pues no se ha probado que tuviera su residencia fiscal en España durante los ejercicios más arriba indicados. Como sucede con no pocos deportistas profesionales la cuestión de su auténtica residencia fiscal germina en un conflicto con la Hacienda Pública que, acaso buscando visibilidad y ejemplaridad, reenvía sus expedientes administrativos a la vía penal. Tal y como reconoce la sentencia, "*el Tribunal a quo no considera probado que el acusado tuviera su domicilio fiscal en España, ni tampoco en el Reino Unido*" (FD 14), pero tampoco es su función pronunciarse al respecto. En cambio, sí debía dirimir si el antiguo piloto de motos era residente fiscal en España y ese extremo no se tuvo por acreditado con la consecuencia de que no pudo haber cometido los delitos de los que se le acusa si la Hacienda Pública española no es su acreedor tributario. Aquella duda sobre si residió en España en términos fiscales en aquella época determinará la resolución del caso a favor del acusado.

El centro del debate lo ocupa la cuestión de la validez que merece otorgarse a un certificado de residencia fiscal emitido, en este caso, por las autoridades competentes británicas en el sentido de que Pons era residente fiscal en el Reino

Unido. Como, por desgracia, estamos acostumbrados a ver, las autoridades fiscales españolas rechazaron su contenido. En este punto el TSJ de Cataluña se remite al FD 4º de la sentencia de la AP de Barcelona porque con un verbo claro expresa lo siguiente:

"Las Acusaciones parecen cuestionar la validez de ese certificado o cuando menos lo ponen en solfa. Sin embargo, se trata de una de las formas reconocidas por la legislación y la jurisprudencia de acreditación de la residencia fiscal que, conforme a reiterada doctrina, tanto de la Audiencia Nacional, como del Tribunal Supremo, es perfectamente válida y suficiente, sin que sea dable recelar de lo afirmado en esa certificación emitida por las autoridades británicas competentes.

Ese documento no puede ser soslayado. La propia Subdirección General de Fiscalidad Internacional de la DGT, Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, viene a admitir y reconocer esa documentación existente en relación con el procedimiento amistoso iniciado por las autoridades fiscales británicas ante la solicitud del Sr. Eloy, a los efectos de determinar la residencia fiscal del aquí acusado.

Así, el Reino Unido remitió dos cartas a la autoridad española competente, en este caso, la dirección General de Tributos, fechadas el 28 de julio de 2017 y el 18 de octubre de 2017, dos días antes de la remisión de las actuaciones inspectoras por parte de la Administración Tributaria a la Fiscalía cual es de ver en los documentos aportados a la causa.

Y, debe subrayarse, que la expedición de esa certificación no constituye un acto de automatismo, sino que viene precedida su emisión por una actividad de comprobación por parte de las autoridades competentes británicas, a fin de cerciorarse de que, efectivamente, el Sr. Eloy, tenía residencia fiscal en el Reino Unido. Y resulta que, según las autoridades británicas, el Sr. Eloy cumple con los requisitos domésticos previstos en la legislación tributaria inglesa para ser reputado residente fiscal en el Reino Unido, concretamente con domicilio en Londres. Y es lógico que así sea, dado que las autoridades británicas, son los intérpretes del Convenio suscrito con España, y por ello deben asumir el compromiso de llevar a cabo un profundo análisis, en el caso, durante cuatro meses para concluir que el Sr. Eloy es residente fiscal en el Reino Unido. Tratan los peritos de la AEAT de desautorizar ese certificado del que afirman no puede surtir efectos porque las autoridades fiscales inglesas no han verificado que el Sr. Eloy cumpla con los requisitos para poder disponer del mismo, folio 920 de su informe. Nada más lejos de la realidad, lo cierto e inconcuso es que las autoridades británicas afirman y certifican que fruto de las comprobaciones realizadas, llegan a concluir que el Sr. Eloy tiene la residencia fiscal en el Reino Unido.

Es más, esa afirmación contenida en un certificado emitido por una autoridad extranjera competente debe ser respetada al hallarse indisolublemente vinculada al denominado principio de no indagación. En efecto, es asaz conocido que la jurisprudencia del Tribunal Supremo, en varias ocasiones, ha declarado que las autoridades o los tribunales españoles no pueden erigirse en una suerte de custodios de la legalidad de las actuaciones efectuadas en otro país perteneciente a la Unión Europea, ni someter dichas pruebas al contraste con la legislación española.

Es decir, carecen de la llamada facultad de supervisión. Así lo establecen, entre otras las SSTS de 25 de septiembre de 2002 y la de 10 de enero de 2003".

"Escapa a la competencia de los Tribunales "reinterpretar" los Tratados prescindiendo de los sistemas establecidos para resolver las dudas que su aplicación suscite, y, por esa vía, concretamente, negar a una persona la condición de residente o domiciliado en el Reino Unido, aunque el Reino Unido se la reconozca. Y ello en absoluto es baladí, dado que de ello precisamente depende la efectiva condición de deudor tributario en orden a la posible subsunción en la tipicidad, y, siendo ésta la máxima expresión del principio de legalidad penal, no tienen cabida conjeturas, presunciones o suposiciones en contra del acusado"

2. Supuesto de hecho

Sito Pons era manager de la escudería que llevaba su nombre, "Pons Racing", y que participaba en competiciones internacionales. Ahora bien, quien ostentaba los derechos de participación en tales competiciones era la sociedad londinense "Shotmode Ltd, quien mantenía un contrato de agencia con otra sociedad, "Amadom Ltd", sujeta también a la fiscalidad del Reino Unido. "*Para poder participar en la competición internacional de motos es necesario que los derechos los ostente una persona jurídica",* informa la sentencia. En este caso "Pons Racing" lo hacía a través de "Shotmode Ltd". Determinadas sociedades españolas ubicadas en Castellbisbal, provincia de Barcelona, desarrollaban funciones de soporte técnico y logístico a "Shotmode Ltd".

3. Fundamentos de derecho

Al margen del tratamiento que la sentencia otorga al certificado de residencia fiscal expedido por las autoridades fiscales británicas, tema central sobre el que volveremos en el siguiente apartado, hallamos otras cuestiones también de enorme interés:

a) El caso de Sito Pons es útil para ilustrar por qué, en ocasiones, el recurso a una sociedad mercantil para desarrollar una actividad en apariencia puramente individual se encuentra plenamente justificado. Tal y como se dice en el FD 6º de la sentencia de instancia: "*La intervención de una sociedad es conditio sine qua non, es preceptiva. Una persona física no puede ser titular de los derechos para participar en los campeonatos del mundo del motor*"; "*corolario de ello es que el beneficio de esa actividad será imputable no a la persona física sino a la compañía que participe en el campeonato mundial y por ello sería la dicha compañía quien tendría que tributar, en su caso, con arreglo al Impuesto de Sociedades que es el que grava los beneficios de las personas jurídicas. Item más, no es factible establecer una suerte de equivalencia o de identidad de servicios entre la labor desarrollada por el Sr. Pons y la compañía mercantil*". Y es que, como asevera algo después, "*así las cosas, se niega que nos hallemos en un supuesto de situación simulada, de sociedad interpuesta. No es dable en ese escenario de las exigencias formales de la competición internacional entender*

que se ha producido una intervención artificiosa de una sociedad mercantil, dado que, repetimos, no puede competir una persona física, debe ser una persona jurídica, una sociedad". Por ello, el beneficio que obtenga la escudería no se le puede imputar al Sr. Pons como persona física y no puede pretender gravarle en su IRPF pues la tributación correcta lo sería, en su caso, por el Impuesto sobre Sociedades.

La AP de Barcelona, en un pasaje de su sentencia que reproduce fielmente la sentencia de 12 de diciembre de 2022 (FD 22), formula la siguiente reflexión: "*resulta que la imputación por la presunta deuda tributaria se dirige y se mantiene única y exclusivamente por el IRPF y no se dirige la acusación contra las mercantiles, SHOT-MODE, MOTOSPAIN o FORMULARACES, por el indicado Impuesto sobre Sociedades ni cabe transmutar el título de imputación mutándolo por un impuesto diferente pues ello socava el principio acusatorio formal generando indefensión*". Y es que "*estas compañías en ningún momento han sido consideradas por la Inspección como titulares de la escudería, lo que revela una incongruencia*".

b) Las competiciones en coche y moto que gestionaba su escudería llevaban a Pons a estar viajando por el mundo más de 200 días al año, pero Pons era residente fiscal en el Reino unido desde 2013 conforme a las autoridades fiscales británicas que lo hicieron constar en el certificado de residencia fiscal expedido al efecto. La Inspección de los tributos acude aquí a un argumento muy manido: la residencia fiscal en Londres es simulada, acusación que ya fue rechazada por la sentencia de instancia (FD 4º). No queda claro en este concreto caso si se insinúa que la simulación se extiende a la obtención de dicho certificado por parte del Reino Unido o si es una manera de desacreditar genéricamente que el contenido de un certificado es adverso a la Hacienda española. De tratarse de lo primero nos encontraríamos ante una situación de imposible desarrollo. Si uno de los rasgos distintivo de la simulación según la doctrina privatista es la existencia de un acuerdo simulatorio, un acuerdo que debe adoptarse entre dos o más partes diferenciadas, habrá que convenir en la imposibilidad de una simulación unilateral. En tal caso, la calificación ha de orientarse por otros derroteros, como puede ser la reserva mental o hacia algún tipo de falsedad, pero ya no habrá concierto de voluntades sobre el cual erigir la mentira frente a terceros.

c) La resolución judicial objeto de comentario no recoge una apreciación sumamente interesante que sí deslizaba el tribunal de instancia. Así, en la sentencia de 12 de diciembre de 2022, se dijo que "*la Administración española con frecuencia parte de la suposición apriorística de que los no residentes en realidad pagan poco o nada en los países de su residencia, lo que haría de los Convenios una vía de defraudación*". Y que, "n*o es dable "ab initio" rechazar la aplicabilidad del Convenio entre España y el Reino Unido, establecido para evitar la doble imposición, siendo que el texto internacional fija criterios (siguiendo el Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio de la OCDE) de solución de los posibles conflictos tributarios (enfrentamiento entre las pretensiones tributarias de cada Estado). El armazón argumental de los técnicos, actuarios de la AEAT y de las acusaciones parte de la consideración de excluir del ámbito aplicativo del Convenio a un contribuyente cuando obtiene cualquier renta que no haya sido expresamente gravada de forma efectiva en el país cuya residencia fiscal se invoca (en este caso el Reino Unido), como si ese hecho determinara la automática prioridad tributaria de la norma interna española y*

la inaplicación del Convenio a los efectos de determinar el país de residencia fiscal del contribuyente"

Pues bien, ante la tradicional exigencia de que los sujetos tributen por renta mundial en uno u otro país, conviene advertir de que llevar al extremo este deseo puede llevar a situaciones absurdas, como puede ser no reconocer nunca la validez a efectos fiscales de un traslado de residencia desde España a un territorio de destino donde no se tribute con aquel alcance aunque no se dieran ningunas de las situaciones que, conforme al art. 9 LIRPF, pueden impedir dejar de ser residente fiscal en España. El mismo razonamiento aplica en el caso de que en lugar de una ausencia de tributación, el país de destino se caracterice por una tributación suficientemente atenuada en comparación con la que rige en el país de origen. Además, la exigencia de haber tributado por renta mundial no figura ni en citado precepto del IRPF ni en ninguna otra norma. Privilegiarlo en exceso puede llevar a una quiebra del principio de legalidad tributaria, siendo evidente su repercusión, entonces, en la tipicidad y legalidad penal.

d) Otra apreciación de nivel que se hizo por parte del tribunal de instancia camina en la dirección de abrir la puerta a apreciar un error invencible:

"que el contribuyente disponga de un certificado de residencia emitido por las autoridades fiscales competentes de otro país implica que una de las Administraciones llamadas a la interpretación del Convenio ha considerado que, de acuerdo con el mismo, el contribuyente es residente en otro país distinto de España. De ahí que difícilmente pueda hablarse en estos supuestos de la comisión de un delito fiscal, a tenor del art. 305 del Código Penal, pues como recuerda cierto sector doctrinal (artículo publicado por D. Luis Rodríguez Ramos en Diario La Ley, Nº 7095, Sección Doctrina, de 19 de enero de 2009), el error invencible del tipo resulta en tal circunstancia de evidente aplicación, ya que si uno de los dos intérpretes del Convenio manifiesta que el contribuyente es residente en su país, cómo no va a existir error por parte del contribuyente al hacer lo que dice ese intérprete por mucho que, según el criterio de otro intérprete (en este caso las autoridades tributarias españolas), se afirme lo contrario, esto es, que esté dejando de ingresar una determinada cantidad de dinero sujeto a tributación en el otro Estado contratante" (FD 6º)

El propio TEAR de Cataluña se adhiere a esta corriente en su resolución de 7 de mayo de 2015 (rec. 08/05059/2013 y 08/05060/2013), Caso Dani Pedrosa, cuando, en su FD 10º, advierte que "*el acuerdo sancionador no hace ninguna referencia al hecho, relevante a efectos de valorar la conducta del sujeto pasivo, de que éste dispusiera de un certificado de residencia fiscal, formalmente correcto, emitido por las autoridades fiscales británicas*". El siguiente paso, en el FD 11º, es señalar la ausencia de motivación adecuada del elemento subjetivo de la culpabilidad y proceder a la anulación de la sanción.

4. Análisis

Vamos a extendernos un poco más sobre la relevancia que debe concederse a un certificado de residencia fiscal emitido por otro país a los efectos del Con-

venio. Es de importancia capital subrayar que la posición de los tribunales penales coindice con la de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo (TS).

Debe empezar por citarse la STS 778/2023, de 12 de junio, donde se resuelve el caso de un asesor financiero que es objeto de una inspección tributaria que termina con una cuantiosa regularización a base de negarle su condición de no residente fiscal en España. El sujeto en cuestión goza de doble nacionalidad marroquí-estadounidense y en fase de revisión se irroga la condición de residente fiscal en Estados Unidos aportando certificados de residencia fiscal expedidos por las autoridades de ese país a los efectos del CDI firmado con España. En el FD 3º.2 se aseverará de forma contundente que

> *"resulta determinante señalar* **que** *si el certificado de residencia fiscal está emitido por la autoridad competente del país y se hace constar de forma expresa, como resulta preceptivo, que se extiende a los efectos de un CDI, lo que concurre en el caso que se examina, dado que los certificados fueron emitidos por el Servicio de Impuestos Internos del Departamento del Tesoro de EEUU, especificando que el recurrente fue residente fiscal en EEUU en los ejercicios 2008, 2009 y 2010 "dentro de lo que implica la Convención en materia de Impuesto sobre la Reta entre los Estados Unidos y España", la consecuencia que se extrae es que tales certificados deben reputarse hábiles para probar la residencia fiscal en EEUU a efectos de la aplicación del CDI entre España y Estados Unidos y, por tanto, hábiles para considerar que existe un conflicto de residencia entre España y EEUU".*
>
> *"La condición de residente fiscal se tiene cuando se cumplen los requisitos que el ordenamiento jurídico ha fijado para otorgar esa calificación, lo que ha de quedar acreditado en el expediente mediante la aportación de una documentación específica, en este caso, mediante la aportación de un "certificado de residencia fiscal expedido por la autoridad fiscal correspondiente que justifique esos derechos, en el que deberá constar expresamente que el contribuyente es residente en el sentido definido en el Convenio (Orden EHA 3316/2010)"*
>
> *"Ante dicha aportación, tal y como aduce la parte recurrente, los órganos administrativos o judiciales nacionales no eran competentes para enjuiciar las circunstancias en las que se había expedido un certificado de residencia fiscal por otro Estado, ni, en consecuencia, podían prescindir del contenido de un certificado de residencia fiscal emitido por las autoridades fiscales de un país que ha suscrito con España un Convenio, cuando dicho certificado se extiende a los efectos del Convenio, pues ello implica contravenir lo dispuesto en el art. 96 CE y en los artículos 1.1, 1.2 y 4.1 del CDI ...".*

Con la consecuencia de que "*su aportación debería haber conducido necesariamente a tener por acreditada la existencia de un conflicto en la residencia fiscal*" (FD 3º.3).

Al hilo de escribir este comentario de sentencia, se ha hecho pública la STS 971/2025, de 15 de julio, en cuyo FD 7º se establece como jurisprudencia lo siguiente:

> *"1. Los órganos administrativos o judiciales nacionales no son competentes para enjuiciar las circunstancias en las que se ha expedido un certificado de*

residencia fiscal por otro Estado ni, en consecuencia, pueden prescindir del contenido de un certificado de residencia fiscal emitido por las autoridades fiscales de un país que ha suscrito con España un Convenio de Doble Imposición, cuando dicho certificado se ha extendido a los efectos del Convenio.

2.A los efectos de analizar la existencia de un conflicto de residencia entre dos Estados, la validez de un certificado de residencia expedido por las autoridades fiscales del otro Estado contratante en el sentido del Convenio de Doble Imposición debe ser presumida, no pudiendo ser su contenido rechazado, precisamente por haberse suscrito el referido Convenio.

3.Un Estado firmante de un Convenio de Doble Imposición no puede, de forma unilateral, enjuiciar la existencia de un conflicto de residencia, prescindiendo de la aplicación de las normas específicas suscritas en el referido Convenio para estos casos. De esta forma, ante un conflicto de residencia, es necesario acudir a las normas previstas para su solución en el Convenio de Doble Imposición, requiriendo para ello de una interpretación autónoma en relación con las normas internas que alberguen conceptos similares.

Es de esperar que la claridad y rotundidad de estas sentencias clausure de una vez por todas una etapa de comportamiento ilegal de la administración que tantos y tantos problemas ha provocado a los contribuyentes.

EL PERPETUO REGRESO AL PASADO: A PROPÓSITO DE LA STS 382/2025 DE 2 DE ABRIL DE 2025, REC. 8998/2022

Maria Teresa González Martínez
Socia de EY Abogados. Doctora en Derecho (España)

Resumen

El Tribunal Supremo en su sentencia número 382/2025, de 2 de abril, interpreta el vigente artículo 115 LGT permitiendo a la Administración la revisión de situaciones acontecidas en ejercicios prescritos, aun habiendo sido efectuadas bajo la vigencia de la LGT de 1963, siempre que sus efectos se proyecten en ejercicios no prescritos.

Esta sentencia cuenta con el voto particular concurrente del Magistrado Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís, quien señala la necesidad de poner coto a la imprescriptibilidad de estas facultades de comprobación para salvaguardar el principio de seguridad jurídica y el derecho de defensa.

Palabras clave

Prescripción, seguridad jurídica.

Abstract

The Supreme Court, in its ruling number 382/2025, dated April 2, analyzes Article 115 of the General Tax Law, allowing the Tax Administration to review situations that occurred in statuted-barred years, even if they were carried out under the validity of the LGT of 1963, provided that their effects extend into non-prescribed years.

This ruling includes a concurring opinion from the Honorable Magistrate Mr. Francisco José Navarro Sanchís, who states that limits must be placed on the non-prescriptibility of these verification powers to safeguard the principle of legal certainty and the right to defense.

Keywords

Statute of limitations, Legal certainty.

Cómo citar: González Martínez, M.T. (2025). El perpetuo regreso al pasado: a propósito de la STS 382/2025 de 2 de abril de 2025, rec. 8998/2022. *Revista Técnica Tributaria*, (150), 253-261.

SUMARIO

1. Doctrina del tribunal
2. Supuesto de hecho
3. Fundamentos de derecho
4. Análisis

1. Doctrina del tribunal

El Tribunal Supremo en esta relevante sentencia fija la siguiente doctrina legal: tras la modificación introducida en el artículo 115 de la Ley General Tributaria por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, la Inspección puede calificar como simulado un negocio jurídico celebrado en un ejercicio prescrito durante la vigencia de la Ley General Tributaria de 1963, pero cuyos efectos se proyectan en ejercicios no prescritos.

En idéntico sentido, vid. sentencia de 11 de marzo de 2024, recurso nº 8243/2022.

2. Supuesto de hecho

El origen del presente procedimiento trae causa de la regularización practicada a un obligado tributario, persona física, en el marco de un procedimiento inspector iniciado el 30 de junio de 2014 en relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicios 2009-2013.

La Inspección determinó la existencia de un acuerdo simulatorio en lo que concierne, exclusivamente, a la operación de cesión de los derechos económicos correspondientes al obligado tributario a favor de la sociedad de la que es socio y administrador único. Los contratos cuestionados habían sido firmados entre 1991 y 1993.

Como consecuencia de dicha calificación, se procedió a imputar a la persona física el 100% de los ingresos que la sociedad contabilizó y declaró derivados de los derechos de compensación económica satisfechos, minorándose en sede de la sociedad la base imponible declarada en el importe de dichos ingresos. A consecuencia de la anterior regularización, se inició un procedimiento sancionador que finalizó con la imposición de cuatro sanciones, por la comisión de las infracciones tributarias tipificadas en el artículo 191 LGT.

3. Fundamentos de derecho

La cuestión identificada como de interés casacional se contrae a determinar si tras la modificación introducida en el artículo 115 de la LGT por la Ley 34/2015, la Inspección puede calificar como simulado un negocio jurídico celebrado en un ejercicio prescrito –en este caso, el contrato de cesión de crédito formalizado en el año 1991– durante la vigencia de la LGT 1963, pero cuyos efectos se proyectan en ejercicios no prescritos (IRPF ejercicios 2009 a 2013).

El marco normativo de aplicación es el siguiente:

- Los arts. 66 bis y los apartados 1 y 2 del artículo 115 de la LGT en su redacción otorgada por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la LGT.

– La disposición transitoria única que establece que lo dispuesto en el artículo 66 bis, en los apartados 1 y 2 del artículo 115, y en el apartado 3 del artículo 70, en las redacciones dadas por la citada Ley 34/2015, resultarán de aplicación en los procedimientos de comprobación e investigación ya iniciados a la entrada en vigor de la misma en los que, a dicha fecha, no se hubiese formalizado propuesta de liquidación.

A juicio del Tribunal Supremo, del contenido de los preceptos transcritos y conforme a la intención del legislador plasmada en el Preámbulo de la Ley 34/2015, se desprende que la LGT, tras la reforma referida, adopta en este punto el criterio históricamente mantenido (sic) por la Administración tributaria conforme al cual el artículo 66 LGT, que regula el instituto de la prescripción, no impide comprobar ejercicios prescritos que puedan proyectar sus efectos en ejercicios no prescritos. Para ello, añade un nuevo artículo 66 bis en el que se reconoce de manera expresa la imprescriptibilidad de la potestad administrativa para comprobar. Esta competencia no faculta en ningún caso a liquidar ejercicios prescritos, por lo que el ejercicio de la potestad comprobadora respecto de ejercicios prescritos exigirá, en todo caso, que de la misma se deduzcan efectos sobre un ejercicio susceptible de inspección.

De acuerdo con el régimen transitorio de estas normas, lo expuesto resultará de aplicación a los procedimientos de comprobación e investigación ya iniciados a la entrada en vigor de la Ley, en los que a dicha fecha no se hubiera formalizado propuesta de liquidación.

En este sentido, dado que el procedimiento de comprobación que se encuentra en el origen del presente procedimiento se inició en fecha 30 de junio de 2014, y a la fecha de entrada en vigor de la Ley 34/2015 –12 de octubre de 2015– todavía no había sido formalizada propuesta de liquidación, resulta de plena aplicación esta Ley. Para la Excma. Sección 2ª la fecha en que tuvo lugar el negocio comprobado como fecha de referencia para determinar el régimen jurídico aplicable a la potestad de comprobación de la Administración sobre ejercicios prescritos, es irrelevante a partir de la entrada en vigor de la Ley 34/2015, cuyo régimen jurídico resulta diferente y de obligado cumplimiento y en que la aplicación de la imprescriptibilidad de las actuaciones de comprobación por designio del legislador resulta inequívoca.

En suma, a juicio del Alto Tribunal, tras la Ley 34/2015, cuya aplicación en el caso examinado no es controvertida, y cualquiera que sea la fecha de celebración del negocio «calificado», se habilita a la Administración para el ejercicio retroactivo o «hacia atrás» de su potestad de comprobación, al haberse alterado el régimen legal de la prescripción como consecuencia de la separación de las facultades de comprobar y de liquidar.

4. Análisis

Desde la perspectiva del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, el objeto del recurso que ha dado lugar a la sentencia que comentamos se circunscribía a reiterar, matizar o precisar la doctrina acerca de si, tras la

modificación introducida en el artículo 115 de la Ley General Tributaria por la Ley 34/2015, la Administración puede recalificar como simulado un negocio jurídico celebrado en un ejercicio prescrito regido por la LGT de 1963, pero cuyos efectos se proyectan en ejercicios no prescritos

Este recurso de casación es idéntico, prácticamente, al decidido en la sentencia de 11 de marzo de 2024, recurso nº 8243/2022. La igualdad de ambos casos es tal que vienen referidos al mismo contribuyente pero a ejercicios distintos. Como se suscitó en ambos el mismo problema jurídico, la Sección se remite *in aliunde* a lo declarado en aquella sentencia, con valor de doctrina. Sin embargo, el magistrado ponente D. Francisco José Navarro Sanchís formula un voto particular concurrente en el que con su habitual maestría y elegancia literaria expresa su discrepancia con parte de la fundamentación jurídica que conduce al fallo.

Es pertinente recordar que el actual Presidente de la Sección, ya había manifestado su discrepancia con la doctrina casacional establecida en relación con el art. 115 LGT2003 –heredero del viejo art. 109 LGT1963, cuyo contenido asume de forma íntegra con matices irrelevantes a los efectos que nos ocupan–. En efecto, el TS en las sentencias de 1 de marzo de 2022 (cas. 4304/2020 y 5317/2020), y 4 de marzo de 2022 (cas. 2484/2020) retoma la doctrina abierta por la Sentencia de 5 de febrero de 2015 (cas.4075/2013)[1], abanderada de la imprescriptibilidad de la potestad de comprobación, y realiza un razonamiento *a contrario sensu* de la jurisprudencia recaída respecto de actos, negocios u operaciones anteriores a la entrada en vigor de la LGT 2003 que, a pesar de no ser admisible por no cumplir las condiciones dogmáticas para su cabal ejercicio, le sirve para concluir, haciendo precisamente supuesto de la cuestión, que de acuerdo con la LGT 2003 para liquidar ejercicios no prescritos la Administración tributaria puede comprobar negocios y operaciones realizados en ejercicios prescritos, sin mayor aditamento.

Todas estas sentencias fueron acompañadas de un brillante y elocuente, como acostumbrado, voto particular discrepante del magistrado Navarro Sanchís en el que critica el déficit de motivación que acompaña a tan inédito criterio jurisprudencial y que además «no encuentra su fundamento en la ley positiva, sino en una interpretación de ésta que facilitan los Tribunales de justicia y que carece de sustento dogmático, ya se interprete desde el punto de vista gramatical, lógico, sistemático o, lo que es más importante, teleológico, exégesis que, además, robustece sin apoyatura la fuerza expansiva de los poderes de la Administración y debilita la posición jurídica de los contribuyentes».

En fin, ya criticamos en su momento[2] que en esta tríada de sentencias se nos privó del razonamiento jurídico que necesariamente debe acompañar a un cambio jurisprudencial tan abrupto; se fija doctrina con remisión *in aliunde* a una sentencia (asunto Coty Spain), que amén de haber sido superada por jurisprudencia más reciente, supone una defectuosa técnica casacional que ante todo debe aspirar a la claridad; se alude de forma lábil a un artículo –106.4 LGT2003– que nada regula sobre las funciones de comprobación, y que además, –más

1 A la que el magistrado D. Joaquin Huelin emitió un lúcido voto particular cuya lectura es obligada.
2 Otra sacudida sísmica a la prescripción tributaria (politicafiscal.es)

grave–, es ajeno al debate procesal, lo que supone un insostenible ataque al principio de igualdad de armas en el proceso; se afirma de forma apodíctica la diferente redacción del art. 109 LGT1963 y 115 LGT 2003, cuando una lectura paralela de ambos preceptos no anuncia ninguna variación relevante; y, en fin, se otorga una retroactividad de grado máximo al art. 115 LGT2015 por vía hermenéutica que contradice frontalmente no solo la Carta Magna sino, más cerca, el apartado 2 de la disposición transitoria única de la Ley 34/2015, pues *a contrario sensu*, la nueva redacción de los artículos 66 bis y 115 no debería resultar aplicable a los procedimientos de comprobación e investigación concluidos antes del 12 de octubre de 2015 o en los que el acta se hubiera ya formalizado a esa fecha.

Fueron muchas las críticas que recibió el asentamiento de este criterio jurisprudencial[3], que como mancha de aceite ha impregnado además la interpretación de las facultades de comprobación de la Administración en el marco del actualmente vigente art. 115 LGT que fue introducido por la Ley 34/2015, tal y como se puede comprobar de la lectura de la sentencia objeto del presente comentario.

Conforme a la nueva redacción del precepto se afirma de forma inédita la posibilidad de que esa facultad de comprobación e investigación pueda desarrollarse «aun en el caso de que las mismas afecten a ejercicios o periodos y conceptos tributarios respecto de los que se hubiese producido la prescripción regulada en el artículo 66.a) de esta Ley, siempre que tal comprobación o investigación resulte precisa en relación con la de alguno de los derechos a los que se refiere el artículo 66 de esta Ley que no hubiesen prescrito», y puede extenderse «a hechos, actos, actividades, explotaciones y negocios que, acontecidos, realizados, desarrollados o formalizados en ejercicios o periodos tributarios respecto de los que se hubiese producido la prescripción regulada en el artículo 66.a) citado en el párrafo anterior, hubieran de surtir efectos fiscales en ejercicios o periodos en los que dicha prescripción no se hubiese producido».

El designio evidente de refuerzo de las potestades administrativas que preside la reforma legal de 2015 en esta materia, no se detiene en el artículo 115, sino que se complementa con la introducción de un nuevo artículo 66 bis, que introduce un quinto «derecho» en el abanico de derechos tradicionalmente recogidos en el artículo 66: el derecho a comprobar. De esta manera se consagra la imprescriptibilidad de la potestad comprobadora, y se otorga carta de naturaleza a una tarea –la comprobadora– que solo puede desempeñar una función vicaria, al servicio de la potestad para liquidar tributos, que tiene unos tiempos para su ejercicio, y que si no se ejercita en tiempo útil, el respeto a la seguridad jurídica exige que ya no pueda accionarse.

Además, según el apartado 2 de la disposición transitoria única de la Ley 34/2015, «lo dispuesto en el artículo 66 bis, en los apartados 1 y 2 del artículo 115, y en el apartado 3 del artículo 70, en las redacciones dadas por esta Ley, resultará de aplicación en los procedimientos de comprobación e investigación

3 La insoportable imprescritibilidad de la potestad administrativa de comprobación tributaria (politicafiscal.es); El tiempo y los tributos. El pasado y la prescripción - FiscalBlog; Mis quinielas tributarias. Resultados provisionales - FiscalBlog; Alfonso del Castillo Bonet - «La imprescriptibilidad de las potestades de comprobación tributaria (artículo 111 NFGT)». Forum Fiscal n.º 1 282, mayo 2002).

ya iniciados a la entrada en vigor de la misma en los que, a dicha fecha, no se hubiese formalizado propuesta de liquidación».

Una rígida interpretación de esta disposición lleva al Tribunal Supremo a interpretar que tras la aprobación de la Ley 34/2015, y cualquiera que sea la fecha de celebración del negocio «calificado», se habilita a la Administración para el ejercicio retroactivo o «hacia atrás» de su potestad de comprobación, al haberse alterado el régimen legal de la prescripción como consecuencia de la separación de las facultades de comprobar y de liquidar. *Summum ius summa iniuria.* Hasta este momento el Alto Tribunal utilizaba como criterio de referencia la fecha de celebración del negocio jurídico[4]. Sin embargo, al abordar por primera vez un supuesto de hecho afectado por la nueva redacción del art. 115LGT tras la modificación operada por la Ley 34/2015, cambia el criterio de referencia y utiliza el criterio formal o procedimental de la disposición transitoria única. Sin embargo, no se motiva este cambio trascendental de criterio, cuando resulta que la LGT vigente también contiene una disposición de derecho intertemporal –disposición transitoria tercera aptd.3– que para el ejercicio de las potestades de calificación hace prevalecer el criterio de la fecha de celebración del negocio jurídico (conflicto vs. fraude).

Para los negocios jurídicos celebrados antes del 1 de julio de 2004, la jurisprudencia existente interpretaba que al resultar aplicable al caso la LGT1963, la Administración no puede comprobar esos actos, operaciones y circunstancias con la finalidad de extender los efectos de esa comprobación a ejercicios no prescritos. Sin embargo, ahora se mantiene que si resulta aplicable al procedimiento la redacción del artículo 115 LGT otorgada por la Ley 34/2015, ésta debe alcanzar a los hechos acaecidos desde 1963, lo que supone simple y llanamente una aplicación retroactiva, por vía meramente hermenéutica, de una norma más gravosa para el contribuyente, surgida de forma inédita en 2015, pero que rige, según ahora interpreta la Sala, desde mucho antes, desde que entró en vigor la LGT de 1963.

La disposición transitoria única de la Ley 34/2015 no puede llevar a hacer renacer una potestad de comprobación que bajo el régimen aplicable cuando tuvieron lugar los negocios y actos jurídicos objeto de comprobación habría quedado ya extinguida. Se debe aplicar la ley que regía la prescripción (art. 1939 Código Civil y disposición transitoria primera del Código Civil) en el momento de la celebración del negocio jurídico por ser una institución de naturaleza sustantiva. Y desde luego el marco jurídico que se abre con la Ley 34/2015 no permite realizar esa calificación respecto de negocios jurídicos que se celebraron bajo una normativa que impedía su comprobación, pues la seguridad jurídica, que es uno de los pilares de nuestro sistema de convivencia, lo impide (artículo 9.3 CE).

Y si bien es cierto que las exigencias de seguridad jurídica previstas en el artículo 9.3 de la CE son relativas, y deberán ceder si existen claras exigencias de interés general, no consideramos que la ampliación de las potestades de comprobación obedezca a una cuestión de orden público que deba ceder frente

4 Sentencias de 30 de septiembre de 2019 (cas. 6276/2017), 22 de octubre de 2020 (cas. 5820/2018) y 4 de noviembre de 2020 (cas.7716/2018).

a aquéllas. El respeto de los principios de justicia tributaria no puede ni debe conseguirse únicamente con una potenciación de los poderes y posibilidades de actuación de la Administración tributaria. La seguridad jurídica no se contrapone a la justicia sino que es un elemento fundamental para que ésta pueda operar de manera efectiva. Si nos preguntamos el porqué y para qué del Derecho no podemos sino concluir que la seguridad jurídica ha sido, y sigue siendo, el motivo fundamental del mismo ya que la seguridad pertenece a la misma esencia del Derecho mientras que la justicia pertenece a sus fines, o lo que es igual, la seguridad es el criterio que debe inspirar al Derecho

En definitiva, a pesar de las dos sentencias existentes, creo –con el voto particular concurrente de la segunda de las resoluciones– que no está dicha la última palabra en la materia; no sólo desde el prisma constitucional, sino también desde una óptica europea.

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha declarado con toda rotundidad que «la exigencia fundamental de la seguridad jurídica se opone, en principio, a que las autoridades públicas puedan hacer uso indefinidamente de sus competencias para poner fin a una situación ilegal» (sentencia de 27 de enero de 2022, Comisión/España, C-788/19, EU:C:2022:55, apartado 29 y sentencia de 14 de julio de 1972, Geigy/Comisión, 52/69, EU:C:1972:73, apartado 21). El imperativo irrenunciable de seguridad jurídica, principio basal del Derecho de la Unión Europea, exige excluir situaciones claudicantes o de pendencia y garantizar, de una vez por todas, la definitividad de las actuaciones de la Administración.

GASTO DEDUCIBLE E INTERPRETACIÓN RAZONABLE DE LA NORMA: STS DE 7 DE MAYO DE 2025, RECURSO DE CASACIÓN NÚM. 4363/2023

Ernesto Eseverri Martínez

Catedrático emérito de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Granada
(España)
https://orcid.org/0000-0003-2355-6266

Resumen

La falta de prueba de un gasto deducido en la base imponible del Impuesto de Sociedades, no debe conducir siempre a calificar la conducta del contribuyente como culpable a efectos sancionadores, sin que tal situación lleve necesariamente a la adopción de la solución contraria. Es necesario que la Administración demuestre el elemento culpable advertido en la conducta del contribuyente y que lo motive adecuadamente.

Palabras clave

Gasto deducible, liberalidad, culpabilidad, prueba, interpretación razonable de la norma.

Abstract

The lack of proof of an expense deducted from the corporate tax base should not always lead to the taxpayer's conduct being classified as culpable for sanctioning purposes, although this situation does not necessarily lead to the adoption of the opposite solution. The Administration must demonstrate the culpable element identified in the taxpayer's conduct and provide adequate justification.

Keywords

Deductible expense, liberality, culpability, evidence, reasonable interpretation of the rule.

Cómo citar: Eseverri Martínez, E. (2025). Gasto deducible e interpretación razonable de la norma: STS de 7 de mayo de 2025, rec. núm. 4363/2023. *Revista Técnica Tributaria*, (150), 263-271.

SUMARIO

1. Doctrina del Tribunal
2. Supuesto de hecho
3. Fundamentos de derecho
4. Análisis

1. Doctrina del Tribunal

La falta de prueba de un gasto cuya deducción se pretende en el Impuesto de Sociedades, no siempre conduce a calificar como culpable la conducta del contribuyente con el fin de sancionarla, pero tampoco ha de llevar a la conclusión inversa. Cuando el problema se suscita en el terreno de la prueba de un hecho, será necesario que la Administración acredite la presencia del elemento culpable en la conducta del obligado tributario, y además, la motive.

En cualquier caso, en el que se enjuicia, el ejercicio de la potestad sancionadora no se funda en la aplicación de una norma jurídica que haya de ser interpretada, sino en la falta de prueba de un hecho necesario para considerar un gasto como deducible. No es adecuado invocar el mandato del art. 179.2, d) LGT, porque no hay conflicto hermenéutico que se proyecte sobre norma jurídica alguna de cuya razonabilidad o no, quepa concluir la culpabilidad en una conducta, porque el ejercicio de aquella potestad se ha basado en la ausencia de prueba del gasto deducido.

El Tribunal Supremo desestima el recurso de casación y confirma la sentencia de instancia que había estimado en parte el recurso contencioso-administrativo anulando la liquidación tributaria por cuestiones ajenas a la posible deducción de los gastos de promoción, cuya no deducción se confirma y sirve de base de la culpabilidad apreciada en el expediente sancionador que quedó confirmado en la instancia y es objeto de casación.

2. Supuesto de hecho

La entidad recurrente, empresa embotelladora, contrata con Coca-Cola el embotellado, distribución y venta de bebidas refrescantes asumiendo Coca-Cola el suministro de la materia prima y la dirección y gestión de todas las actividades de marketing de manera que contrata con grandes cadenas internacionales de distribución (grandes superficies de supermercados), a través de sus filiales en España, la promoción de las bebidas a cambio de descuentos y pagos. Estos gastos de promoción son asumidos al 50% por Coca-Cola y la embotelladora, contabilizando esta última como gasto a deducir en el Impuesto de Sociedades la re-facturación que Coca-Cola le remite de las facturas que por tal concepto han emitido, a su vez, las grandes cadenas de distribución.

Sostiene la inspección tributaria –criterio confirmado más tarde por el TEAC y por la Audiencia Nacional– que no existe una prueba clara o justificación de que los gastos deducidos puedan tener tal consideración y, entendiendo que se trata de«liberalidades», mantiene que al deducirlos se ha producido quebranto en la cuota tributaria por lo que además de proceder a su regularización, aprecia la existencia de conducta sancionable identificando la concurrencia de culpabilidad, aunque lo sea solo a título de negligencia, en la falta de prueba de la necesidad del gasto deducido y su inclusión para la determinación de la base imponible del Impuesto de Sociedades. Al tiempo que entiende, que la deducción del gasto tiene su origen en la prestación de un servicio de marketing que

es consecuencia de una relación contractual entre un tercero (Coca-Cola) y el prestador del servicio (las grandes superficies), aunque dicho servicio beneficie directamente a quien se deduce el gasto y paga una parte del servicio recibido (la entidad recurrente).

La parte recurrente en casación, considerando que la liquidación tributaria había sido anulada en la instancia por aplicación del principio de regularización íntegra del Impuesto de Sociedades, somete a juicio solamente la instrucción del expediente sancionador consecuencia de falta de ingreso por la deducción del gasto (art. 191 LGT), y sostiene que cuando el contribuyente computa como gasto deducible una factura expedida a su nombre por una sociedad tercera que fue quien contrató los servicios de marketing, de no admitirse la deducción de este gasto, a los efectos del procedimiento sancionador, resulta posible apreciar la concurrencia de un caso de interpretación razonable de la norma en los términos que prevé el art. 179.2, d) LGT, excluyente de la responsabilidad punitiva.

3. Fundamentos de derecho

Comienza recordando el Tribunal Supremo que el caso enjuiciado, en lo sustancial, es idéntico a otros ya decididos en sentencias de 18 de marzo, 29 de octubre y 19 de diciembre de 2024, recursos de casación núms. 5943/2022, 2248/2023 y 1838/2023.

En la primera de estas sentencias, el Tribunal Supremo declara no haber lugar al recurso de casación y sostuvo que los hechos sometidos a juicio no eran merecedores de una determinada calificación jurídica *«sino* [que estamos] *ante una cuestión de hecho y valoración probatoria, que en esta sede no se puede abordar»*. Siendo así que la no consideración de los gastos como deducibles se fundó, según la sentencia de instancia –también en la resolución del TEAC–, en la ausencia de prueba que los acreditara, mantuvo el Tribunal Supremo, que con el planteamiento de la recurrente en casación se pretendía que la Sala *«sustituya la apreciación del Tribunal «a quo» a partir de su directa valoración de la prueba»* lo que transciende los límites del recurso de casación en el ejercicio de su función monofiláctica.

En los siguientes pronunciamientos, incluido el que es objeto de este comentario, la cuestión que suscita interés casacional exclusivamente se centra en si la falta de prueba del gasto deducible conduce necesariamente a calificar la actuación del contribuyente como culpable a efectos sancionadores o si, por el contrario, cabe oponer frente a esa grave consecuencia la interpretación razonable de la norma en atención a la naturaleza, características y contexto en el que se produce el gasto indebidamente deducido (art. 179.2, d) LGT).

Sostuvo la sentencia de instancia que la concurrencia de culpabilidad en la conducta sancionada se fundamentó en la falta de prueba de la necesidad del gasto deducido, de modo que su inclusión en la base imponible del Impuesto de Sociedades ha de considerarse culposa, al menos, en grado de negligencia por deducción de un gasto que, fehacientemente, no pudo quedar justificado, concluyendo de ello que no se trataba de enjuiciar un problema de interpretación

razonable de la norma, sino de falta de justificación del gasto deducido, de suerte que, una vez que se ha producido la deducción del gasto sin justificación, se cumple el presupuesto de hecho que permite la aplicación del tipo infractor.

En las sentencias que sirven de apoyo a la doctrina que se reitera en la de 7 mayo de 2025, el Tribunal Supremo critica la rúbrica del art. 179 LGT pues lo que en él se anuncia como *«Principio de responsabilidad en materia de infracciones tributarias»*, realmente, se refiere al principio de culpabilidad para advertir que solo se puede sancionar a quien sea culpable de la comisión de una infracción tributaria, enunciando seguidamente casos en que la culpabilidad queda excluida, destacando como ejemplo de ellos, que se lleve a cabo una interpretación razonable de la norma tributaria, causa de exclusión que *«sirve de contención para mitigar los riesgos de una conexión automática entre la infracción de los deberes fiscales, sustantivos o formales, y su castigo mediante la imposición de sanciones»*, lo que según el Tribunal Supremo, no es infrecuente en el ámbito de aplicación de los tributos debido, en ocasiones, a la opacidad de algunas de sus disposiciones, y a la descarga sobre los hombros del contribuyente de la determinación de las deudas tributarias mediante el generalizado sistema de gestión de impuestos a través de autoliquidaciones. De ahí, sostiene el Tribunal Supremo, que *«Para evitar que la mera discordia de la Administración con el ciudadano en cómo se debe interpretar una disposición normativa sea zanjada mediante el uso abusivo de la potestad sancionadora, la ley excluye el caso de quien haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias y, dentro de tal hipótesis –«...entre otros supuestos»– el de quien se ampare en una interpretación razonable de las normas. La condición de razonable de una interpretación es, a su vez, un concepto jurídico indeterminado y, por ello mismo, de problemática indagación, ya que de ella depende, (...), que una acción u omisión en el cumplimiento de los deberes tributarios sea culpable o no lo sea»*. En cualquier caso, el establecimiento de esta causa excluyente de la culpabilidad, nos indica que la ley tributaria ha querido evitar en materia sancionadora la presencia de una responsabilidad objetiva en sus variadas manifestaciones, lo que de otro modo, obliga a la Administración que sanciona a aportar inexcusablemente el elemento de culpabilidad definidor de la conducta del presunto infractor, y ello exige una motivación *«singular y amplia»* ajena a fórmulas estereotipadas de empleo masivo.

Advierte también el Tribunal Supremo, que la causa eximente de responsabilidad punitiva recogida en el art. 179.2, d) LGT, no es el amplio cobijo en el que se resguarde cualquier otro motivo eximente de la culpabilidad tributaria por lo que *«un recto entendimiento de esa fórmula legal exculpatoria exige examinarla con rigor conceptual para evitar que toda alegación sobre la concurrencia o no de culpabilidad se focalice en este apartado de la ley, que guarda una significación bien precisa»* y solo resulta aplicable cuando *«se dirima un conflicto interpretativo sobre las normas, sobre su vigencia, su aplicabilidad al caso, el entendimiento de su contenido regulador u otros aspectos»*, razón por la que concluye el Alto Tribunal refiriéndose al caso enjuiciado que, en él, no se polemiza sobre el adecuado entendimiento que se ha de dar a los términos de una norma jurídica, en concreto, sobre *«la que disciplina en el Impuesto de Sociedades la deducción de los gastos no reconocidos a la recurrente, sino sobre una razón distinta y netamente establecida: que la empresa no ha acreditado, como era*

carga que se le imponía, la realidad de los gastos en litigio...» lo que resulta extraño al diálogo jurídico entablado en casación a propósito de cualquier debate hermenéutico proyectado sobre norma jurídica de cuyo carácter, razonable o no, pueda inferirse la concurrencia o exclusión de la culpabilidad. *«Dicho de otro modo, la conducta de la sociedad impugnante, en teoría, podrá ser culpable o no, pero tal declaración de culpabilidad no depende de la razonabilidad de una interpretación que se haya sostenido respecto de una norma, pues la razón en que se ha fundado la no deducibilidad de los gastos y, además, del desencadenamiento del ejercicio de la potestad sancionadora, se ha basado en la falta de prueba, que era carga del recurrente, de la realidad y procedencia del gasto litigioso».*

4. Análisis

Los diferentes recursos casacionales que las empresas embotelladoras han llevado ante el Tribunal Supremo, han visto depuradas sus pretensiones al haber quedado reducidas al enjuiciamiento de los expedientes sancionadores derivados de la deducción en la base imponible del Impuesto de Sociedades de unos gastos de re-facturación derivados de los acuerdos internacionales de marketing y de promoción de los productos comercializados por el contribuyente y entregados a clientes, a propósito de la concurrencia de la culpabilidad en la conducta seguida que, según su defensa, se llevó a cabo con fundamento en una interpretación razonable de una norma tributaria –la que permite su deducción en el Impuesto– norma que, según el Tribunal Supremo, no era el objeto de interpretación razonable, porque el problema se limitaba a acreditar la prueba del gasto deducido lo que no precisa de proceso hermenéutico a propósito de los términos expresados en norma alguna.

La evolución revisora en sede jurisdiccional del actuar administrativo en estos casos, nos ha privado de un análisis jurisprudencial a propósito de si cualquier gasto cuya deducción, al entender de la Administración tributaria, no queda debidamente justificado, cabe calificarlo como «liberalidad» no deducible de la base imponible del Impuesto de Sociedades, utilizando el concepto a modo de cajón de sastre en el que fundamentar el rechazo administrativo de cualquier gasto, se halle o no, correlacionado con los ingresos empresariales y se trate o no, de una auténtica liberalidad.

En los casos enjuiciados, nos hallamos ante unos gastos re-facturados por Coca-Cola a las empresas embotelladoras de bebidas refrescantes en virtud de un contrato suscrito entre las partes, por el que los servicios de marketing y promoción de los refrescos realizados por supermercados/grandes superficies se financian al 50% por las embotelladoras que han suscrito el contrato con Coca-Cola que, de este modo, asumen los gastos de marketing de la venta de estas bebidas en dichos establecimientos, gastos que en opinión de la Administración tributaria, no pueden entenderse como deducibles porque al no estar justificados, los considera «liberalidades» (art. 15 e) LIS) estableciendo así una equivalencia entre el gasto no deducible y la liberalidad.

De ser entendido el concepto de gasto no deducible en el Impuesto de Sociedades al modo que lo hace la Administración tributaria, se dejaría de lado cualquier argumento que tratara de justificar la correlación del gasto que se pretende deducir con los ingresos de la actividad mercantil y, asimismo, se prescindiría de su debida contabilización por resultar innocua, para concluir –sin mayor motivación– que se trata de meras liberalidades en cuanto gastos sin justificación.

Sucede que el propio art. 15, e) LIS aclara que no se consideran liberalidades, entre otros, los gastos realizados para promocionar directa o indirectamente la venta de bienes siempre que se hallen correlacionados con los ingresos. De ahí, por una parte, que al concepto de «liberalidad» empleado en el referido precepto legal, no deba acudirse como lugar de residuo en el que depositar, para su motivación como partida no deducible, cualquier gasto que a juicio de la Administración tributaria no reúna tal condición; pero de otra, que es a la Administración tributaria que niega la deducibilidad del gasto contabilizado al que califica de «liberalidad», a quien corresponde la carga de probar que no debe ser objeto de deducción en base imponible porque no guarda relación con los ingresos de la actividad económica.

Sabemos, porque así lo ha entendido el Tribunal Supremo (sentencia de 27 de febrero de 2024, casación 6568/2022), que los gastos de promoción conectados a programas de apoyo a acontecimientos de interés general, deben ser calificados como donaciones. Pero no conocemos, según doctrina jurisprudencial, cómo han de serlo aquellos otros que reúnen los caracteres de los aquí analizados.

En este sentido, si la regularización de la situación tributaria de las empresas embotelladoras se ha debido a la calificación incorrecta de un gasto como deducible de los ingresos y en razón a ello, se ha compuesto el tipo infractor del art. 191 LGT –«dejar de ingresar»–, entiendo que la cuestión a enjuiciar en sede casacional sí se ceñía a cómo debe interpretarse razonablemente el art. 15 e) LIS cuando, tras calificar como no deducibles las «liberalidades», excluye de su concepto, entre otros, los gastos de promoción para la venta de bienes, porque las empresas embotelladoras objeto de regularización tributaria, siguiendo una interpretación acomodada a la letra del precepto legal, sostuvieron que tales gastos eran deducibles en base imponible, máxime cuando de por medio existía un contrato firmado con Coca-Cola en el que se convenía que tales gastos –también los de marketing– provocados por los servicios prestados por las grandes superficies en la promoción de venta de las bebidas refrescantes embotelladas, al menos en un 50%, corrían a cargo de estas empresas, existiendo además una evidente correlación entre los ingresos procurados por el embotellado de las bebidas y tales gastos promocionales. La contabilización del gasto se sustentaba en un contrato internacional de marketing suscrito por Coca-Cola con las grandes superficies y asumido por las empresas embotelladoras, y la justificación del gasto quedaba acreditada con la re-facturación por Coca-Cola de las facturas emitidas a su vez por las grandes superficies que promocionaban las bebidas refrescantes. Según parece, la razón de su no admisión como gasto deducible reside en que quienes facturaban a Coca-Cola fueron las grandes superficies sin que en esos documentos figuraran las embotelladoras por no ser quienes suscribieron los acuerdos internacionales de marketing.

Cuando el órgano de inspección tributaria para calificar como gasto no deducible los de marketing de las bebidas refrescantes embotelladas, los equipara a «liberalidades» está haciendo interpretación de los términos del art. 15 e) LIS y entendiendo que de su literalidad no cabe colegir que se trate de gastos de promoción para la venta de bienes afectados a la actividad empresarial. Y sobre esta exégesis contenida en las actas de inspección que, después, sirven para completar el tipo del ilícito contenido en la norma en blanco sancionadora del art. 191 LGT, sí hubiera sido deseable un razonamiento del Tribunal Supremo teniendo en cuenta que en esos términos se formuló en el Auto de admisión del recurso de 20 de marzo de 2024 la cuestión que presentaba interés casacional: «*"[...] Determinar interpretando el artículo 14.1.e) TRLIS* [actual art. 15 e) LIS]*, si solo puede entenderse que el gasto no es una liberalidad por tratarse de un bien o servicio que está correlacionado con los ingresos y se realiza para promocionar directa o indirectamente la venta de bienes y prestación de servicios, únicamente, cuando existe un contrato entre el adquirente y el prestador del servicio, o puede entenderse cumplido el requisito aunque no medie contrato entre ambos y la prestación del servicio sea consecuencia de la relación contractual celebrada por un tercero y el prestador del servicio en los casos en que el servicio prestado beneficie directamente a quien que se deduce el gasto y paga el servicio recibido»*. Pues con la interposición del recurso de casación, se interesó por la parte recurrente que la Sala fijara el siguiente criterio interpretativo: *«cuando el contribuyente computa como gasto deducible una factura expedida a su nombre por una sociedad tercera que es quien ha contratado los servicios de marketing, resulta posible apreciar, a los efectos del procedimiento sancionador instruido por la falta de pago derivado de lo anterior, la concurrencia de un supuesto de interpretación razonable de la norma previsto en el art. 179.2.d) LGT en atención a la naturaleza, características y contexto en el que se produjo dicho gasto" [...]»*, es decir, para las empresas recurrentes, el gasto quedaba justificado en las facturas remitida por Coca-Cola y expedidas por las grandes superficies distribuidoras que habían promocionado la venta de las bebidas refrescantes, si bien es cierto, que dichas facturas no figuraban a nombre de las empresas embotelladoras aunque se trataba de una partida debidamente contabilizada por su correlación con los ingresos de estas empresas dado que habían asumido el 50% de los gastos de promoción de ventas de las bebidas refrescantes, y aquello que se negaba por la Administración tributaria atribuyéndole el carácter de «liberalidad» eran gastos para la promoción de las ventas de bebidas refrescantes, en principio, excluidos de ese concepto conforme al segundo párrafo del art. 15 e) LIS.

No queda claro del todo que lo cuestionado no haya sido un problema de interpretación de este precepto legal que ha servido, después, para integrar el tipo infractor en blanco del art. 191 LGT, por lo que hubiera sido enriquecedor un pronunciamiento del Tribunal Supremo sobre la calificación de ese gasto como «liberalidad» teniendo en cuenta que en las instancias pertinentes administrativa y posterior judicial, la empresa recurrente había acompañado documentación justificativa del gasto contabilizado como efectivamente realizado, y del contrato de embotellamiento que le ligaba a Coca-Cola, resultando tan sólo que dicha documentación no se consideró idónea para admitir su deducción como gasto.

Dicho sea en descargo, lo cierto y verdad es que las entidades embotelladoras dedujeron el recurso de casación con una sola pretensión, la anulación del expediente sancionador por ausencia de culpabilidad en la conducta reprimida considerando que la deducción del gasto quedó amparada en una interpretación razonable de la norma tributaria, pero tal argumento quedaba huérfano de motivación porque, ciertamente, el problema se ceñía a una falta de justificación –de prueba– de los gastos deducidos. Los que se fundaban en el contrato internacional de marketing suscrito con Coca-Cola con las grandes distribuidoras, porque no quedaba acreditado que la empresa embotelladora realizara ventas a ellas como promotoras de las bebidas refrescantes, como tampoco quedaron justificados los gastos deducidos como adquisición de material promocional entregados a clientes, porque no se acreditó la correlación con los ingresos al constatarse en el acta de inspección que por parte de la embotelladora no figuraban entregas de materiales sin contraprestación a las distribuidoras de las bebidas refrescantes. Y bajo esta perspectiva, el enjuiciamiento del comportamiento culpable de las recurrentes no se entabla sobre la interpretación razonable de una norma –que no se cita– excluyente de responsabilidad punitiva, sino que se reduce a un estricto problema de prueba sin justificar. Como afirma el Tribunal Supremo: *«no se polemiza sobre el adecuado entendimiento que se ha de dar a una norma jurídica –en este caso– la que disciplina, en el impuesto sobre sociedades, la deducción de los gastos sino sobre una razón distinta y netamente establecida: que la empresa no ha acreditado, como era carga que se le imponía, la realidad de los gastos en litigio, siendo así que, en afirmación de la Sala de instancia, no han sido probados».*

Llegados a este punto, y sin perjuicio de ello, la doctrina sentada por el Tribunal Supremo resulta bastante clara en el sentido de que, en primer lugar, la causa eximente de culpabilidad del art. 179.2, d) LGT es relevante en cuanto evita una automática conexión entre la infracción de los deberes fiscales y su sanción, impidiendo el uso abusivo de la potestad sancionadora; segundo, al destacar que el elemento de la culpabilidad tiene que ser aportado por la Administración tributaria para enervar el principio constitucional de presunción de inocencia; tercero, porque el TS nos advierte que la causa excluyente de la culpabilidad a la que nos venimos refiriendo, cuando sea invocada, debe ser analizada con rigor *«para evitar que toda alegación sobre la concurrencia o no de la culpabilidad se focalice en este apartado de la ley, que guarda una significación bien precisa»*; finalmente, interesa tener en cuenta que cuando administrativamente no se permite la deducción de un gasto como deducible, ha de tenerse en cuenta si el fundamento del rechazo reside en una interpretación razonable de la norma calificadora del gasto en cuanto tal, o si más bien, se debe a su falta de justificación porque, en este último caso, no resulta de aplicación lo previsto en el art. 179.2, d) LGT.

En definitiva, nos hallamos ante una sentencia del Tribunal Supremo clarificadora en cuanto al empleo como causa eximente de la culpabilidad de la prevista en la letra d) del art. 179.2 LGT, y a cargo de quien corre su prueba, pero no hubiera estado de más alguna reflexión a propósito de las liberalidades como gasto no deducible en el Impuesto de Sociedades y su utilización como lugar común donde justificar la exclusión de gastos de su base imponible.

VETO PRESUPUESTARIO Y DEROGACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES: STC 135/2025, DE 11 DE JUNIO (CONFLICTO ENTRE ÓRGANOS CONSTITUCIONALES DEL ESTADO NÚM. 1219-2024)

Miguel Ángel Martínez Lago
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Complutense de Madrid
(España)
https://orcid.org/0000-0003-1793-1701

Resumen

El Tribunal Constitucional aplica la doctrina de la STC 34/2018 y desestima el conflicto entre órganos constitucionales del Estado, promovido por el Gobierno contra el Senado, por negarse la Mesa de la Cámara a aceptar el veto por motivos presupuestarios de una proposición de ley que pretendía derogar la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Como esta iniciativa no afectaba al Presupuesto vigente al tiempo de ser formulada, el Gobierno se excedió en el uso de la facultad contemplada en el artículo 134.6 de la Constitución.

Palabras clave

Conflicto entre órganos constitucionales. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Principio de anualidad presupuestaria. Veto presupuestario.

Abstract

The Constitutional Court applies the doctrine of STC 34/2018 and dismisses the conflict between constitutional bodies of the State brought by the Government against the Senate, arising from the Chamber Board's refusal to accept the Government's budgetary veto of a bill aimed at repealing Law 29/1987 of 18 December on the Inheritance and Gift Tax. Since this initiative did not affect the current budget at the time it was introduced, the Government exceeded the power conferred by Article 134.6 of the Constitution.

Keywords

Conflict between constitutional bodies. Inheritance and Gift Tax. Principle of budgetary annuality. Budgetary veto.

Cómo referenciar: Martínez Lago, M. A. (2025). Veto presupuestario y derogación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: STC 135/2025, de 11 de junio (conflicto entre órganos constitucionales del Estado núm. 1219-2024). *Revista Técnica Tributaria* (150), 273-285.

SUMARIO

1. Proceso y doctrina del Tribunal
2. Supuesto de hecho
3. Fundamentos de Derecho
4. Análisis

1. Proceso y doctrina del Tribunal

Como es sabido, entre las competencias del Tribunal Constitucional se encuentra el conocimiento y resolución de los conflictos entre órganos constitucionales del Estado [art. 59.1.c) de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional (LOTC)]. Planteado un conflicto, la sentencia que lo resuelva determinará a qué órgano corresponden las atribuciones controvertidas y declarará nulos los actos ejecutados por invasión de atribuciones y resolverá lo que proceda sobre las situaciones jurídicas producidas al amparo de los mismos (art. 75.2 LOTC).

Muy mal tendrían que estar dándose las cosas para que éste fuese un proceso constitucional habitual. Por fortuna, desde la aprobación de la Constitución (CE) solo se ha transitado en seis ocasiones y la mitad de los pronunciamientos versa sobre el «veto presupuestario» o facultad del Gobierno de oponerse a la tramitación de iniciativas que puedan causar una variación de los Presupuestos Generales que se estén ejecutando, tal y como contempla el art. 134.6 CE.

La STC 135/2025, de 11 de junio (ponente: María Luisa Balaguer Callejón), desestima el conflicto planteado por el Gobierno contra acuerdos de la Mesa del Senado que tomaron en consideración una proposición de ley, presentada por el Grupo Parlamentario Popular, que pretendía derogar la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (LISD) y descartaron la disconformidad del Gobierno a su tramitación por entender que la iniciativa se refería a un ejercicio presupuestario futuro.

En aplicación de la doctrina constitucional sintetizada en la STC 34/2018, de 12 de abril, el Pleno del Tribunal por unanimidad desestima el conflicto y señala que el Gobierno se excedió en el uso de la prerrogativa que le otorga el art. 134.6 CE, de manera que las decisiones que adoptó la Mesa del Senado estaban justificadas porque la iniciativa vetada no afectaba al Presupuesto vigente al tiempo de ser presentada, con independencia de una eventual prórroga presupuestaria. El principio de *anualidad presupuestaria* exige que el veto del Gobierno solo puede referirse a iniciativas que, en caso de resultar aprobadas, afecten de manera real y efectiva a los Presupuestos Generales del Estado del ejercicio en curso, es decir los que estén ejecutándose en el momento de presentarse la iniciativa. Con esta decisión el Tribunal rechaza variar su jurisprudencia, como expresamente pedía el abogado del Estado en nombre del Gobierno para que el ejercicio de la facultad de veto pudiera admitirse para Presupuestos futuros, aún no aprobados, por conexión con los *objetivos plurianuales* de estabilidad presupuestaria materialmente subyacentes a distintos ejercicios. Ese «*overruling*» hubiera supuesto conceder al ejecutivo un uso expansivo de la facultad de veto presupuestario, limitando la posición de las minorías en el proceso legislativo.

2. Supuesto de hecho

El conflicto promovido por el Gobierno se suscita por la presentación ante el Senado, el 26 de octubre de 2023, de una proposición de ley del Grupo Parla-

mentario Popular para derogar la LISD a partir del 1 de enero de 2024. La publicación de la iniciativa[1] daba paso, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 108.2 del Reglamento del Senado (RS), a que el Gobierno pudiera manifestar su disconformidad con la tramitación a los efectos señalados por los arts. 134.6 CE –que dispone que: «Toda proposición o enmienda que suponga aumento de los créditos o disminución de los ingresos presupuestarios requerirá la conformidad del Gobierno para su tramitación»– y 151 RS, que regula el procedimiento que debe seguirse para el ejercicio de dicha prerrogativa en el Senado.

El criterio disconforme del Gobierno fue comunicado al Presidente del Senado. La Mesa de la Cámara rechazó ese parecer por entender que la proposición de ley se refería a un «ejercicio presupuestario futuro», teniendo en cuenta la doctrina establecida en la STC 94/2018, de 17 de septiembre. Ello llevó a que el Gobierno adoptase un nuevo acuerdo requiriendo al Senado a que revocase el suyo y suspendiese la tramitación de la proposición de ley. Nuevamente la Mesa del Senado rechazó el requerimiento y ratificó su decisión de no admitir a trámite la disconformidad del Gobierno. Finalmente, tras acuerdo adoptado por el Consejo de Ministros, el abogado del Estado planteó, el 22 de febrero de 2024, un conflicto entre órganos constitucionales contra los acuerdos de la Mesa del Senado a fin de que el Tribunal Constitucional declarase que se había vulnerado la atribución conferida al Gobierno por el art. 134.6 CE; *petitum* que rechaza por unanimidad el Pleno del Tribunal.

Resumimos las alegaciones de las partes que aparecen recogidas en los antecedentes y en el fundamento jurídico 1º de la sentencia:

- La demanda del abogado del Estado reivindica la prerrogativa del Gobierno para vetar la tramitación de iniciativas que afecten al Presupuesto en vigor y señala que el control que cabe ejercer por la Mesa del Senado se debe limitar a comprobar requisitos formales del veto y la razonabilidad básica de la motivación, sin entrar en valoraciones sustantivas que pudieran sustituir la decisión del ejecutivo. De aprobarse la proposición de ley, se produciría una disminución de ingresos y un aumento de créditos presupuestarios; efectos que afectarían a los Presupuestos del ejercicio 2024, pero también a los del año 2023 si los ciudadanos aplazasen ciertas decisiones económicas. Con invocación del principio de estabilidad presupuestaria argumenta que la proposición de ley afectaría materialmente al Presupuesto en vigor –el de 2023– y pide que se revise la jurisprudencia permitiendo extender el veto, trascendiendo el principio de anualidad dado el carácter plurianual de muchas previsiones económicas. En definitiva, «la potestad del art. 134.6 CE no debe ceñirse a los presupuestos anuales, sino que debe interpretarse a la luz de los objetivos plurianuales de estabilidad presupuestaria».

- La letrada del Senado sostiene la competencia de la Mesa de la Cámara para rechazar el veto presupuestario del Gobierno porque la proposición de ley no afecta al Presupuesto en vigor, sino que difiere sus efectos al ejercicio presupuestario siguiente. Defiende, además, un control parla-

1 Publicada en el «Boletín Oficial de las Cortes Generales» (BOCG), Senado, XV Legislatura, núm. 26, de 3 de noviembre de 2023.

mentario que evite ejercicios arbitrarios o irrazonables de la facultad señalada en el art. 134.6 CE y rechaza el cambio de doctrina que pretende el Gobierno y que supondría un cambio constitucional que corresponde hacer al constituyente, aunque señala que «este *overruling* puede tener graves consecuencias para el ejercicio de la función legislativa, para los derechos de los parlamentarios y para el principio de seguridad jurídica».

3. Fundamentos de Derecho

Antes de recordar su doctrina establecida en casos precedentes, el Tribunal efectúa, a modo de precisiones previas, una serie de consideraciones sobre el objeto del conflicto entre órganos constitucionales que suscitan los acuerdos de la Mesa del Senado atacados por el Gobierno, a raíz de la proposición de ley que derogaba la LISD. Esta iniciativa estuvo precedida por otra del mismo grupo parlamentario que también había vetado el Gobierno, aunque en ese caso, la disconformidad del ejecutivo se aceptó por la Mesa del Senado, dando por concluida la tramitación[2]. La sentencia aclara que la única diferencia entre las dos proposiciones de ley es que una preveía que la derogación de la LISD fuese inmediata (al día siguiente de la publicación en el «BOE») y otra la difería al 1 de enero de 2024.

El Tribunal acepta el planteamiento realizado por el abogado del Estado sobre las consecuencias previsibles que provocaría la eventual supresión del ISD, al ser «susceptible de producir efectos tanto en el presupuesto de ingresos del Estado, por la pérdida de la recaudación que no está cedida a las comunidades autónomas; como en el presupuesto de gastos, por la obligación que establece la disposición transitoria segunda de la proposición de ley de que el Estado compense a aquellas por la parte correspondiente al impuesto cedido» [FJ 2.b)][3].

Los fundamentos jurídicos 3º y 4º de la STC 135/2025 reflejan la «consolidada doctrina» sobre la facultad gubernamental de veto presupuestario (art. 134.6 CE) que el Tribunal ha ido elaborando, tanto cuando le ha tocado resolver los conflictos constitucionales de competencia planteados[4], como al enjuiciar demandas de amparo de diputados o senadores[5], así como su aplicación al caso planteado. Resumimos, a continuación, los argumentos dados que giran sobre los siguientes ejes:

2 La Proposición de Ley por la que se deroga la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (622/000007) fue presentada el 21 de septiembre de 2023, publicándose en el «BOCG», Senado, XV Legislatura, núm. 16, de 28 de septiembre de 2023. El acuerdo de la Mesa del Senado de 17 de octubre de 2023, dando por concluida la tramitación sin proceder a su toma en consideración, aparece en el «BOCG», núm. 22, de 19 de octubre de 2023.

3 Conforme a lo dispuesto en la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, la cesión del ISD lo es del rendimiento producido en el territorio de las Comunidades Autónomas, conservando el Estado la recaudación en casos específicos como cuando el causante o adquirente no reside en España o los bienes inmuebles están en el extranjero.

4 Vid. SSTC 34/2018, de 12 de abril y 44/2018, de 26 de abril.

5 Vid. SSTC 242/2006, de 24 de julio; 94/2018, de 17 de septiembre; 139/2018, de 17 de diciembre; 17/2019, de 11 de febrero; 53/2021, de 15 de marzo; 132/2023, de 23 de octubre, y 167/2023, de 22 de noviembre.

- *Naturaleza temporal y contenido singular de las leyes de Presupuestos, reparto de poderes y preponderancia del Gobierno en la función presupuestaria*. Desde la STC 27/1981, de 20 de julio (FJ 2), el Tribunal ha calificado a la ley de Presupuestos como una norma singular por su vinculación inmediata con la función de dirección y orientación de la política económica del Gobierno, a quien corresponde la iniciativa presupuestaria de manera exclusiva, controla las cifras generales del documento presupuestario (art. 134.1, 5 y 6 CE) y también le compete la ejecución. A las Cortes Generales corresponde el examen, enmienda y aprobación de la ley de Presupuestos. Este reparto de poderes entre los poderes ejecutivo (elaboración y ejecución) y legislativo (aprobación) incide en el contenido singular de estas leyes de naturaleza temporal, doblemente acotado constitucionalmente –tanto positiva como negativamente (art. 134.2 y 7 CE)– y explica, asimismo, el papel preponderante del Gobierno y sus potestades exclusivas para incidir –también de manera directa o positivamente y de forma negativa (art. 134.5 y 6 CE)– y lógicamente vinculadas con el Presupuesto aprobado por el Parlamento[6].

- *Potestad de veto presupuestario, determinación de la incidencia de las iniciativas en el Presupuesto aprobado y control limitado de las Mesas de las Cámaras*. En anteriores sentencias sobre conflictos entre órganos constitucionales, el Tribunal ha subrayado que el art. 134.6 CE solo es predicable de las medidas que incidan directamente sobre los Presupuestos Generales del Estado aprobados. Además, esta prerrogativa para la que el Gobierno dispone de un amplio margen de apreciación y que limita la actividad misma del Parlamento exige justificar la incidencia real y efectiva en el Presupuesto, precisando las partidas presupuestarias que se verían afectadas, de acuerdo con el principio de lealtad institucional. A la Mesa de la Cámara corresponde una limitada función de control, de carácter jurídico-técnico, pudiendo rechazar la disconformidad del Gobierno en aquellos casos en que este no hubiera justificado que la proposición de ley o enmienda a cuya tramitación se opone afectan al Presupuesto en curso[7].

- *Vinculación del veto con el Presupuesto en vigor en cada momento, en coherencia con el principio de anualidad. El menguado valor de los objetivos y escenarios de conexión plurianual por contraste con los créditos autorizados en las leyes de Presupuestos*. La jurisprudencia del Tribunal ha proyectado la potestad prevista en el art. 134.6 CE con el carácter anual del Presupuesto (art. 134.2 CE) y ha señalado que su finalidad es salvaguardar la disposición del Gobierno sobre su propio plan económico, una vez autorizado por el Parlamento. Por ello, la conformidad ha de referirse siempre al Presupuesto en vigor en cada momento –sea el autorizado expresamente o incluso el que ha sido objeto de prórroga presupuestaria– y no con Presupuestos futuros, aún no elaborados por el Gobierno ni sometidos a la aprobación del Parlamento. Este razonamiento no desconoce que cualquier Presupuesto mantenga relaciones con los de otros

6 Vid. SSTC 34/2018, FJ 6, y 44/2018, FJ 4.
7 Vid. SSTC 34/2018, FJ 6, y 44/2018, FFJJ 4 y 5 d).

ejercicios, anteriores y venideros. Pero, tales conexiones plurianuales no desnaturalizan el carácter anual del Presupuesto ni la vinculación de la potestad de veto con el Presupuesto en curso. Por ello es que instrumentos como los *objetivos de estabilidad* o los *escenarios presupuestarios plurianuales*, surgidos al calor del principio de estabilidad presupuestaria del art. 135 CE, no tienen los caracteres de las partidas de gasto autorizadas y que han de ejecutarse, limitándose su eficacia a determinar el marco en el que deberán elaborarse los Presupuestos de ejercicios siguientes[8]. Por ello es que pretender aplicar la facultad del art. 134.6 CE a escenarios temporales posteriores a los de un Presupuesto en vigor lleva consigo una extensión en la potestad de su ejercicio que excede del propio marco constitucional[9].

- *Aplicación al caso: desestimación del conflicto promovido por el Gobierno contra el Senado. La proposición de ley de derogación de la LISD no afectaba al Presupuesto vigente en 2023, con independencia de la prórroga presupuestaria de 2024*. El Tribunal descarta la interpretación del abogado del Estado y se ratifica en la doctrina expuesta anteriormente[10]. No cabe apelar a los objetivos plurianuales de estabilidad presupuestaria para sortear la exigencia de que el veto se circunscriba al Presupuesto en vigor. Tampoco a Presupuestos futuros o a escenarios plurianuales que no han sido elaborados por el Gobierno ni sometidos al proceso de aprobación. El Gobierno no puede hacer una aplicación extendida del veto presupuestario que vaya más allá del ejercicio en curso. Por ello se rechaza otra vez la pretendida reinterpretación del art. 134.6 CE, así como el planteamiento de que la proposición de ley vetada afectaba a los Presupuestos de 2023 cuando su entrada en vigor se desplazaba al 1 de enero de 2024; ejercicio distinto con independencia de la prórroga presupuestaria[11]. Aclara, además el Tribunal que un eventual «efecto anuncio» de la supresión del ISD que impulsaba la proposición de ley no puede llevar a interpretar de manera extensiva el art. 134.6 CE[12].

8 A las diferencias que el Tribunal Supremo no supo reconocer en diversas sentencias de la Sala Tercera (de fecha de 10 de mayo de 2016, aunque con votos particulares) y que ahora constata el Tribunal Constitucional, me referí en otro lugar, señalando que los procedimientos para fijar objetivos fiscales y para aprobar los Presupuestos tienen diferente contenido, distintas consecuencias y siguen cauces diferenciales en su tramitación parlamentaria. Por ello es que cuando las Cámaras aprueban los objetivos fiscales, no puede considerarse que estén ejerciendo una función legislativa, sino que simplemente participan en refrendar (o rechazar) las magnitudes estadísticas que han sido acordadas por el Gobierno. Vid. Martínez, Lago, M. A.: «Objetivos de déficit y deuda pública: ¿su control por el Tribunal Supremo?», *Revista Española de Derecho Europeo*, n.º 60, 2016, pp. 133 y ss.

9 Vid. las SSTC 34/2018, FJ 7.b), y 44/2018, FJ 5.b); así como las SSTC 242/2006, de 24 de julio, FJ 3 y 94/2018, de 17 de septiembre, FJ 7.c).

10 Vid. SSTC 242/2006, FJ 3; 34/2018, FJ 7.b); 44/2018, FJ 5.b); 94/2018, FJ 7.d); 139/2018, FJ 6.b); 17/2019, FJ 4.a); 53/2021, FJ 5; 132/2023, FJ 3, y 167/2023, FJ 10.

11 «La prórroga para 2024 de los Presupuestos Generales del Estado del año 2023» fue objeto de tratamiento en otro lugar de manera amplia y es el título de mi contribución al Informe sobre *La prórroga para 2024 de los Presupuestos Generales del Estado*, publicado por el Instituto de Estudios Económicos, Madrid, mayo de 2024, pp. 21-74.

12 Vid. STC 34/2018, FFJJ 6 y 9.

4. Análisis

La STC 135/2025, de 11 de junio, viene a sumarse a la serie de pronunciamientos que, bien por la vía del planteamiento de conflictos entre los órganos constitucionales que participan en la aprobación de las leyes y de los Presupuestos (Gobierno y Cortes Generales), bien por la resolución de demandas de amparo de diputados y senadores, se refirieron con anterioridad a lo que se ha venido en llamar «veto presupuestario» y que se encuentra recogido en el art. 134.6 CE. Mi afición por los temas presupuestarios arranca, precisamente con el estudio que realicé sobre *Los límites a la iniciativa de las Cortes Generales en materia presupuestaria*, hace mucho tiempo y antes de que el Tribunal Constitucional fuese llamado a ejercer el control de la facultad de veto del ejecutivo[13].

Antes del primer conflicto que el Gobierno promovió contra un acuerdo de la Mesa del Congreso y que dio lugar a la STC 34/2018, las sentencias más destacadas que se habían acercado a la facultad de veto presupuestario fueron la STC 223/2006, de 6 de julio y la STC 242/2006, de 24 de julio. La primera declaró la inconstitucionalidad de dos preceptos del Reglamento de la Asamblea de Extremadura cuya reforma habría desapoderado al Consejo de Gobierno autonómico de su potestad de veto estatutariamente reconocida. La segunda desestimó una demanda de amparo contra acuerdos de la Mesa del Parlamento Vasco que inadmitieron a trámite una proposición de ley a la que el Gobierno vasco había mostrado su disconformidad por sus repercusiones presupuestarias. Estas sentencias, sobre todo la STC 223/2006, vendrían a conformar una primera interpretación, antes de la fragmentación parlamentaria y el *uso intensivo y alternativo* del veto presupuestario, que encuentra la reacción en las SSTC 34 /2018, 44/2018, 94/2018, 139/2018 y otras posteriores[14].

Lo distintivo del conflicto resuelto ahora por el Tribunal es que lo fue contra el Senado. En anteriores casos el Gobierno los había promovido contra el Congreso de los Diputados. En todos los supuestos se dieron por el rechazo parlamentario, canalizado a través de acuerdos de la Mesa del Congreso –ahora del

13 Al trabajo citado (publicado por el Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1990), le seguirían muchos después, de los que extraigo ahora, por su referencia o tratamiento del veto presupuestario: «La necesaria reforma del procedimiento de aprobación de los Presupuestos Generales del Estado», *Anuario Jurídico y Económico Escurialense*, n.º 25, 1993; «La reforma de los procedimientos de aprobación de los Presupuestos Generales del Estado», en *El sistema económico en la Constitución española*, Vol. 2, 1994; *Ley de presupuestos y Constitución: sobre las singularidades de la reserva de ley en materia presupuestaria*, Trotta, Valladolid, 1998; «Las restricciones de los debates parlamentarios sobre Presupuestos. Nueva aproximación al tema tras las Sentencias del Tribunal Constitucional 223 y 242/2006, de 6 y 24 de julio», *Asamblea: Revista Parlamentaria de la Asamblea de Madrid*, n.º 15, 2006; «Notas sobre el veto presupuestario en las relaciones Gobierno-Parlamento», *El Cronista del Estado Social y Democrático de Derecho*, n.º 21, 2011.

14 Vid. García-Escudero Márquez, P.: «El uso alternativo del veto presupuestario y sus límites (a propósito de la STC 167/2023, de 22 de noviembre)», *Cuadernos Manuel Giménez Abad*, n.º 28, 2024, p. 109. También vid. Martín López, J.: *El veto presupuestario*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2024, pp. 137 y ss., resaltando la fuerte conflictividad jurídica que motiva la pérdida de mayorías parlamentarias por los ejecutivos.

Senado–, al criterio disconforme del Gobierno con la tramitación de iniciativas legislativas con una insuficiente conexión con los ingresos y gastos públicos y no referirse estos al Presupuesto en vigor.

La proposición de ley para derogar la LISD que provoca el litigio había sido precedida de otra del mismo Grupo Parlamentario Popular[15], formación que cuenta con mayoría absoluta en el Senado. El contenido sustantivo del articulado y disposiciones de ambas iniciativas es prácticamente idéntico, salvo que la redacción de la primera establecía su vigencia inmediata tras la publicación oficial y la segunda fija una fecha concreta de entrada en vigor: el 1 de enero de 2024 que será, lo que a la postre, permita al Tribunal desestimar el conflicto promovido por el Gobierno.

Cabe indicar también que en el Congreso de los Diputados otra proposición de ley relativa también a la supresión del ISD, presentada por el Grupo Parlamentario VOX[16], fue vetada por el Gobierno, decayendo en su tramitación, sin que la Mesa de la Cámara se opusiera a dicha disconformidad gubernamental[17], a pesar de que en su disposición final segunda se fijaba la entrada en vigor «el 1 de enero de 2025, de manera que el impacto presupuestario derivado de la supresión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones del sistema tributario español se aplicará al ejercicio presupuestario inmediatamente posterior a la entrada en vigor de la misma». En la anterior Legislatura, el Grupo Parlamentario VOX formuló varias proposiciones de ley para suprimir el ISD: una, presentada el 7 de abril de 2020 que resultó retirada unos días después; otra decayó como consecuencia de la disconformidad del Gobierno con su tramitación[18]; y otra fue a la que no opuso su veto el Gobierno y que llegó a discutirse en el Congreso, donde se rechazó tomarla en consideración[19]. Esta última presentaba una disposición final segunda de entrada en vigor el 1 de enero de 2022 con la misma justificación que la subrayada antes.

Volviendo a la iniciativa causante del conflicto analizado ahora, su texto era bien simple: un preámbulo con las razones por las que se considera necesario eliminar el ISD, tres artículos, una disposición adicional, otra derogatoria, dos transitorias y cinco finales. Como fundamentación de la supresión del impuesto se indica «la doble imposición al gravar unas rentas y bienes que han sido sometidos a tributación anteriormente, penalizando el ahorro»; también porque «recae sobre las clases medias que no pueden configurar sus patrimonios para que no sean gravados por este impuesto o acceder a determinadas ventajas fiscales que eliminarían los efectos del mismo» y, asimismo, porque «las enormes

15 Publicada en el «BOCG», Senado XV Legislatura, núm. 16, de 28 de septiembre de 2023.

16 Publicada en el «BOCG», Congreso de los Diputados, XV Legislatura, Serie B, núm. 55-1, de 12 de enero de 2024.

17 La disconformidad del Gobierno con la tramitación de esta proposición de ley se publicó en el «BOCG», Congreso de los Diputados, XV Legislatura, Serie B, núm. 55-2, de 15 de marzo de 2024.

18 Publicada la proposición en el «BOCG», Congreso de los Diputados, XIV Legislatura, Serie B, núm. 88-1, de 29 de mayo de 2020 y la disconformidad en el «BOCG», núm. 88-2, de 11 de septiembre de 2020.

19 Publicada en el «BOCG», Congreso de los Diputados, XIV Legislatura, Serie B, núm. 178-1, de 30 de agosto de 2021, fue rechazada en la Sesión del Pleno del Congreso celebrada el 5 de abril de 2022. El debate se puede consultar en el Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados, n.º 176, correspondiente a dicha fecha y el acuerdo de rechazo en el «BOCG», Congreso de los Diputados, XIV Legislatura, Serie B, núm. 178-2, de 11 de abril de 2022.

diferencias de la fiscalidad de las sucesiones entre las diferentes Comunidades Autónomas y Ciudades Autónomas, faculta a los ciudadanos a deslocalizar sus patrimonios y sus actividades productivas». Comentando estos aspectos de la proposición de ley para suprimir el ISD, se ha señalado el olvido de otros componentes que se entienden perniciosos en la estructura estatal del impuesto y también que, a pesar de la STC 135/2025, «las posibilidades reales de supresión del ISD son remotas en la actualidad, dado que ello depende de las mayorías parlamentarias en cada una de las Cámaras que conforman las Cortes Generales, donde el Congreso siempre tendrá la última palabra»[20].

El art. 1 señalaba la derogación de la LISD «quedando definitivamente suprimido este impuesto del ordenamiento tributario español» y los arts. 2 y 3 procedían a adaptar a dicha supresión la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA) y la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas. Entre las disposiciones transitorias se fijaba una compensación «por una sola vez (...) igual a la última recaudación que hayan obtenido cada una de las Comunidades Autónomas». Entre las finales se modificaba la regulación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (Ley 35/2006, de 28 de noviembre) y del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo) para que no estén sujetas a dichos impuestos las rentas que traigan causa de la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, así como por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito, «inter vivos»; y se establecía como fecha de entrada en vigor de la ley el día 1 de enero de 2024.

El Tribunal reconoce explícitamente que el sentido del fallo habría sido distinto si la entrada en vigor de la derogación de la LISD hubiera sido inmediata (STC 135/2025, FJ 4). En suma, que el cambio de la entrada en vigor efectuado en la proposición de ley presentada por el Grupo Parlamentario Popular, salvó la constitucionalidad del rechazo que la Mesa del Senado efectuó frente al veto presupuestario del Gobierno. Y no ha de reprocharse en nada ese diferimiento al 1 de enero de 2024, puesto que como se encarga de recordar el Tribunal –y era algo sobre lo que se había pronunciado con anterioridad–, las intenciones o finalidades, la estrategia política o el propósito último de los autores de la iniciativa parlamentaria no constituyen objeto de enjuiciamiento. No hay «ninguna previsión constitucional o del reglamento de la Cámara que impida que se posponga la entrada en vigor de una propuesta de modificación con una posible incidencia presupuestaria a un futuro ejercicio presupuestario. Precisamente, una medida de tal entidad tendería a preservar, por el contrario, la finalidad a la que responde dicha

20 Vid. Martín Barahona, F.: «El funcionamiento de los coeficientes multiplicadores en el impuesto sobre sucesiones y donaciones: Una bonificación o deducción en la cuota tributaria puede mitigar solo en parte los efectos de la doble progresividad de los coeficientes multiplicadores», *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, n.º 508, 2025, pp. 105 y ss. El autor señala, sobre todo, el aval constitucional al impuesto temporal de solidaridad sobre grandes fortunas, creado por la Ley 38/2022, de 27 de diciembre, como fórmula para complementar el Impuesto sobre el Patrimonio y obligar a las Comunidades Autónomas a dejar sin efecto las medidas normativas adoptadas sobre dicho impuesto (p. 124).

facultad, que no es otra que salvaguardar la autorización que el Gobierno ya ha obtenido de la Cámara sobre el volumen de ingresos y gastos públicos, de suerte que las previsiones económicas contenidas en el presupuesto se observen rigurosamente y no se dificulte su ejecución, permitiendo así que el ejecutivo pueda desarrollar su programa anual de política económica y, en suma, su propia acción de Gobierno (art. 97 CE; SSTC 34/2018, FJ 6, y 44/2018, FFJJ 3 y 4)» (STC 167/2023, FJ 8, citada también en la STC 135/2025, FJ 4).

El Gobierno valoró los efectos económicos que, de aprobarse la ley de derogación del ISD, se producirían en los Presupuestos Generales del Estado de 2024, haciendo indicación de las aplicaciones presupuestarias afectadas. La disminución de ingresos correspondientes a la desaparición del impuesto no cedido a las Comunidades Autónomas se estimaba en 124.762.740 euros imputables al Presupuesto de 2023 prorrogado para 2024. Además, estaba la compensación a las Comunidades por la pérdida de recaudación ocasionada en la parte ISD tributo que sí se encuentra cedida. Teniendo en cuenta la recaudación media de los últimos años, el importe a compensar se estimaba en 2.678.000.000 euros, señalando que «el Estado debería dotar en el presupuesto de 2024 un crédito extraordinario o un suplemento de crédito por el importe referido en la aplicación presupuestaria 36.941M.45 "Transferencias a comunidades autónomas"; o en la 37.01.9410.451 "Compensaciones que puedan reconocerse a comunidades autónomas por supresión del impuesto de sucesiones y donaciones"».

Pese a que en los Presupuestos de 2023 —en vigor al tiempo de formularse la proposición de ley— no concurrían los efectos de disminución de ingresos o aumento de gastos que legitiman al Gobierno a ejercer su veto a la tramitación de iniciativas, el cambio de doctrina constitucional, solicitado por el abogado del Estado, se basaba en las obligaciones derivadas del principio de estabilidad presupuestaria que afectarían materialmente a esos Presupuestos y a los de 2024 (ya fuesen los aprobados por el Parlamento o los prorrogados por el Gobierno), así como en el hecho de que la derogación del ISD provocaría un «*efecto anuncio*» inmediato, anticipando comportamientos de los contribuyentes que disminuirían la recaudación durante la vigencia del Presupuesto de 2023.

Con esta estratagema, se pretendía reaccionar frente al diferimiento de la entrada en vigor que aparecía en la proposición de ley, tratando de impedir que la doctrina de casos anteriores juzgados por el Tribunal Constitucional diese patente de corso a la iniciativa y frustrase el ejercicio de la potestad señalada en el art. 134.6 CE. Se deslizaban en el alegato del representante del Gobierno planteamientos no muy consistentes para con el respeto a las minorías, los principios de participación y representación que están en la base del pluralismo político. Ello encontró la respuesta en las alegaciones de la letrada del Senado, quien manifestó que el Gobierno pretendía esquivar la doctrina constitucional sobre el art. 134.6 CE y que la referencia a políticas europeas y exigencia de planificación plurianual podían llevar a una ampliación de la capacidad de veto gubernamental con graves consecuencias para la función legislativa.

En fin, nada que no supiéramos ya, pero que sirve para que recordemos que, como puso de relieve el profesor Rodríguez Bereijo en un estudio pionero sobre lo que viene a conocerse como veto presupuestario[21], estudiar el Presupuesto es penetrar en el fondo de los problemas constitucionales y, particularmente, en los regímenes democráticos con separación de poderes, plantearse el estudio de las relaciones entre el poder legislativo y el poder ejecutivo, permitiendo constatar qué órgano es el verdadero titular del poder político.

21 Vid. Rodríguez Bereijo, Á.: «La limitación de la iniciativa parlamentaria en materia presupuestaria en el Derecho positivo español», *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid*, n.º 33, 1968, pp. 437-438.

EL ETERNO DEBATE SOBRE LA CALIFICACIÓN DE IMPUESTO DIRECTO O INDIRECTO EN LOS GRAVÁMENES SOBRE PRODUCTOS ENERGÉTICOS: STS DE 13 DE JUNIO DE 2025, REC. NÚM. 3134/2023

Ana Molina Lebrón
Profesora doctora de Derecho Financiero y Tributario UCM
(España)
https://orcid.org/0000-0002-9026-3466

Resumen

La extrafiscalidad ha irrumpido con fuerza en las últimas décadas. Pocos tributos, son verdaderos tributos extrafiscales, lo que los lleva a no respetar los postulados constitucionales y el Derecho de la Unión Europea, fundamentalmente pocos tributos extrafiscales están orientados a disuadir las conductas que vienen a proteger, convirtiéndose en instrumentos de intervencionismo administrativo. En España, en el ámbito del sector eléctrico, se ha optado por la implantación masiva de aparentes tributos extrafiscales, con una creación indiscriminada de tributos «*aparentemente medioambientales*», cuya naturaleza declarada es de tributos directos, pero con una finalidad claramente indirecta, lo que los lleva a una posible incompatibilidad con el Derecho de la Unión Europea.

Palabras clave

Impuesto gallego sobre contaminación atmosférica, extrafiscalidad energética, gravamen indirecto sobre productos energéticos, Directiva 2008/118/CE.

Abstract

Extrafiscal taxation has gained significant prominence in recent decades. Only a limited number of taxes can be considered genuinely extrafiscal, which often results in their failure to comply with constitutional postulates and with European Union law. In practice, very few extrafiscal taxes are effectively designed to deter the behaviors they are intended to regulate in order to safeguard protected interests, thereby turning into instruments of administrative interventionism. In Spain, particularly in the electricity

sector, the authorities have opted for the widespread introduction of so-called extrafiscal taxes, through the indiscriminate creation of «*apparently environmental*» levies. Although formally characterized as direct taxes, their objectives are unmistakably indirect, which raises serious concerns regarding their potential incompatibility with European Union law.

Keywords

Galician tax on atmospheric pollution, energy-related extrafiscality, indirect taxation of energy products, Directive 2008/118/EC, direct taxes and indirect taxes.

Cómo citar: Molina Lebron, A. (2025). El eterno debate sobre la calificación de impuesto directo o indirecto en los gravámenes sobre productos energéticos: STS de 13 de junio de 2025, rec.núm. 3134/2023. *Revista Técnica Tributaria* (150), 287-296.

SUMARIO

1. Doctrina del tribunal
2. Supuesto de hecho
3. Fundamentos de derecho
4. Análisis

1. Doctrina del tribunal

La sentencia del Tribunal Supremo de 13 de junio de 2025 (recurso 3134/2023), analiza el impuesto gallego sobre la Contaminación Atmosférica (en adelante ICA) y su compatibilidad con el Derecho de la Unión Europea y establece como doctrina dos criterios jurisprudenciales. En primer lugar, se precisa que el TS es competente para determinar la compatibilidad con el ordenamiento comunitario de una cuestión planteada, en aplicación de la doctrina establecida por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante «TJUE»), y decidir no plantear cuestión prejudicial solicitada por la recurrente (artículo 267 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea) si el TS contiene todos los elementos de interpretación del Derecho de la UE, que puedan permitirle apreciar dicha compatibilidad para la resolución del asunto de que conoce, estableciéndose un canon de motivación reforzado en garantía de la aplicación del Derecho de la Unión Europea[1], rechazando el planteamiento de la cuestión prejudicial.

Y en segundo lugar, se deja sentado, que, para determinar si un impuesto sobre las emisiones contaminantes es o no contrario a la Directiva 2008/118/CE, hay que analizar la estructura del impuesto establecido en cada caso, inspirado en las pautas que al efecto da el TJUE, concluyendo que el impuesto gallego no es un gravamen indirecto, que grave directa o indirectamente el consumo de carbón, gas o electricidad; sino que estamos ante un impuesto directo que grava la contaminación atmosférica, no siendo necesario realizar un mayor análisis.

2. Supuesto de hecho

La Ley 12/1995, de 29 de diciembre, del Parlamento de Galicia, aprobó el ICA, que persigue, según el texto, la protección del medioambiente y gravar la emisión a la atmósfera de sustancias como dióxido de azufre y nitrógeno en el proceso de generación de electricidad.

En fecha 25 de marzo de 2014, Endesa Generación SAU instó rectificación de autoliquidación por el ICA correspondiente al periodo impositivo 2013, con una cuota tributaria de más de un millón euros, donde interesó la anulación de la autoliquidación alegando: a) la vulneración del ordenamiento europeo; b) el

1 Se apoya en la sentencia TJUE de 10 de junio de 1997 (C-346/1997), donde se afirma que: «*no corresponde al Tribunal de Justicia pronunciarse sobre la compatibilidad de disposiciones nacionales con el Tratado. Sin embargo, el Tribunal es competente para facilitar al órgano jurisdiccional nacional todos los elementos de interpretación del derecho comunitario que puedan permitirle apreciar dicha compatibilidad para la resolución del asunto de que conoce*»; y añade que la reciente sentencia TJUE (Gran Sala), de 15 de octubre de 2024 (C-144/23) –Kubera–, recoge que: «*un órgano jurisdiccional nacional cuyas decisiones no sean susceptibles de ulterior recurso judicial de Derecho interno debe exponer, en la resolución por la que deniegue una autorización para interponer un recurso de casación que incluya una solicitud de que se plantee al Tribunal de Justicia una cuestión prejudicial sobre la interpretación o la validez de una disposición del Derecho de la Unión, los motivos por los que no ha iniciado el procedimiento prejudicial, a saber, bien que dicha cuestión no es pertinente para la resolución del litigio, bien que la disposición del Derecho de la Unión de que se trata ya ha sido interpretada por el Tribunal de Justicia, bien que la interpretación correcta del Derecho de la Unión se impone con tal evidencia que no deja lugar a ninguna duda razonable*».

carácter discriminatorio del ICA; y c) la inconstitucionalidad del tributo. Por resolución de 29 de noviembre de 2017, el Departamento de Tributos de Gestión Centralizada de la Agencia Tributaria de Galicia desestimó la solicitud de rectificación, y contra esta desestimación, se presentó reclamación económico-administrativa, siendo también desestimada. Recurrida la decisión ante el TSJ de Galicia, fue desestimado el recurso entendiendo el Tribunal que «*el ICA no es un impuesto indirecto sobre el CARBÓN/GAS, sino un impuesto que grava la emisión de dióxido de nitrógeno y dióxido de azufre; (...) la base imponible y la tarifa se determina por las emisiones (...), por lo que, no entraría dentro de las previsiones de la Directiva 92/12 y 2008/118 CE*» . El TJS de Galicia, para llegar a tal conclusión, tomó en cuenta, tanto la sentencia TJUE de 10 de junio de 1997 (C-346/1997) –asunto Braathens–, como la sentencia TJUE de 4 de junio de 2017 (C-5/14) –asunto Kernkraftwerke–, concluyendo que no existe «*una relación directa entre el uso del carbón/gas y las emisiones de óxidos de nitrógeno y azufre al medio ambiente ni con la generación de la energía eléctrica y, por lo tanto, no concurre la denunciada incompatibilidad con la normativa comunitaria».*

Tras la desestimación del TSJ se presenta recurso de casación[2], cuyo resultado es la sentencia que comentamos. La parte actora fundamentó este recurso en la vulneración de la Directiva 2008/118/CE y de la Directiva 2003/96/CE, y se apoya en la vulneración de la doctrina contenida en las sentencias TJUE, de 10 de junio de 1999 (asunto Braathens)[3], y de 27 de febrero de 2014 (asunto Transporte Jordi Besora, S.L.)[4].

---

2 Por Auto de 7 de febrero de 2024, la Sala del TS admitió el recurso de casación, señalando como cuestión que presentaba interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia: «*Determinar si resulta compatible con el Derecho de la Unión Europea un impuesto autonómico como el concernido, establecido en la Ley –de Galicia– 12/1995, de 29 de diciembre, del impuesto sobre la Contaminación Atmosférica, que persigue la protección del medio ambiente y grava la emisión a la atmósfera de sustancias como los dióxidos de azufre y nitrógeno en el proceso de generación de electricidad; o, por el contrario, se opone a la normativa comunitaria al gravar, directa o indirectamente, el consumo de la electricidad o de otro producto sometido a impuestos especiales, en caso de que se entienda que existe una relación entre tales emisiones y el uso del carbón y/o el gas empleado en dicho proceso*».

3 El Tribunal tuvo que analizar si se estaba o no ante un gravamen indirecto en el impuesto sueco sobre hidrocarburos. En concreto, el impuesto se liquidaba basándose en datos facilitados por Luftfartsverk sobre «*el consumo de carburante y la emisión de hidrocarburos y de monóxido de nitrógeno del tipo de avión considerado un trayecto medio*», a razón de los kilogramos consumidos, teniendo en cuenta, además, «*el peso máximo autorizado del avión en el despegue*». Si el impuesto, como decía el Estado, era ecológico, lo lógico es que se hubiera configurado de forma que permitiese al obligado tributario realizar esfuerzos en orden a reducir la emisión. Pero lo cierto es que, tal y como se configuró, la liquidación del impuesto venía prácticamente determinada por el consumo de carburante y otros datos tales como el trayecto medio, peso del avión, etc. que no dejan margen de adaptación al obligado tributario. Por ello el Tribunal entendió que «*un impuesto de tales características*» era contrario al derecho de la Unión, pues no puede decirse que desaliente el consumo del producto nocivo.

4 La sentencia analizaba el impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, conocido como céntimo sanitario, en el asunto Transportes Jordi Besora, concluyendo que: «*el artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992, debe interpretarse en el sentido de que se opone a una norma nacional que establece un impuesto sobre la venta minorista de hidrocarburos, (...), ya que no puede considerarse que tal impuesto persiga una finalidad específica en el sentido de dicha disposición, toda vez que el mencionado impuesto, destinado a financiar el ejercicio, por parte de los entes territoriales interesados, de sus competencias en materia de sanidad y de medioambiente, no tiene por objeto, por sí mismo, garantizar la protección de la salud y del medioambiente*».

3. Fundamentos de derecho

El Tribunal Supremo comienza su argumentación, ante la alegación de la parte recurrida que denunciaba que la pretensión de la actora sólo iba encaminada a sostener la inconstitucionalidad de una ley, recordando que la actuación de la entidad recurrente autoliquidando e ingresando el impuesto para, posteriormente, instar la rectificación de la autoliquidación por entender que se ha infringido la normativa de la Unión Europea, es conforme con la doctrina del TS[5].

Continúa el Tribunal exponiendo por qué no planteará la cuestión prejudicial solicitada por la parte actora, y ello lo hace en base a la doctrina del TJUE, como hemos recogido en el primer apartado. Entiende el TS que tiene todos los elementos de interpretación del Derecho de la UE, para poder apreciar dicha compatibilidad para la resolución del asunto.

La respuesta a esta cuestión la lleva a cabo a través del análisis de la estructura del impuesto, inspirado en las pautas que al efecto establece el TJUE. Para el TS, estamos ante un impuesto por emisiones contaminantes, constituyendo el hecho imponible «*la emisión a la atmósfera de cualquiera de las siguientes sustancias: a) Dióxido de azufre o cualquier otro compuesto oxigenado del azufre. b) Dióxido de nitrógeno o cualquier otro compuesto oxigenado del nitrógeno*». Se grava el volumen de las emisiones de dióxido de nitrógeno y dióxido de azufre, por lo que no grava el combustible consumido. La base imponible viene determinada por la «*suma de las cantidades emitidas de cada una de las sustancias contaminantes por un mismo foco emisor*», y su finalidad, para el Alto Tribunal, es claramente medioambiental[6]. El TS añade que no puede afirmarse que estemos ante un gravamen indirecto, desde el momento en que la recurrente ni razona ni prueba que el consumidor final sea quien jurídica o económicamente soporta el impuesto. En efecto, añade el TS, que para que pueda hablarse de gravamen indirecto, es preciso que se acredite que el consumidor soporta «*íntegramente el peso económico de este impuesto de manera indirecta*», no basta con que el consumidor pueda soportar parte, lo que ocurriría «*si el productor incluyese su importe en el precio de cada cantidad del producto puesta al consumo, de modo que ese impuesto sea neutro para dicho productor*». Es pues necesario que el impuesto «*pueda repercutirse [jurídica o económicamente] íntegramente al consumidor final*».

5 Por todas, sentencia TS, de 29 de julio de 2022 (recurso 7611/2020): «*la rectificación de una autoliquidación –y la consiguiente devolución de ingresos indebidos– sí es cauce adecuado para cuestionarla autoliquidación practicada por el contribuyente que ha procedido a ingresar en plazo las cuantías por él calculadas en cumplimiento de sus obligaciones tributarias, a fin de no ser sancionado por dejar de autoliquidare ingresar en plazo-, cuando entienda indebido el ingreso tributario derivado de tal autoliquidación al considerarlo contrario a las Constitución o al Derecho de la Unción Europea*».

6 Para llegar a esa conclusión se apoya en la sentencia TJUE de 22 de junio de 2023 (C-833/201), cuyo demandante también fue Endesa Generación, donde afirmaba que, «*cuando un impuesto desalienta el consumo de un producto nocivo para el medio ambiente, debe considerarse que contribuye a la protección del medio ambiente*».

La aplicación del artículo 1.1 y 2 de la Directiva 2008/118/CE, exige dos cuestiones: que estemos ante un «*gravamen indirecto*» y, solo para el caso de que efectivamente lo estemos, el Tribunal se planteará si el gravamen tiene un fin específico y respeta las normas impositivas comunitarias. Por un lado, recoge que para que un impuesto tenga naturaleza de gravamen indirecto tienen que darse dos requisitos: que el gravamen tenga un fin específico, y que respete las normas establecidas en la Directiva 2008/118/CE (base imponible, cuota, etc.)[7]. Para ello habrá que analizar el impuesto en cuestión y sus elementos esenciales, y determinar si grava directa o indirectamente el consumo de electricidad[8]. El TJUE ha acuñado un concepto propio que prevalece sobre la calificación que haya dado al impuesto cualquier Estado miembro[9], de manera que para el TJUE, un tributo tendrá naturaleza de gravamen indirecto si concurren dos notas[10]:

a) Una «relación directa o indisociable» entre el consumo del producto regulado en la Directiva 2003/96 y, en nuestro caso, la sustancia contaminante emitida.

b) Que el consumidor final soporte «*el peso económico de este impuesto de manera indirecta»,* lo cual, admite el Tribunal, podría producirse «*si el productor incluyese su importe en el precio de cada cantidad del producto puesta al consumo, de modo que ese impuesto sea neutro para dicho productor*»[11].

---

7 Cfr. sentencia TJUE, de 5 de marzo de 2015 (C-553/2013), asunto Statoil Fuel&Retail. El TJUE, en su sentencia de 20 de septiembre de 2017 (C-215/2016) –asunto Elecdey Carcelen–, considera que al no gravar el canon eólico «*el consumo de productos energéticos ni de electricidad, no está comprendido en el ámbito de aplicación de la Directiva 2008/118*», por lo que «*la cuestión de si el objetivo de este canon es la protección del medio ambiente se inscribe únicamente en el ámbito del Derecho nacional*».

8 Cfr. sentencia TJUE, de 4 de junio de 2017 (C-5/14), asunto Kernkraftwerke.

9 Como recuerda la sentencia TJUE, de 18 de enero de 2017 (C-189/2015) –asunto IRCCS/Fondazione Santa Lucia– «*la calificación de un impuesto (...) con arreglo a Derecho de la Unión corresponde efectuarla al Tribunal de Justicia en función de las características objetivas del gravamen, con independencia de la calificación que le atribuya el Derecho nacional*».

10 Por todas, sentencia TJUE, de 4 de junio de 2017 (C-5/14) –asunto Kernkraftwerke–.

11 Es pues, necesario, que el impuesto «*pueda repercutirse íntegramente al consumidor final*», lo que, indica el Tribunal, no ocurre en el impuesto analizado desde el momento en que no es posible determinar el «*origen de una cantidad dada al mismo*» debido a la «*naturaleza particular de este producto*» y al «*mecanismo de formación del precio de electricidad vigente en Alemania, caracterizado porque ese precio es, en esencia, un precio único que resulta de las negociaciones en la Bolsa eléctrica*». Cfr. Sentencia TJUE, de 4 de junio de 2017 (C-5/14) –asunto Kernkraftwerke–. Vid. también la sentencia TJUE de 3 de marzo de 2021 (C-220/2019) –asunto Promociones Oliva Park–, en la que el Tribunal insiste en que «*es cierto que el consumidor final de la energía podría, en principio, soportar íntegramente el peso económico de un impuesto de manera indirecta si el productor incluyese dicho importe en el precio de cada cantidad del producto puesta al consumo, de modo que ese impuesto sea neutro para el productor*». Pero esto no es así en el caso del IVPEE español, porque «*no existe un mecanismo formal de repercusión del impuesto (...) el hecho de que la aplicación del IVPEE entrañe un incremento del precio de la energía y por tanto, de la factura eléctrica para todos los consumidores finales no resulta, por sí solo, suficiente para concluir que este impuesto se repercute íntegramente a estos consumidores. En caso contrario, todo impuesto soportado por los productores de electricidad que tuviera incidencia, aún mínima, en el precio final de la electricidad pagado a los consumidores debería considerarse impuesto indirecto...pese a la falta de vínculo directo e indisociable entre tal impuesto y el consumo de electricidad*». Sobre esta sentencia y la valoración del TJUE del IVPEE hemos sido muy críticos en: MOLINA LEBRON, A. (2025): *La fiscalidad de la producción de la energía eléctrica en España (a la luz del cuestionado impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica)*, Tirant lo Blanch.

Recuerda el TJUE que en España «*la retribución de la actividad de producción de energía eléctrica…comprende la energía eléctrica negociada en los mercados diario e intradiario, que se retribuye sobre la base del precio resultante del equilibrio entre la oferta y la demanda, los servicios de ajuste necesarios para garantizar un suministro adecuado al consumidor, la retribución en virtud de los mecanismos de capacidad, así como las retribuciones adicionales….*». Resulta indiscutible para el TJUE, que el consumo del carbón y del gas son necesarios para la generación de energía eléctrica, pero cabe que, mediante la realización de gastos e inversiones, la emisión sea eliminada o reducida. El TJUE afirma, que para que pueda hablarse de gravamen indirecto, es preciso que se acredite que el consumidor soporta «*íntegramente el peso económico de este impuesto de manera indirecta*».

4. Análisis

La llamada «*extrafiscalidad*» de la energía eléctrica se ha convertido en una fuente importante de financiación estatal y de las Comunidades Autónomas. Estas últimas, empeñadas una y otra vez en buscar nuevos y artificiosos hechos imponibles, que rayan el delirio y la irracionabilidad, con una importante conflictividad judicial y con una duración extenuante de los procedimientos judiciales. A ello hay que añadir, lo que venimos desde hace tiempo denunciando, la extrafiscalidad para la protección medioambiental energética no es apropiada, no consigue su objetivo, no es un mecanismo adecuado para una protección medioambiental en el sector eléctrico, con una demanda inelástica, ya que el sujeto pasivo continuara produciendo o consumiendo a pesar del tributo, sin interesarle, en la mayoría de las ocasiones, hacer grandes inversiones más costosas que seguir contaminando. A ello se une la elevada tributación en nuestro país para las empresas energéticas renovables.

El principal debate en los gravámenes sobre productos energéticos, está relacionado con la compatibilidad con el Derecho de la Unión Europea, y en particular con la posible vulneración de la Directiva 2008/118/CE, por la prohibición de la creación de nuevos gravámenes sobre la energía, indirectos y sin fin específico.

Para este análisis, el TS resuelve aplicando la jurisprudencia del TJUE, en bastantes ocasiones desafortunada[12], y en esta ocasión, sin plantear cuestión prejudicial y resolver directamente con la doctrina del TJUE. Para la determinación de si un tributo cumple con los parámetros del Derecho de la Unión, es necesario analizar caso por caso, ya que estamos ante un sistema extremadamente complejo. Es evidente que la tributación en este sector aumenta el precio de la electricidad, y ello no significa que el gravamen sea simplemente por ello indirecto, aunque estaremos todos de acuerdo, que uno de los indicios para medir la tributación indirecta es la incidencia sobre el consumo, algo claramente demostrado en este tipo de tributos. En este sentido, permítasenos recor-

12 Ya lo denunciamos a raíz de la sentencia TJUE de 3 de marzo de 2021 (C-220/2019) –asunto Promociones Oliva Park–, donde el TJUE resolvió acogiéndose al criterio erróneo de la Administración Tributaria sobre la base imponible del tributo, algo que en parte vino a corregir la Audiencia Nacional.

dar que, atendida la estructura del mercado eléctrico español y, fundamentalmente, su metodología de fijación del precio de la energía eléctrica a través del sistema de «*precio marginal*», la imposición de un impuesto como el debatido, provoca una internalización directa de dicho tributo en el precio final de la electricidad. Como el TS ha podido analizar en numerosas ocasiones[13], la compra y venta de energía eléctrica se realiza mediante la participación de los agentes del mercado en un mercado eléctrico organizado, gestionado por OMIE (Operador del Mercado Ibérico de Energía – Polo Español) y OMIP (Operador del Mercado Ibérico de Energía – Polo Portugués) y también mediante la contratación bilateral entre agentes compradores y vendedores, al margen del mercado organizado. La internalización en el precio de la energía eléctrica de determinados tributos afecta decisivamente el precio del mercado eléctrico, un mercado extremadamente sensible y un consumidor necesitado de protección ante las fluctuaciones del sector. Estos tributos son directamente incorporados en la elaboración de las ofertas como un coste variable más, provocando con ello una elevación del precio marginal de la electricidad, equivalente a su coste para las empresa eléctricas. Como ya hemos dicho en alguna ocasión, es el concepto *término de energía*, al que están vinculados de forma directa e indisociable los tributos que recaen sobre los productores de energía eléctrica y, ya que estos tributos, constituyen un coste asociado a la producción, y vertido de energía a la red, a nuestro juicio existe un vínculo directo e inmediato al menos, con uno de los términos más importantes objeto de facturación, «*el término energía*».

Esta interpretación fue acogida por el TJUE, en su Sentencia de 26 de junio de 1997, dictada en el asunto CAREDA y otros, al entender que lo definitorio para que un tributo constituya un impuesto indirecto es, que el tributo en cuestión se traslade económicamente al consumidor, mientras que es irrelevante que la legislación nacional aplicable, prevea su repercusión formal e íntegra sobre los consumidores.

En este sentido, la preocupación subyacente, tanto en la Directiva 2003/96/CE, como en la Directiva 2008/118/CE (actualmente Directiva (UE)) 2020/262), está en que los sistemas tributarios nacionales no produzcan distorsiones que acaben incidiendo, en mayor o menor medida en el precio de la energía, en la medida en que dichas distorsiones puedan suponer un obstáculo al correcto funcionamiento del mercado interior. Por ello, la prohibición de «gravámenes indirectos» ha de venir referida a todas aquellas figuras tributarias nacionales que, al margen de su definición formal, puedan tener una incidencia en el precio de la electricidad, creando distorsiones en el funcionamiento del tan perseguido mercado energético europeo.

El Abogado General, SR. MAZIEJ SPUZNAR, en las conclusiones presentadas el 3 de febrero de 2015, en el asunto C-5/14 Kernkraftwerke Lippe-Ems GmbH, afirmaba, hasta en cuatro ocasiones consecutivas, que un sistema de imposición general que grave indistintamente a todos y cada uno de los procesos de producción de energía eléctrica, no es compatible con el Derecho de la UE, todo con el objeto de evitar distorsiones en el funcionamiento de un mercado que se pretende opere con base en reglas unitarias.

13 Véanse, por todas, Sentencias de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, Sección 3ª, ambas de 26 marzo de 2014 (Repertorio de Jurisprudencia 2014/2544) y (Repertorio de Jurisprudencia 2014/2545).

La extrafiscalidad energética se ha convertido en nuestro país en un cajón de sastre donde todo vale, con gravámenes claramente indirectos, con hechos imponibles cada vez más anómalos, y con impuestos que no desalientan el consumo de estos productos nocivos que vienen a «*evitar*». Hubiese sido más interesante, como ya hemos defendido, con ayuda de nuestro Alto Tribunal, más que recargar el sistema tributario eléctrico de aparentes tributos medioambientales, haber creado un régimen especial dentro del Impuesto sobre Sociedades para las empresas del sector eléctrico, haciendo recaer la tributación en un verdadero tributo directo, con tipos incrementados en función de la contaminación (basado en volumen de negocio), cuyo exceso de recaudación fuera exclusivamente destinado a subvencionar energías renovables. Estos regímenes especiales serían mucho más efectivos para cualquier sector contaminante, que una amalgama de supuestos tributos medioambientales, con barniz de tributos directos. Es por todo ello, con el máximo respetoso y consideración, que no podemos compartir la sentencia comentada.



Comentario de Jurisprudencia del TJUE

COLABORADORES

José Manuel Calderón Carrero
Universidad de A Coruña

Elizabeth Gil García
Universidad de Alicante

José Carlos Pedrosa López
Universidad de Valencia

Alejandro Zubimendi Cavia
Universidad Complutense de Madrid

EL DOBLE REQUISITO PARA LA APLICACIÓN DE LA CLÁUSULA ANTIABUSO DE LA DIRECTIVA MATRIZ-FILIAL: STJUE DE 3 DE ABRIL DE 2025, C-228/24

Carlos Pedrosa López
Universidad de Valencia (España)

Resumen

Esta sentencia Interpreta la cláusula contra prácticas abusivas de la Directiva Matriz-Filial, a raíz de un caso en que la Administración lituana de negó la exención de dividendos a una filial por considerarla un «arreglo falseado». El Tribunal de Justicia de la Unión Europea aclara que para en aplicar la Directiva es necesario un doble requisito acumulativo. No solo debe probarse la falta de sustancia económica del arreglo, sino también que su propósito principal sea la obtención de una ventaja fiscal contraria a la Derecho de la Unión Europea.

Palabras clave

Fiscalidad – Operaciones matriz-filial – Calificación jurídica – Exenciones en dividendos – Directiva 2011/96/UE

Abstract

This judgment interprets the anti-abuse clause of the Parent-Subsidiary Directive, following a case in which the Lithuanian authorities refused to grant a dividend exemption to a subsidiary on the grounds that it constituted a 'sham arrangement'. The Court of Justice of the European Union clarifies that a double cumulative requirement must be met in order to apply the Directive. Not only must the lack of economic substance of the arrangement be proven, but also that its main purpose is to obtain a tax advantage contrary to European Union law.

Keywords

Parent-subsidiary transactions – Legal classification – Taxation – Dividend exemptions – Directive 2011/96/EU

SUMARIO

1. Tipo de resolución y doctrina del tribunal
2. Supuesto de hecho
3. Fundamentos de derecho
4. Análisis y relevancia para España

1. Tipo de resolución y doctrina del tribunal

El asunto C-228/24 tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Tribunal Económico-Administrativo de la República de Lituania –Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės–, mediante resolución de 20 de febrero de 2024, recibida en el Tribunal de Justicia el 26 de marzo de 2024, en el procedimiento entre Nordcurrent group UAB y Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos fi nansų ministerijos.

Esta petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 1, apartados 2 y 3, de la Directiva 2011/96/UE del Consejo, de 30 de noviembre de 2011, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes, en su versión modificada por la Directiva (UE) 2015/121 del Consejo, de 27 de enero de 2015. En particular, se presentó en el marco de un litigio entre Nordcurrent group UAB, sociedad lituana, y la Inspección Tributaria Nacional del Ministerio de Hacienda de la República de Lituania –Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos fi nansųministerijos–, en relación con la exención del impuesto sobre sociedades de los dividendos distribuidos a Nordcurrent por su filial Nordcurrent Ltd, residente en el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte.

Comparando el presente supuesto de hecho con la situación detallada en la sentencia de 26 de febrero de 2019, T Danmark e Y Denmark (C-116/16 y C-117/16, EU:C:2019:135) del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, se generan dudas sobre la aplicación de la cláusula contra prácticas abusivas contenida en la citada Directiva. Ante lo cual, cabe destacar, por una parte, la sentencia de 12 de mayo de 2022, Schneider Electric y otros (C-556/20, EU:C:2022:378) sobre la interpretación de dicha cláusula y, por otra parte, la sentencia de 12 de septiembre de 2006,Cadbury Schweppes y Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, (EU:C:2006:544), que considera, a la luz del principio de prohibición del abuso de Derecho, que puede considerarse cuando una sociedad filial tiene el carácter de un montaje puramente artificial y, por tanto, puede calificarse como filial «fantasma» o «pantalla».

2. Supuesto de hecho

En el supuesto objeto de debate nos encontramos con la sociedad Nordcurrent, cuya actividad comercial consiste en la creación y distribución de juegos electrónicos, es inspeccionada en relación con el Impuesto sobre sociedades al determinar que esta sociedad debía de incluir los dividendos percibidos de su filial, establecida en el Reino Unido, en los años 2018 y 2019. La Inspección llegó a la conclusión que la filial estaba comprendida en el concepto de «arreglo falseado», ya que no se había establecido por razones comerciales válidas. Según la Inspección, la existencia de un arreglo falseado queda acreditada por el hecho de que, durante los años 2018 y 2019, la filial no dispuso de recursos humanos correspondientes al elevado número de juegos distribuidos, de clientes y de canales de venta, siendo la única empleada de esta su administradora. No obs-

tante, la entidad Nordcurrent impugnó la decisión de la Inspección ante el Tribunal Económico-Administrativo de la República de Lituania –Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės–, alegando que la filial no era un arreglo falseado, sino que le procuró beneficios comerciales reales. Afirmó que la filial, constituida en 2009 y disuelta en 2021, era necesaria como intermediaria entre Nordcurrent y las plataformas de los anunciantes y de distribución de juegos hasta que esta sociedad lograse celebrar contratos directamente con esas plataformas. Durante los años 2018 y 2019 Nordcurrent no tuvo la posibilidad de vender juegos directamente desde Lituania, y habida cuenta de las funciones de la filial, ésta no requería ni locales físicos, ni más personal que la administradora.

En este sentido, dado que la filial no actuaba encastrada en la estructura del grupo del que formaba parte, sino como una entidad que generaba ella misma dichos ingresos, el órgano jurisdiccional se plantea si es viable la aplicación a la filial de la cláusula contra prácticas abusivas contenida en el artículo 1, apartados 2 y 3, de la Directiva 2011/96. En este contexto, el Tribunal Económico-Administrativo de la República de Lituania –Mokestiniu ginču komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybès– decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

Primero; Cuestiona si es compatible con los objetivos de la cláusula contra prácticas abusivas de la Directiva 2011/96 una práctica nacional con arreglo a la cual una sociedad matriz de un Estado miembro no puede acogerse a una exención fiscal con respecto a los dividendos que ha recibido de una filial establecida en otro Estado miembro, debido a que esa filial ha sido calificada de arreglo, cuando dicha filial no es una sociedad instrumental y los beneficios que ha distribuido como dividendos han sido generados por una actividad desarrollada en su nombre, de modo que si se eliminara dicha filial no habría ningún beneficio ni ningún pago de dividendos.

Segundo; En caso afirmativo, plantea si es compatible con los objetivos de la cláusula contra prácticas abusivas de la Directiva 2011/96 una práctica nacional con arreglo a la cual, para calificar de arreglo en cuanto tal a una filial establecida en otro Estado miembro deben apreciarse las circunstancias existentes en el momento del pago, si la constitución de la filial estaba justificada por razones comerciales.

Tercero; Cuestiona si puede interpretarse la cláusula contra prácticas abusivas de la Directiva 2011/96 en el sentido de que, cuando una matriz ha recibido dividendos de una filial que está establecida en otro Estado miembro y que ha sido calificada de arreglo, esa calificación es suficiente, por sí sola, para que se concluya que la matriz, al acogerse a una excepción fiscal sobre los dividendos, ha obtenido una ventaja fiscal que desvirtúa el objeto o la finalidad de la Directiva 2011/96. Además, considera oportuno valorar si deben considerarse pertinentes, a efectos de impugnar la conclusión de que se ha obtenido una ventaja fiscal o de que existe un arreglo, las circunstancias relativas al hecho de que los beneficios obtenidos por una filial que ha sido calificada de arreglo estuvieran sujetos a tributación en el Estado miembro de constitución de conformidad con la normativa nacional vigente en ese Estado miembro

3. Fundamentos de derecho

En cuanto al Derecho de la Unión Europea, la Directiva 2011/96/UE tiene como finalidad principal establecer un régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de diferentes Estados miembros de la Unión Europea, con el objetivo de suprimir la retención en origen sobre los dividendos y otros beneficios distribuidos por las filiales a sus sociedades matrices y eliminar así la doble imposición de esas rentas en la sociedad matriz. En aplicación de esta Directiva, cada Estado miembro deberá garantizar que las distribuciones de beneficios que reciben sus sociedades matrices desde filiales establecidas en otros Estados miembros estén cubiertas por este régimen. No obstante, se excluye de estos beneficios a aquellos supuestos en los que se identifique un arreglo o una serie de arreglos cuyo propósito principal, o uno de los principales, sea obtener una ventaja fiscal contraria al objeto o finalidad de la Directiva. Se entiende que tales arreglos son falseados si no se basan en razones comerciales válidas que reflejen la realidad económica. A fin de preservar la integridad del sistema, la Directiva también permite que los Estados miembros mantengan o apliquen disposiciones nacionales o convencionales que resulten necesarias para prevenir la evasión, el fraude o las prácticas abusivas.

La Directiva 2015/121 viene a reforzar este régimen mediante la introducción de una cláusula general contra las prácticas abusivas, cuya inclusión se considera esencial para garantizar una aplicación coherente de la Directiva 2011/96 en todos los Estados miembros. Esta medida se adopta ante la constatación de que, aunque algunos Estados ya cuentan con mecanismos para combatir la evasión fiscal, estos varían en su alcance y eficacia, e incluso pueden estar ausentes en ciertos ordenamientos. Por ello, se considera necesaria una norma mínima común que impida el uso indebido de las ventajas fiscales previstas por la Directiva y que garantice su correcta aplicación. Para que estas normas sean eficaces y proporcionadas, se establece que deben centrarse exclusivamente en los arreglos o fases de arreglos que hayan sido falseados, es decir, que no respondan a una lógica económica real. Las autoridades fiscales de los Estados miembros deberán realizar una evaluación objetiva de todos los hechos y circunstancias relevantes para determinar si existe un uso abusivo. Asimismo, se prevé la posibilidad de invocar la cláusula de antiabuso tanto frente a arreglos completamente falseados como frente a fases o partes concretas de los mismos, preservando aquellas partes que sí sean legítimas.

En lo que concierne al Derecho doméstico lituano, el tratamiento fiscal de los dividendos distribuidos por entidades extranjeras a sociedades nacionales o a establecimientos permanentes de estas se encuentra regulado por la Ley del Impuesto sobre Sociedades –Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas–. Según el artículo 35 de esta ley, los dividendos percibidos por una sociedad lituana o por su establecimiento permanente derivados de la tenencia de acciones, participaciones u otros derechos en entidades extranjeras están, en principio, sujetos al impuesto sobre sociedades a un tipo del 15 %. Sin embargo, esta tributación no se aplica cuando los dividendos provienen de entidades extran-

jeras constituidas o establecidas en un Estado del Espacio Económico Europeo, siempre que dichos beneficios hayan estado sujetos a un impuesto sobre sociedades o a un tributo equivalente en su país de origen. Ahora bien, esta exención no es absoluta. El artículo 32.6 de la misma ley establece expresamente que las disposiciones relativas a la no tributación de los dividendos no se aplicarán si se demuestra que estos se derivan de un arreglo o una serie de arreglos falseados. En consonancia con los principios establecidos por la Directiva 2011/96, se considera que existe un arreglo falseado cuando, vistos todos los hechos y circunstancias pertinentes, su propósito principal, o uno de sus propósitos principales, ha sido obtener una ventaja fiscal que desvirtúe el objeto o la finalidad de dicha Directiva. Al igual que en el marco del Derecho de la Unión Europea, se reconoce que estos arreglos pueden constar de una o varias fases o partes, y que serán considerados como tales si no responden a razones comerciales válidas que reflejen la realidad económica subyacente.

En este marco normativo, el TJUE, respecto la primera cuestión prejudicial, recuerda que la interpretación del artículo 1 de la Directiva 2011/96 no solo debe realizarse conforme al tenor de su redacción, sino también debe tenerse en consideración el sistema y los objetivos de la Directiva 2011/96. El Tribunal entiende que es contrario a los fines del Derecho fiscal la obtención de una ventaja fiscal mediante la constitución de un escenario artificial basado en la creación de un grupo de sociedades dotado de una estructura puramente formal, pero no económicamente sustancial. A este respecto, el TJUE precisa que la cláusula antiabuso no se limita a «sociedades instrumentales», sino también puede aplicarse a una filial que genere sus propios beneficios si el montaje global se considera abusivo. Si bien, deja al órgano jurisdiccional remitente la posibilidad de comprobar a la luz de todos los hechos controvertidos en el litigio principal si concurren los elementos constitutivos de una práctica abusiva.

En cuanto a la segunda cuestión prejudicial, referente al momento temporal, el Tribunal de Justicia se muestra contrario, respecto la compatibilidad con el Derecho de la Unión Europea, a una normativa nacional que únicamente tenga en cuestión la situación existente en el momento de pago de los dividendos para calificar de arreglo falseado a una filial establecida en otro Estado miembro, cuando la constitución de dicha filial estaba justificada por razones comerciales válidas y no se cuestiona la realidad de su actividad antes de esas fechas.

A su vez, respecto a la última de las cuestiones, y en relación con la interpretación de la cláusula contra prácticas abusivas contenida en l artículo 1, apartados 2 y 3, de la Directiva 2011/96, el Tribunal de Justicia recuerda que ara que se denieguen los beneficios de la Directiva deben de cumplirse cumulativamente los requisitos de que se trate de un arreglo falseado y de que ese arreglo tenga como objeto principal la obtención de una ventaja que desvirtúe la finalidad de la Directiva. Por tanto, no basta con demostrar que el arreglo no se ha establecido por razones comerciales válidas que reflejen la realidad económica, sino que es necesario demostrar que el arreglo se establezca con el propósito principal de obtener una ventaja fiscal que desvirtúe el objeto o la finalidad de la mencionada Directiva. Por consiguiente, a la hora de interpretarlo, el hecho alegado por la matriz de que los beneficios obtenidos por la filial estaban sujetos en el Reino Unido a un tipo impositivo superior al tipo del impuesto sobre socie-

dades que se habría aplicado en Lituania, es un elemento pertinente a la hora de apreciar si el propósito principal o uno de los propósitos principales de la existencia de la filial en las fechas de pago de los dividendos controvertidos era beneficiarse de una ventaja fiscal.

4. Análisis y relevancia para España

En el Derecho interno español, la tributación de los dividendos de fuente extranjera se articula principalmente a través de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS). El artículo 21, y el artículo 22 respecto los establecimientos permanentes, así como el artículo 32, en los casos en los que la aplicación de la exención no tenga cabida, son los principales preceptos que abordan la tributación de los dividendos percibidos por las sociedades residentes en territorio español.

El artículo 21 LIS, es una de las reglas más claras que establece la normativa para facilitar la exención de las rentas percibidas. El precepto exige que la entidad participada haya estado sometida en origen a un impuesto extranjero de naturaleza análoga de al menos el 10 por ciento en el ejercicio en que se hayan obtenido los beneficios que se reparten o en los que se participa, con independencia de la aplicación de algún tipo de exención, bonificación, reducción o deducción sobre aquellos. Se considerará cumplido este requisito, cuando la entidad participada sea residente en un país con el que España tenga suscrito un convenio para evitar la doble imposición internacional, que le sea de aplicación y que contenga cláusula de intercambio de información. Ahora bien, este precepto contiene una cláusula antiabuso específica que implica denegar la exención cuando filial resida en un territorio calificado como paraíso fiscal, salvo que, el contribuyente acredite que su constitución y operativa responde a motivos económicamente válidos y que realiza actividades económicas sustanciales.

El fallo de la presente sentencia debe conectarse, a su vez, con la cláusula general antiabuso recogida en el artículo 15 de la Ley General Tributaria, bajo la figura del «conflicto en la aplicación de la norma tributaria. Puesto que esta norma, más que propiamente el artículo 21 LIS, permite a la Administración tributaria española aplicar la doctrina del TJUE de forma transversal. De hecho, la sentencia europea refuerza la potestad de la Inspección para abordar cualquier estructura que carezca de sustancia económica, resida la entidad filial en un paraíso fiscal o no. En aplicación de esta cláusula antiabuso general la Administración tributaria es capaz de determina si la entidad filial responde a un mero «arreglo falseado», cuyo propósito es obtener una ventaja fiscal indebida, o si responde a una estructura coherente y sustancialmente económica.

En este ámbito, aunque en el caso de la deducibilidad de los intereses y no la exención de dividendos, se ha pronunciado recientemente el Tribunal Supremo en la sentencia 904/2025, de 27 de febrero. La relevancia de esta sentencia, en relación con los hechos enjuiciados en la resolución europea, se centra en la interpretación de los motivos económicos válidos para justificar la operativa descrita en dicha sentencia. El Tribunal Supremo negó la deducción

al constatar que la estructura societaria internacional no aportaba beneficios más allá de un mero ahorro fiscal, y asumía que la entidad española era ajena a la operativa real. Se trataba de la adquisición de empresas en EEUU y Canadá por parte de un grupo empresarial, siendo la entidad española la que prestaba los fondos a una holandesa para la constitución de una sociedad en ese país que, a su vez concedía préstamos a filiales de Canadá y EEUU para que adquiriese negocios en dichos territorios. En este sentido, se destaca que de la operativa descrita solo había derivado beneficios propios de un ahorro fiscal en el grupo, porque la empresa española única y exclusivamente pretendía aplicar la deducción de los intereses, manteniéndose completamente ajena al proceso de compra y a la gestión de la sociedad adquirida. Así, se constata que la doctrina del TJUE no introduce un nuevo concepto, sino que se consolida y da un fuerte respaldo a nivel de la Unión Europea a las herramientas antiabuso generales que España ya posee, legitimando su uso para valorar la sustancia económica real de las estructuras fiscales basadas en operativas con entidades filiales extranjeras.

LÍMITES A LA RESPONSABILIDAD DEL ADMINISTRADOR POR DEUDAS DE IVA. PROPORCIONALIDAD Y EXIGENCIA DE CULPA: STJUE DE 30 DE ABRIL DE 2025, C-278/24

Carlos Pedrosa López
Universidad de Valencia (España)

Resumen

La sentencia analiza un mecanismo nacional que exige responsabilidad solidaria a los administradores por las deudas de Impuesto sobre el valor añadido de la sociedad. El Tribunal de Justicia de la Unión Europea considera que esta exigencia es compatible con el derecho de la Unión Europea, pero establece el límite infranqueable de que la responsabilidad nunca puede ser objetiva, sin que medie culpa alguna. Admite que la ley parta de una presunción de culpa del administrador, pero impone la condición indispensable de que éste deba tener siempre una posibilidad real y efectiva de exonerarse, demostrando que actuó con la debida diligencia en la gestión de la sociedad.

Palabras clave

Impuesto sobre el valor añadido – Responsabilidad solidaria por deudas tributarias – Fiscalidad – Directiva 2006/112/CE – Principio de proporcionalidad

Abstract

The judgment analyses a national mechanism that imposes joint and several liability on directors for the company's value added tax debts. The Court of Justice of the European Union considers that this requirement is compatible with European Union law, but establishes the insurmountable limit that liability can never be objective, without any fault on the part of the director. It admits that the law may start from a presumption of fault on the part of the director, but imposes the essential condition that the director must always have a real and effective possibility of exonerating himself by proving that he acted with due diligence in the management of the company.

Keywords

Value added tax – Lliability for tax debts – Taxation – Directive 2006/112/EC – Principle of proportionality

SUMARIO

1. Tipo de resolución y doctrina del tribunal
2. Supuesto de hecho
3. Fundamentos de derecho
4. Análisis y relevancia para España

1. Tipo de resolución y doctrina del tribunal

El asunto C-278/24 tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Voivodato de Breslavia, Polonia –Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu–, mediante resolución de 31 de enero de 2024, recibida en el Tribunal de Justicia el 22 de abril de 2024, en el procedimiento entre P. K. y Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu. El litigio versa sobre la declaración de la responsabilidad solidaria de P. K. por la deuda en concepto de impuesto sobre el valor añadido de una sociedad en la que este había presidido el consejo de administración.

La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 193, 205 y 273 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en su versión modificada por la Directiva (UE) 2018/1695 del Consejo, de 6 de noviembre de 2018, en relación con el artículo 2 TUE, el artículo 325 TFUE, los artículos 17, 20, 21, 41 y 47 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea y con los principios de proporcionalidad, seguridad jurídica y protección de la confianza legítima.

La doctrina del TJUE, en su sentencia de 13 de octubre de 2022, Direktor na Direktsia Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika (C-1/21, EU:C:2022:788), recuerda que si bien el artículo 193 de la citada Directiva establece, como regla básica, que serán deudores del IVA los sujetos pasivos que efectúen una entrega de bienes o una prestación de servicios gravada, el tenor de este artículo precisa que otras personas pueden o deben ser deudores de dicho impuesto en las situaciones previstas en los artículos 194 a 199 *ter* y 202 de la misma Directiva. Asimismo, establece que el artículo 205 de esta Directiva se inscribe en un conjunto de disposiciones destinadas a identificar al deudor del IVA en función de diversas situaciones. Por consiguiente, permite, en principio, a los Estados miembros adoptar, con vistas a la recaudación eficaz del IVA, medidas en virtud de las cuales una persona distinta de la que normalmente adeuda dicho impuesto en virtud de los artículos 193 a 200 y 202 a 204 de esa Directiva queda obligada solidariamente al pago del citado impuesto. Así, con arreglo también a la sentencia de 19 de octubre de 2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775), y a la sentencia de 11 de enero de 2024, Global Ink Trade (C-537/22, EU:C:2024:6), se recuerda que el artículo 273 de esta Directiva permite a los Estados miembros establecer otras obligaciones cuando consideren que tales obligaciones son necesarias para garantizar la correcta recaudación del IVA y para prevenir el fraude.

2. Supuesto de hecho

La sociedad E. sp. z o.o., de la que el Sr. P.K. fue presidente del consejo de administración desde enero de 2014 hasta septiembre de 2017, no abonó las cantidades adeudadas en concepto de IVA durante ese periodo de tiempo. La Administración tributaria polaca inició un procedimiento para declarar la responsabilidad solidaria de P. K. por los impuestos impagados de la sociedad

E. sp. z o.o., que culminó con la declaración de dicha responsabilidad. La Administración tributaria polaca entendía que un miembro o un antiguo miembro del consejo de administración de una sociedad es responsable solidario de las deudas tributarias de esta cuando, por una parte, la Administración tributaria demuestre que se cumplen los requisitos previstos en la normativa interna y, por otra parte, que ese miembro o antiguo miembro no demuestre que puede quedar exento de esa responsabilidad. Estos requisitos acumulativos implican que, aun cuando ese miembro o antiguo miembro demostrara haber actuado con la diligencia exigida, no estaría exento de responsabilidad si no demostrara que cumple los requisitos de exención. Sin embargo, el órgano remitente albergaba dudas sobre la compatibilidad de la normativa interna con el Derecho de la Unión Europea y procedió a plantear las siguientes cuestiones:

Primero; Cuestiona si deben interpretarse las disposiciones de la Directiva del IVA, especialmente sus artículos 193, 205 y 273, en relación con el artículo 325 TFUE y el artículo 17 de la Carta, así como el principio de proporcionalidad, en el sentido de que se oponen a unas disposiciones de Derecho nacional que prevén un mecanismo de responsabilidad solidaria de un miembro de un órgano de administración de una persona jurídica por las deudas de esta en concepto de IVA, sin dilucidar previamente si ese miembro de un órgano de administración había actuado de mala fe o si podía atribuirse a su conducta un error culpable o imprudencia

Segundo; Cuestiona si deben interpretarse las disposiciones de la Directiva del IVA, especialmente sus artículos 193, 205 y 273, en relación con el artículo 325 TFUE, los principios de seguridad jurídica, de confianza legítima, así como con el principio del derecho a una buena administración, deducido del artículo 41 de la Carta, en relación con el artículo 2 TUE (Estado de Derecho, respeto de los derechos humanos), y el artículo 47 de la Carta (tutela judicial efectiva, derecho a un juez), en el sentido de que se oponen a una práctica nacional que, para eximir de la responsabilidad solidaria por las deudas en concepto de IVA de una persona jurídica que tenga un solo acreedor, requiere que un miembro del órgano de administración presente una solicitud de concurso de acreedores, siendo esta infundada con arreglo a las disposiciones y a la práctica del Derecho concursal nacional y, en consecuencia, vulnera el núcleo del derecho de propiedad (artículo 17 de la Carta)

Tercero; Cuestiona si deben interpretarse las disposiciones de los artículos 193, 205 y 273 de la Directiva del IVA, en relación con el artículo 325 TFUE, así como los principios de igualdad ante la ley y de no discriminación (artículos 20 y 21 de la Carta), en el sentido de que se oponen a unas disposiciones nacionales [mencionadas en el punto 1], que permiten un trato desigual de los miembros de los órganos de administración de las personas jurídicas, de modo que un miembro de un órgano de administración de una persona jurídica que tenga más de un acreedor puede eximirse de la responsabilidad por las deudas de la sociedad mediante la presentación de una solicitud de declaración de concurso de acreedores, mientras que un miembro de un órgano de administración de una persona jurídica que tenga exclusivamente un solo acreedor no dispone de una posibilidad efectiva de presentar esa solicitud, lo que tiene como efecto privarle de la posibilidad de eximirse de la responsabilidad solidaria por las deudas de una

persona jurídica en concepto de IVA, así como del derecho a la tutela judicial efectiva (artículo 47 de la Carta).

3. Fundamentos de derecho

En el marco de la Directiva del IVA, el artículo 193 establece como regla general que serán deudores del impuesto sobre el valor añadido los sujetos pasivos que efectúen una entrega de bienes o una prestación de servicios sujeta a gravamen. Sin embargo, esta responsabilidad puede desplazarse a otra persona cuando así lo determinen los artículos 194 a 199 ter y el artículo 202, que introducen supuestos específicos de inversión del sujeto pasivo. Complementariamente, el artículo 205 autoriza a los Estados miembros a disponer que una persona distinta del deudor principal quede obligada de forma solidaria al pago del IVA en las situaciones previstas entre los artículos 193 y 200, así como en los artículos 202, 203 y 204. Esta posibilidad refuerza el marco de seguridad jurídica y eficiencia en la recaudación del impuesto, permitiendo extender la responsabilidad a terceros en determinados contextos. Por su parte, el artículo 273 reconoce a los Estados miembros la facultad de establecer otras obligaciones que consideren necesarias para garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude fiscal. No obstante, dicha potestad está sujeta a ciertos límites, como el respeto al principio de igualdad de trato entre operaciones nacionales e intracomunitarias, y la prohibición de imponer formalidades asociadas al cruce de fronteras dentro del territorio de la Unión, para no obstaculizar el libre comercio y la circulación de bienes y servicios.

En el ámbito del Derecho tributario polaco, la Ley Reguladora de la Normativa Tributaria –Ordynacja podatkowa– contempla expresamente la posibilidad de extender la responsabilidad tributaria a terceros en determinadas circunstancias. El artículo 107 establece que, en los casos y con los requisitos fijados por la propia ley, terceras personas pueden responder solidariamente, con todo su patrimonio, por las deudas tributarias impagadas del sujeto pasivo principal. Esta responsabilidad se extiende también, salvo que exista disposición en contrario, a los intereses de demora derivados de dichas deudas, lo que refuerza la eficacia del sistema de recaudación ante situaciones de incumplimiento. La Administración tributaria tiene la competencia para declarar esta responsabilidad mediante resolución administrativa, conforme a lo previsto en el artículo 108. Además, al artículo 116 establece la posibilidad de ampliar la responsabilidad solidaria a los miembros del consejo de administración en caso de que la ejecución forzosa sobre el patrimonio social resulte total o parcialmente infructuosa, y el administrador no logre demostrar que presentó en tiempo la solicitud de concurso. Dicha responsabilidad abarca los impuestos impagados durante el período en que el miembro del consejo ejerció sus funciones, así como aquellas obligaciones devengadas en ese mismo periodo, y también puede alcanzar a antiguos miembros del consejo de administración, antiguos representantes o socios en sociedades aún en fase de constitución.

En conexión con esta normativa, la Ley Concursal establece el marco legal para la ejecución colectiva de los créditos contra empresas insolventes. El

artículo 20 habilita tanto al deudor como a sus acreedores a presentar una solicitud de declaración de concurso, y el artículo 21 impone al deudor la obligación de hacerlo en un plazo máximo de treinta días desde la aparición de los motivos que justifican dicha solicitud. De manera que, este entramado normativo polaco está diseñado para reforzar la responsabilidad tributaria, garantizar la eficacia de la recaudación fiscal, y prevenir el fraude a través de la atribución de responsabilidad personal a los gestores societarios, especialmente en contextos de insolvencia, en línea con las facultades reconocidas a los Estados miembros por el Derecho de la Unión en materia de IVA.

El Tribunal de Justicia entiende que de las disposiciones mencionadas en la Directiva se desprende la obligación de los Estados Miembros de adoptar todas las medidas legislativas y administrativas necesarias para garantizar que el IVA devengado se perciba íntegramente en sus respectivos territorios y para luchar contra el fraude, por lo que un mecanismo como el de la responsabilidad solidaria ayuda a conseguir ese objetivo. No obstante, este objetivo ha de ser respetuoso con el principio de proporcionalidad, las medidas nacionales que originan un sistema de responsabilidad solidaria objetiva van más allá de lo necesario para preservar los derechos del Tesoro Público. Por tanto, el hecho de que una persona distinta del deudor actuara de buena fe empleando toda la diligencia de un operador informado, de que adoptase toda medida razonable a su alcance y de que su participación en un abuso o un fraude quedara excluida constituyen elementos que deben tenerse en cuenta para determinar la posibilidad de obligar a dicha persona a pagar con carácter solidario el IVA adeudado.

En principio, una presunción como la establecida por el Derecho polaco en virtud de la cual un miembro del consejo de administración de una sociedad dispone, o debería disponer, tanto de un conocimiento directo de las actividades de dicha sociedad como de una influencia sobre ellas no es per se contraria a la Directiva, siempre que se trate de una presunción que admita prueba en contrario. Por consiguiente, el Tribunal de Justicia concluye que el principio de proporcionalidad no se opone a un mecanismo como el previsto en dicha disposición.

Respecto al principio de igual de trato y la situación del «único acreedor», el TJUE concluye que el mecanismo polaco no genera una desigualdad de trato injustificada. El TJUE razona que la obligación para el administrador es meramente la de presentar la solicitud de concurso a su debido tiempo, sin que el resultado de dicho procedimiento sea determinante para quedar exento de responsabilidad. Por tanto, la obligación formal es idéntica con independencia de si la sociedad tiene uno o varios acreedores. Más aún, el TJUE argumenta que crear una exención especial para el caso del único acreedor sí generaría una nueva desigualdad de trato. Dicha exención podría incentivar a los administradores a pagar a todos los acreedores privados para dejar únicamente la deuda fiscal, perjudicando así el objetivo de garantizar la correcta recaudación del IVA. Por ello, el Tribunal de Justicia considera que el principio de igualdad de trato no queda vulnerado

Con ello, el Tribunal de Justicia avala una normativa como la controvertida en el asunto principal por la cual un miembro o antiguo miembro del consejo de administración de una sociedad que tenga una deuda en concepto de IVA será

considerado solidariamente responsable junto con dicha sociedad de los impuestos impagados nacidos durante su mandato en determinados supuestos, siempre que exista la posibilidad de demostrar la inexistencia de culpa en dichas deudas a la hora de gestionar los negocios de la sociedad.

4. Análisis y relevancia para España

En realidad, en la normativa reguladora del Impuesto sobre el valor añadido, ni en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA), ni en su Reglamento correspondiente, se hace referencia a una responsabilidad solidaria de los administradores. Las únicas referencias existentes a tal responsabilidad quedan limitadas a aquellas que incumben al destinatario de las operaciones y, en particular, en las condiciones establecidas en el artículo 87 LIVA en relación a los responsables del impuesto.

Por su parte, la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), respecto la articulación del régimen de responsabilidad, establece con carácter general que, para los administradores, en atención a su artículo 43, la responsabilidad debe ser subsidiaria, y no solidaria. No obstante, esta responsabilidad subsidiaria ha venido sido interpretada por el Tribunal Supremo en línea con el TJUE a la hora de exigir la prueba de culpa del administrador para imputarle la responsabilidad, entre otras, en la Sentencia 2161/2025 de 20 de mayo. De hecho, tal y como detalla la sentencia, el artículo 43 de la LGT está dedicado, principalmente, a establecer la responsabilidad de los administradores, de hecho, o de derecho, de las personas jurídicas. La responsabilidad subsidiaria es un tipo de responsabilidad que, como hemos visto, exige la previa declaración de fallido para responder, no de todas las deudas, sino de la parte que no ha podido ser abonada por el deudor principal. El supuesto de responsabilidad tributaria subsidiaria del artículo 43.1.a) LGT requiere la existencia de un requisito objetivo, como es la condición de administrador del responsable y la existencia de infracciones tributarias cometidas por la sociedad mercantil, y de un requisito subjetivo, consistente en la concurrencia de una conducta culpable del responsable, conducta que sería determinante de la comisión de las infracciones tributarias por la sociedad.

En este sentido, no parece existir una clara transposición del artículo 205 de la Directiva, ni en la Ley del IVA, ni en la normativa tributaria general. Sin embargo, la figura de la responsabilidad solidaria, en nuestro ordenamiento jurídico queda detallada en el artículo 42 de la LGT. Pudiendo encontrarse los administradores dentro del grupo de personas a las que hace referencia el artículo 42.1 a) como aquellos que sean causantes o colaboren activamente en la realización de una infracción tributaria. No obstante, a la hora de extrapolar esta responsabilidad a un administrador, y aquí es donde coge pleno sentido la resolución del TJUE, debe de probarse la culpabilidad del mismo en su comisión.

SUBVENCIÓN DIRECTAMENTE VINCULADA AL PRECIO EN SERVICIOS DE TRANSPORTE PÚBLICO: STJUE DE 8 DE MAYO 2025, C-615/23

Carlos Pedrosa López
Universidad de Valencia (España)

Resumen

La sentencia analiza si la compensación a tanto alzado que una entidad local abona a una empresa de transporte público para cubrir las pérdidas de explotación debe considerarse una subvención directamente vinculada al precio e incluirse en la base imponible del Impuesto sobre el valor añadido. El debate se centra en si existe un vínculo directo entre dicha compensación y el precio de los billetes, considerando que los destinatarios del servicio no son individualmente identificables.

Palabras clave

Fiscalidad – Impuesto sobre el valor añadido – Base imponible – Subvenciones

Abstract

The ruling analyses whether the lump-sum compensation paid by a local authority to a public transport company to cover operating losses should be considered a subsidy directly linked to the price and included in the taxable amount for value added tax. The debate centres on whether there is a direct link between that compensation and the price of tickets, considering that the recipients of the service are not individually identifiable.

Keywords

Taxation – Value added tax – Taxable amount – Subsidies

SUMARIO

1. Tipo de procedimiento y doctrina del tribunal
2. Supuesto de hecho
3. Fundamentos de derecho
4. Análisis y relevancia para España

1. Tipo de procedimiento y doctrina del tribunal

El asunto C-615/23 tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo de Polonia –*Naczelny Sąd Administracyjny*–, mediante resolución de 16 de junio de 2023, recibida en el Tribunal de Justicia el 6 de octubre de 2023, en el procedimiento entre Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej y P. S.A.

En concreto, se plantea al Tribunal de Justicia de la Unión Europea que se pronuncie sobre si debe interpretarse el artículo 73 de la Directiva del IVA en el sentido de que una compensación abonada a una empresa independiente, que actúa como operador, por una entidad local por la prestación de servicios de transporte público colectivo, está incluida en la base imponible mencionada en dicha disposición.

De acuerdo con la doctrina anterior del TJUE, la sentencia de 9 de octubre de 2019, C y C, IVA y subvenciones agrícolas, (C-573/18 y C-574/18, EU:C:2019:847), clarifica que el artículo 73 de la Directiva del IVA pretende someter al IVA la totalidad del valor de los bienes o de las prestaciones de servicios, evitando de este modo que el pago de una subvención implique una menor recaudación. Sin embargo, las sentencias de 22 de noviembre de 2001, Office des produits wallons (C-184/00, EU:C:2001:629), y de 15 de julio de 2004, Comisión/Suecia (C-463/02,EU:C:2004:455), entienden que una compensación no forma parte de la base imponible, puesto que, para que el importe de una financiación obtenida por un sujeto pasivo sea considerado un elemento de la base imponible de una entrega de bienes o de una prestación de servicios, ese importe debe estar claramente afectado a una operación específica. Y, a estos efectos, la sentencia de 27 de marzo de 2014, Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185), resulta de interés para determinar si para que la compensación forme parte de la base imponible del IVA, es necesario que exista un vínculo directo entre el precio de los billetes y dicha compensación, entendida esta como una financiación directa de los billetes que reduce proporcionalmente el precio de estos, o si, para establecer ese vínculo directo, basta con que se constate que, sin la compensación, el precio de los billetes debería ser más elevado.

2. Supuesto de hecho

La sociedad P. es una entidad que opera en el ámbito del transporte de viajeros que pretende celebrar un contrato de prestación de servicios de transporte público colectivo. Dado que los ingresos provenientes de la venta de billetes, cuyo precio viene determinado por el organizador, no son suficientes para cubrir el coste de la actividad, se plantea que el organizador compense la diferencia a través de una subvención. En este caso, la duda que alberga la sociedad es si esta contraprestación pactada estaría o no dentro del cálculo de la base imponible de la compañía, entendiendo que no ya que no influye directamente en el precio de los servicios prestados, sino que constituye una contribución al conjunto de los gastos de la actividad prevista.

En este contexto, el Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo de Polonia –*Naczelny Sąd Administracyjny*– alberga dudas acerca de si la compensación abonada por una entidad local a una empresa que presta servicios de transporte público colectivo para cubrir los gastos en que incurra dicha empresa constituye una contraprestación por la prestación de tales servicios, en el sentido del artículo 73 de la Directiva del IVA. De modo que, ha de estar sujeta al IVA. Ante estas dudas, y teniendo en cuenta el ordenamiento jurídico tributario doméstico y de la Unión Europea, se plantea al Tribunal de Justicia de la UE si debe interpretarse el artículo 73 de la Directiva del IVA en el sentido de que una compensación, como la descrita en la solicitud de acuerdo tributario previo, abonada a una empresa independiente, que actúa en calidad de operador, por una entidad local por la prestación de servicios de transporte público colectivo, está incluida o no en la base imponible mencionada en dicha disposición.

3. Fundamentos de derecho

En el contexto del sistema común del Impuesto sobre el valor añadido IVA, la Directiva del IVA establece en su artículo 73 que, para las entregas de bienes y las prestaciones de servicios que no se encuentren comprendidas entre las situaciones especiales recogidas en los artículos 74 a 77, la base imponible estará constituida por la totalidad de la contraprestación que el proveedor del bien o prestador del servicio reciba o tenga derecho a recibir. Esta contraprestación puede proceder del propio adquirente, del destinatario de la prestación o incluso de un tercero. Además, se incluyen expresamente en esta base imponible las subvenciones que estén directamente vinculadas al precio de la operación. Este planteamiento pone el foco en la relación económica real entre las partes implicadas en la transacción y busca garantizar una tributación proporcional a la cantidad efectivamente percibida por el proveedor, sin excluir aportaciones económicas externas que afecten directamente al valor económico del bien entregado o del servicio prestado. De este modo, la norma europea asegura una base imponible amplia y coherente con la realidad comercial, contribuyendo a la neutralidad fiscal del impuesto y evitando distorsiones en su aplicación dentro del mercado interior.

En consonancia con el modelo establecido por el Derecho de la Unión, la legislación polaca en materia de IVA, contenida en la Ley del Impuesto sobre Bienes y Servicios –Ustawa o podatku od towarów i usług–, recoge en su artículo 29a.1 que constituye la base imponible la totalidad de la contraprestación que obtenga, o vaya a obtener, el sujeto pasivo por la venta de bienes o la prestación de servicios. Esta contraprestación puede proceder tanto del adquirente o destinatario como de un tercero, y se incluyen en ella, además del precio acordado, todas las dotaciones, subvenciones y otros suplementos de naturaleza similar que influyan directamente en el precio de los bienes entregados o de los servicios prestados. Esta formulación reproduce prácticamente el contenido de la normativa europea, mostrando un claro esfuerzo de armonización entre el ordenamiento nacional y el Derecho de la Unión Europea. La inclusión de ayudas o subvenciones en la base imponible garantiza que el impuesto refleje con fideli-

dad el valor económico real de la operación gravada, más allá de la fuente directa del pago.

En este marco, la Ley sobre el Transporte Público Colectivo –Ustawa o publicznym transporcie zbiorowym– establece, en su artículo 50.1, que la financiación de los servicios de transporte de utilidad pública puede incluir la atribución de una compensación al operador, en particular por los gastos en que este incurra para prestar dichos servicios. Estas compensaciones públicas, si están directamente vinculadas al precio del servicio prestado, pueden integrarse en la base imponible conforme a la interpretación tanto del Derecho nacional como el Derecho de la Unión Europea. La compatibilidad de estas ayudas con el régimen del IVA dependerá de su relación económica directa con el servicio prestado, lo cual se evalúa conforme a los criterios establecidos por la normativa polaca a la luz del artículo 29a de la ley del IVA y del artículo 73 de la Directiva del IVA.

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea recuerda que, según el caso expuesto, los beneficiarios directos de los servicios de transporte público colectivo que el operador de esos servicios prevé prestar son los usuarios de dichos servicios, que compran un billete a cambio de tales servicios, mientras que el organizador que abona la compensación al operador no tiene la consideración de destinatario de los servicios. Así pues, en este supuesto, el organizador tiene la condición de «tercera parte», en el sentido del artículo 73 de la Directiva del IVA. Con arreglo al mismo precepto, únicamente en los casos en los que la subvención haya sido abonada al operador subvencionado con el fin de que este realice específicamente una entrega de bienes o una prestación de servicios determinada puede considerarse que la subvención es la contraprestación de una entrega de bienes o de una prestación de servicios y está, por tanto, sujeta al impuesto.

El TJUE entiende que la compensación no se abona al operador para que este preste específicamente un servicio de transporte a un destinatario determinado de dicho servicio y no influye en el precio que haya de pagar ese destinatario, puesto que, dicho precio no se fija de tal forma que disminuya en proporción a la compensación abonada a quien presta el servicio por lo que. Así, siguiendo las consideraciones de la Abogada general, una compensación de esta índole no está comprendida en el concepto relativo a subvenciones directamente vinculadas al precio. Así, el TJUE concluye que una compensación a tanto alzado abonada por una entidad local a una empresa que presta servicios de transporte público colectivo y destinada a cubrir las pérdidas que puedan sufrirse al prestar esos servicios no está incluida en la base imponible de dicha empresa.

4. Análisis y relevancia para España

En el Derecho español, el artículo 78 de la Ley del IVA establece que las subvenciones como elemento conformador de la base imponible del impuesto. Su apartado Uno determina que la base imponible del impuesto estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas. Y en particular, el apartado

Dos. 3º determina que las subvenciones se considerarán vinculadas directamente al precio de las operaciones sujetas al Impuesto las subvenciones establecidas en función del número de unidades entregadas o del volumen de los servicios prestados cuando se determinen con anterioridad a la realización de la operación. Por contra, entiende que no se considerarán subvenciones vinculadas al precio ni integran el importe de la contraprestación a que se refiere el apartado Uno, las aportaciones dinerarias, sea cual sea su denominación, que las Administraciones Públicas realicen para financiar: la gestión de servicios públicos o de fomento de la cultura en los que no exista una distorsión significativa de la competencia, sea cual sea su forma de gestión, o las actividades de interés general cuando sus destinatarios no sean identificables y no satisfagan contraprestación alguna.

Por consiguiente, la normativa española parece haber acogido la jurisprudencia comunitaria emanada, sobre todo, de la sentencia Rayon D´or como una de las más relevantes en este asunto; ya que a la vista de lo dispuesto en este articulo parecería evidente que en un caso como el discutido la compensación abonada no entraría en el cálculo de la base imponible ya que se trataría de una subvención destinada a una actividad de interés general a sujetos no identificables, así como de una contraprestación que no se halla vinculada al número de unidades establecidas. Asimismo, el Tribunal Supremo, particularmente en su Sentencia 1770/2024, se pronunció en un caso muy similar al expuesto, en el que una empresa de autobuses recibe una compensación para garantizar el mantenimiento del equilibrio económico de la concesión. Esta resolución resultó compatible con el Derecho de la Unión Europea, precisamente declarar que una compensación con estas características no forma parte del cálculo de la base imponible del impuesto.

EL REQUISITO DEL «FIN ESPECÍFICO» EN LOS IMPUESTOS ADICIONALES SOBRE LA ELECTRICIDAD: STJUE DE 19 DE JUNIO DE 2025, C-645/23

Carlos Pedrosa López
Universidad de Valencia (España)

Resumen

La sentencia analiza un impuesto adicional sobre la electricidad en Italia, examinando si su finalidad puramente recaudatoria es compatible con la Directiva 2008/118/CE y el requisito de tener un «fin específico». Paralelamente, se aborda el cauce para la devolución del impuesto al consumidor final, enfocando el análisis en los límites del efecto directo horizontal de la Directiva en litigios entre particulares y en la necesidad de garantizar una vía de recurso efectiva.

Palabras clave

Fiscalidad – Impuestos especiales – Electricidad – Gravamen indirecto adicional – Directiva 2008/118/CE

Abstract

The judgment analyses an additional tax on electricity in Italy, examining whether its purely revenue-raising purpose is compatible with Directive 2008/118/EC and the requirement to have a «specific purpose». At the same time, it addresses the channel for refunding the tax to the final consumer, focusing its analysis on the limits of the horizontal direct effect of the Directive in disputes between individuals and on the need to guarantee an effective remedy.

Keywords

Taxation – Excise duties – Electricity – Additional indirect tax – Directive 2008/118/EC

SUMARIO

1. Tipo de resolución y doctrina del tribunal
2. Supuesto de hecho
3. Fundamentos de derecho
4. Análisis y relevancia para España

1. Tipo de resolución y doctrina del tribunal

El asunto C-645/23 tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Tribunal de Apelación de Bolonia, Italia –Corte d'appello di Bologna–, mediante resolución de 26 de octubre de 2023, recibida en el Tribunal de Justicia el 26 de octubre de 2023, en el procedimiento entre Hera Comm SpA y Falconeri Srl.

El citado Tribunal italiano cuestiona al Tribunal de Justicia de la Unión Europa si está comprendido el impuesto adicional a un impuesto especial sobre la electricidad que el Estado miembro aplica en forma de fracción o múltiplo del impuesto especial al que ya está sujeto el producto, en el concepto de «otros gravámenes indirectos» o debe entenderse, por el contrario, que constituye un incremento del tipo del impuesto especial, de manera que el Estado miembro está facultado para no destinarlo a los fines específicos exigidos por el artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118.

En caso de que el impuesto adicional esté comprendido en el concepto de otros gravámenes indirectos, cuestiona si debe interpretarse el artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118, en el sentido de que cumple los requisitos para ser invocado por un particular ante un órgano jurisdiccional nacional con el fin de, por un parte, a oponer al vendedor del producto sujeto al impuesto adicional al impuesto especial al que ese particular ha abonado el impuesto indirecto, que el gravamen impuesto por el Estado miembro al vendedor es ilegal al estar basado en una disposición nacional contraria a lo dispuesto en la citada Directiva. Por otro parte, a obtener, por consiguiente, la devolución de las cantidades indebidamente pagadas del vendedor que se las ha repercutido.

La doctrina del TJUE señala, en la sentencia de 3 de marzo de 2021, Promociones Oliva Park (C-220/19, EU:C:2021:163), que la calificación de un impuesto, tasa, derecho o exacción con arreglo al Derecho de la Unión corresponde efectuarla al Tribunal de Justicia en función de las características objetivas del gravamen, con independencia de la calificación que le atribuya el Derecho nacional. Y, en lo que atañe, en particular, al concepto de «otros gravámenes indirectos», según la citada sentencia y la sentencia de 4 de junio de 2015, Kernkraftwerke Lippe-Ems, (C-5/14, EU:C:2015:354), se designa a los impuestos indirectos que gravan el consumo de los productos enumerados en el artículo 1, apartado 1, de esta Directiva, distintos de los «impuestos especiales», en el sentido de esta última disposición, y que se imponen con fines específicos.

Asimismo, la doctrina del TJUE, en particular la sentencia de 5 de marzo de 2015, Statoil Fuel & Retail (C-553/13, EU:C:2015:149), establece que si bien el artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118 permite, en esencia, a los Estados miembros imponer otros gravámenes indirectos a los productos sujetos a impuestos especiales, ello se supedita al doble requisito de que tales gravámenes persigan uno o varios fines específicos y respeten las normas impositivas de la Unión aplicables a los impuestos especiales o al impuesto sobre el valor añadido por lo que respecta a la determinación de la base imponible, el cálculo de la cuota tributaria, el devengo y el control del impuesto. Y, conforme a la sentencia de 14 de marzo de 2024, (Cigarettenfabrik, C-336/22, EU:C:2024:226),

se desprende que un fin específico no debe ser exclusivamente tributario. Sin embargo, dado que todo impuesto tiene necesariamente una finalidad presupuestaria, este mero hecho no basta para excluir que un impuesto adicional pueda tener también una finalidad específica.

2. Supuesto de hecho

En el presente supuesto se debate la concordancia con el Derecho de la Unión Europea del llamado «Impuesto especial sobre la electricidad» en vigor en Italia hasta el 1 de abril de 2012 a través de la vigencia del Decreto-ley n.º 511/1988. En concreto, en el marco del caso objeto de debate, el sujeto pasivo del impuesto, Hera Comm, repercute la cuantía correspondiente según la baremación establecida por la legislacion italiana al consumidor, Falconeri, en una relacion jurídica entre ambos en un plano plenamente particular. El sujeto que soporta el tributo, al considerar que el citado impuesto es contrario al Derecho de la Unión Europea, presenta una demanda ante el Tribunal de Bolonia –Tribunale di Bologna– en relacion con la concordancia del artículo 6 del Decreto-ley n.º 511/1988 con el artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118.

El Tribunal de Bolonia consideró que el mencionado impuesto era efectivamente contrario al Derecho de la Unión Europea y, por tanto, condenó a Hera Comm a a devolver el impuesto cobrado a Falconeri. Sin embargo, con posterioridad a dicha devolución, Hera Comm interpuso un recurso de apelación contra dicho auto ante el Tribunal de Apelación de Bolonia –Corte d´apello di Bologna–, alegando que el impuesto adicional era un mero incremento del tipo del impuesto especial sobre la electricidad, por lo que no constituía «otro gravamen indirecto». En su percepción, el Tribunal italiano consideró que la interpretación literal, global y teleológica del artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118 se opone a que el impuesto especial sobre la electricidad y el impuesto adicional se consideren un único impuesto indirecto. No obstante, el Tribunal albergaba dudas al respecto de esta afirmación y, por tanto, planteó al Tribunal de Justicia de la Unión Europea las cuestiones anteriormente expuestas.

3. Fundamentos de derecho

El Derecho de la Unión Europea en materia de impuestos especiales se estructura principalmente a través de la Directiva 2008/118/CE, que establece el régimen general relativo a los impuestos que gravan directa o indirectamente el consumo de determinados productos, entre ellos los productos energéticos y la electricidad. Su artículo 1 define el alcance del régimen general, estableciendo que los productos energéticos y la electricidad se regulan específicamente a través de la Directiva 2003/96/CE, y permite que los Estados miembros puedan imponer gravámenes indirectos adicionales con fines específicos, siempre que respeten las normas impositivas comunitarias en cuanto a la base imponible, el cálculo del tributo, su devengo y el control fiscal. Estas normas no incluyen, sin embargo, las disposiciones relativas a exenciones.

Complementando este régimen, la Directiva 2003/96/CE reestructura el sistema de la Unión Europea de imposición de productos energéticos y electricidad. En particular, el artículo 15.1, letra h, introduce la posibilidad de que los Estados miembros, sin perjuicio de otras disposiciones comunitarias, puedan conceder exenciones totales o parciales, o reducciones del nivel de imposición, bajo control fiscal, a la electricidad, el gas natural, el carbón y otros combustibles sólidos utilizados para uso doméstico, así como por organizaciones reconocidas como caritativas. En los casos de uso mixto, la imposición se aplicará proporcionalmente, permitiéndose considerar nulo el uso si este es insignificante.

En el ámbito del Derecho interno italiano, la normativa fiscal sobre la electricidad se articula a través de diversas disposiciones legislativas, comenzando por el Código civil, cuyo artículo 2033 reconoce el derecho de quien haya efectuado un pago indebido a solicitar su devolución, incluyendo frutos e intereses desde el día del pago si el receptor actuó de mala fe, o desde el momento de la demanda judicial si actuó de buena fe. Particularmente en el ámbito tributario, el Decreto-Ley n.º 511/1988 establece un impuesto adicional al impuesto especial sobre la electricidad, regulado por el Decreto Legislativo n.º 504/1995. Según el artículo 6 del mencionado Decreto-Ley, este impuesto adicional se impone por cada 1.000 kWh consumidos, con diferentes tarifas en función del uso. De acuerdo con el apartado 3, estos impuestos adicionales son exigibles en el momento del suministro de la electricidad a los consumidores finales o, en el caso de electricidad producida o adquirida para uso propio, en el momento de su consumo, y se recaudan conforme a las mismas modalidades previstas para el impuesto especial. El apartado 4 precisa que, si la potencia disponible no supera los 200 kW, los impuestos se abonan directamente a los municipios y provincias; si supera ese umbral o se trata de consumo propio, se abonan al Tesoro Público, salvo en la región del Valle de Aosta y las provincias autónomas de Trento y Bolzano, donde se abonan directamente a las entidades locales. No obstante, el apartado 5 prevé la exención del impuesto adicional en los casos de consumo destinado al alumbrado público y a la actividad de producción, transporte y distribución de electricidad.

El Decreto Legislativo n.º 504/1995, por su parte, constituye el texto único de las disposiciones sobre los impuestos especiales. En su artículo 14.1 establece que el impuesto especial será devuelto cuando haya sido abonado indebidamente, y estas reglas se aplican también a las solicitudes de ventajas fiscales que impliquen devolución total o parcial del impuesto. El artículo 16 permite a los sujetos pasivos repercutir el impuesto abonado a los adquirentes mediante la facturación. El artículo 52 regula la sujeción de la energía eléctrica a un impuesto especial en el momento del suministro al consumidor final o en el momento del consumo para uso propio, mientras que a su vez, el apartado 3 establece diversas exenciones. Por su parte, el artículo 56 indica que están obligados al pago del impuesto especial los sujetos que facturan electricidad a los consumidores finales, denominados «vendedores». Finalmente, el artículo 60 extiende las disposiciones del Título –excepto el apartado 3 del artículo 52– a los impuestos adicionales al impuesto especial sobre la electricidad, siempre que sus normas de aplicación coincidan con las previstas para este último.

En consideración también con el Decreto Legislativo n.º 23/2011, el artículo 2.6 suprime la aplicación del impuesto adicional sobre la electricidad establecido en el artículo 6.1, letras a) y b), del Decreto-Ley n.º 511/1988, exclusivamente en las regiones con estatuto ordinario, lo cual representa un cambio significativo en la estructura impositiva a nivel territorial dentro del país.

De acuerdo con el marco normativo y las cuestiones prejudiciales planteadas, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea concluye, en respuesta a la primera cuestión prejudicial, que en atención a la naturaleza del impuesto no puede ser considerado como un impuesto adicional al impuesto sobre la electricidad, sino que constituye otro gravamen indirecto que grava directa o indirectamente el consumo de electricidad. El TJUE asume que los elementos esenciales configuradores del tributo, entre otros los beneficiarios o las exenciones, son diferentes, de forma que, si dicho impuesto adicional solo hubiera sido un incremento del tipo del impuesto especial sobre la electricidad, debería haberse regulado como este y ser objeto de las mismas exenciones previstas para él por el legislador nacional.

Adicionalmente, el TJUE incide en la idea de que la imposición de gravámenes adicionales se supedita al doble requisito de que tales gravámenes persigan uno o varios fines específicos, y respeten las normas impositivas de la Unión aplicables a los impuestos especiales o al impuesto sobre el valor añadido por lo que respecta a la determinación de la base imponible. En este sentido, y dado que el impuesto parece tener una única finalidad presupuestaria, no se desprende que el impuesto adicional cumpla los criterios relativos a la finalidad específica contemplada en el artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118.

Respecto a la segunda cuestión prejudicial, en relación con el posible efecto directo de la Directiva en la relación entre particulares, el Tribunal de Justicia ha admitido que los justiciables pueden invocar disposiciones incondicionales y suficientemente precisas de una Directiva no solo frente a un Estado miembro y todos los órganos de su Administración, sino también frente a organismos o entidades sometidas a la autoridad o control del Estado, así como que dispongan de facultades exorbitantes en relación con las que se deriven de las normas aplicables en las relaciones entre particulares.

Por consiguiente, el Tribunal de Justicia recuerda su doctrina consolidada sobre el efecto directo de las Directivas, confirmando que una Directiva no puede, por sí sola, crear obligaciones para un particular, por lo que carece de efecto directo horizontal. Por consiguiente, un órgano jurisdiccional que conoce de un litigio entre particulares, tal como sucede entre el proveedor Hera Comm y el consumidor Falconeri, no está obligado, basándose únicamente en el Derecho de la Unión, a abstenerse de aplicar una disposición del Derecho de la Unión si esta última disposición carece de efecto directo, sin perjuicio, no obstante, de la posibilidad de que dicho órgano jurisdiccional y toda autoridad administrativa nacional competente excluyan, sobre la base de ese Derecho interno, cualquier disposición de este último contraria a una disposición del Derecho de la Unión que no tenga tal efecto.

Sin embargo, para garantizar el principio de efectividad del Derecho de la UE y evitar que el consumidor que ha soportado el impuesto ilegal quede desprote-

gido, el Tribunal establece una salvaguarda. El TJUE entiende que si para el consumidor final resulta imposible o excesivamente difícil obtener del proveedor la devolución del impuesto pagado indebidamente, el Derecho de la UE exige que el consumidor pueda dirigir su solicitud de devolución directamente al Estado miembro responsable de haber establecido el impuesto ilegal.

De este modo, aunque se niega la via de la inaplicación de la ley nacional en la relación horizontal, se asegura que el particular perjudicial tenga siempre una vía efectiva para ser resarcido, recayendo la responsabilidad final sobre el Estado que infringió la normativa europea.

4. Análisis y relevancia para España

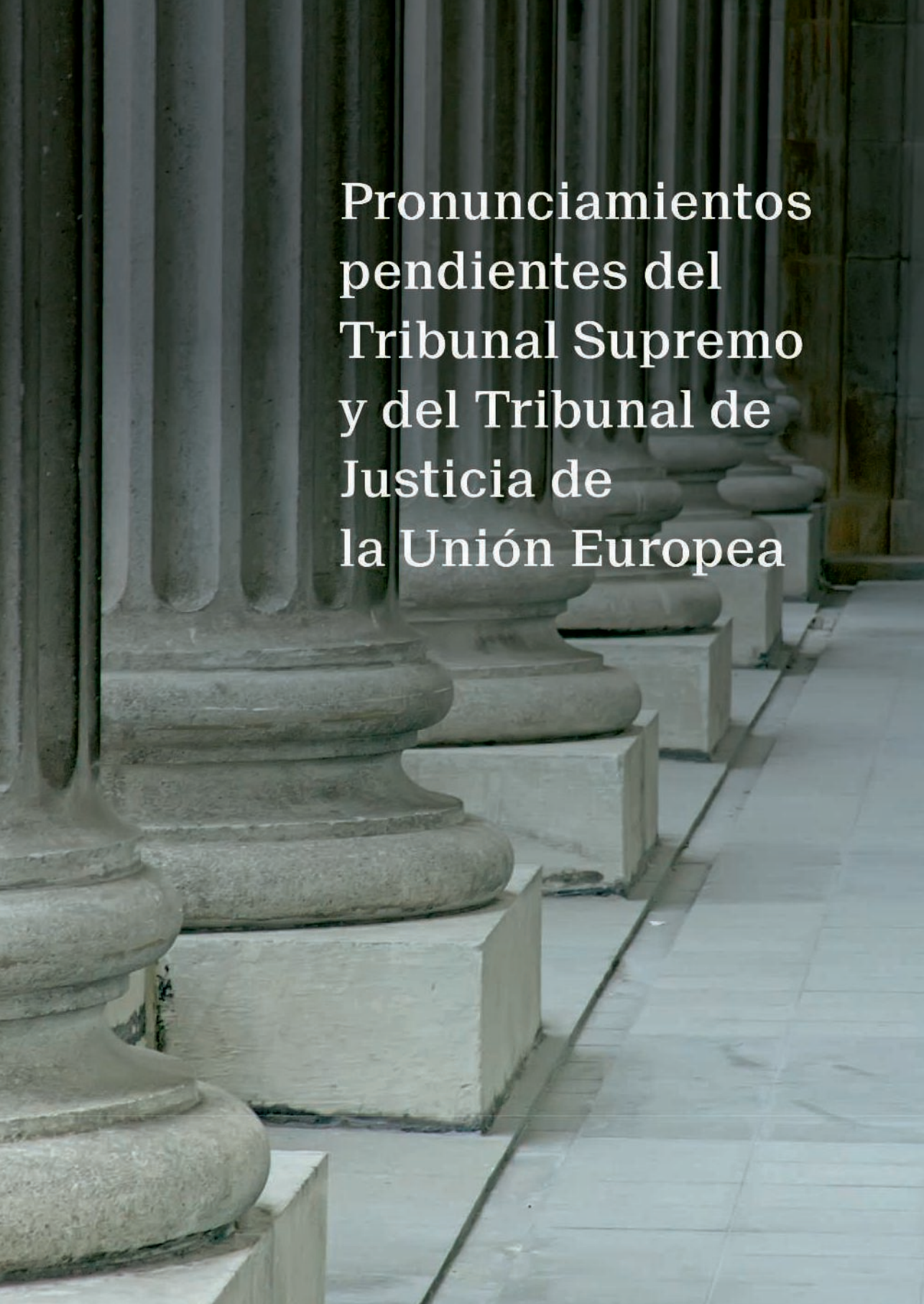
Teniendo en cuenta el tema objeto de debate y la articulación del Estado español como un Estado descentralizado en el que los entes locales y autonómicos gozan de ciertas prerrogativas en materia tributaria, tanto en materia legislativa como recaudatoria, conviene tener en cuenta esta resolución a efectos de que el Estado, en caso de necesitar futuros recursos, decida imponer nuevos impuestos especiales sobre la base del artículo 1 de la Directiva 2008/118.

En este marco, actualmente la financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común se rige por la Ley 22/2009 de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias. En la sección 2.ª del Título I de la Ley se regulan los recursos financieros del sistema en el año base que se destinan a financiar las necesidades globales de financiación, de las comunidades, entre los que se encuentra la cesión del 100 % de la recaudación liquida por el Impuesto sobre la electricidad (impuesto controvertido en el caso italiano). Ahora bien,

Por consiguiente, en el eventual supuesto de que las Comunidades Autónomas de España requiriesen fondos adicionales para el cumplimiento de los objetivos asumidos por la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas —LOFCA—, principalmente, la garantía del sistema social, una vía que debería descartarse por parte de las instituciones españolas sería la interposición de un gravamen indirecto que incida sobre el consumo eléctrico. Puesto que, si las Comunidades Autónomas requiriesen fondos adicionales para cumplir sus objetivos, en todo caso, debería descartarse la creación de un gravamen indirecto adicional sobre el consumo eléctrico que no tuviese un fin específico claro, justificado y demostrable, puesto que, de lo contrario, su finalidad resultaría meramente presupuestaria y, por ende, opuesta a la Directiva 2008/118/CE.

Más allá de prevenir la creación de futuros tributos, la presente sentencia invita a reflexionar la legalidad de los impuestos propios autonómicos vigentes. Puesto que, no cabe omitir la posibilidad de que alguno de ellos se vea afectado por este fallo, porque la sentencia proporciona los argumentos necesarios para impugnar cualquier impuesto que grave productos sujetos a impuestos especia-

les, tal es el caso de la energía eléctrica, si su finalidad extrafiscal no es sustancialmente sólida. Tal y como sucedió con el Impuesto sobre ventas a minoristas de determinados hidrocarburos, conocido bajo el término «céntimo sanitario». El cual fue anulado porque el TJUE consideró que infringía la normativa de la UE al no cumplir los requisitos impuestos por la Directiva 92/12/CEE, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales.



Pronunciamientos pendientes del Tribunal Supremo y del Tribunal de Justicia de la Unión Europea

CUESTIONES ADMITIDAS A CASACIÓN POR EL TRIBUNAL SUPREMO PENDIENTES DE RESOLUCIÓN

Gabinete de Estudios AEDAF

A continuación, se relaciona una selección de los recursos de casación admitidos por el Tribunal Supremo que mayor interés presentan para la práctica profesional.

Categorías y elementos tributarios

Autoliquidación complementaria. Prescripción. Cómputo del plazo de prescripción del derecho a solicitar la devolución del exceso ingresado.

Auto del Tribunal Supremo 6284/2025, de 3 de julio de 2025, rec 4710/2024

RESUMEN: La cuestión con interés casacional consiste en determinar si una autoliquidación complementaria presentada por el obligado tributario, en la que se ingresa una cantidad adicional a la previamente autoliquidada por el mismo concepto y periodo, puede desplazar el momento inicial del cómputo del plazo de prescripción del derecho a solicitar la devolución del exceso ingresado, por entenderse que sustituye o rectifica la autoliquidación anterior, aun cuando no se hubiera formulado expresamente como solicitud de rectificación, conforme al artículo 120.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Normas jurídicas objeto de interpretación:

- Artículos 14, 66. c), 67, 68.3 y 120.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT)
- Artículo 23.1 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (LISD).

Autoliquidaciones. Naturaleza. Posibilidad de impugnación a través del procedimiento de actos nulos de pleno derecho del art. 217 de la LGT.

Auto del Tribunal Supremo 6443/2025, de 02 de julio de 2025, rec. 422/2024

RESUMEN: Las cuestiones que presentan interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consisten en: - Aclarar si las autoliquidaciones son actos de colaboración de los obligados tributarios, cuya vía de recurso es solo la rectificación del artículo 120 de la Ley General Tributaria. - Determinar si cabe considerarlas como actos administrativos presuntos y, en consecuencia, susceptibles de declaración de nulidad por el procedimiento de revisión de actos nulos de pleno derecho, del artículo 217 de la Ley General Tributaria.

Normas jurídicas objeto de interpretación:

- Los artículos 103, 104, 120, 217.1 y 3, 221.4 de la Ley General Tributaria.
- El artículo 21 de la Ley de Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.

Recurso de reposición. Posibilidad de conocer hechos y circunstancias conocidas por medio del recurso de reposición en una nueva regularización tributaria ex artículo 140.1 LGT.

Auto del Tribunal Supremo 6266/2025, de 25 de junio de 2025, rec. 4570/2024

RESUMEN: La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en determinar si el recurso de reposición es parte del procedimiento de comprobación limitada del que trae causa, de modo que los hechos o circunstancias que se conocieran por medio del recurso de reposición pudieran utilizarse a efectos de realizar una nueva regularización tributaria ex artículo 140.1 LGT , como, en su caso, utilizar la documentación aportada por el obligado tributario en dicha reposición bien en ese procedimiento o en otro distinto.

Normas jurídicas objeto de interpretación:

- El artículo 140.1 de la Ley 58/2003 General Tributaria.
- El artículo 119.3 de la Ley 39/2015 del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.

Intereses de demora. Cómputo de los intereses en caso de reinicio de actuaciones inspectoras del artículo 150.7 LGT.

Auto del Tribunal Supremo 5410/2025, de 4 de junio de 2025, rec. 3132/2024.

RESUMEN: La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en clarificar si dentro del cómputo para la determinación de intereses que contempla el artículo 150.7 LGT en su redacción dada por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la LGT, debe incluirse el periodo transcurrido entre la adopción de la liquidación primera anulada y el reinicio de la actuación inspectora en ejecución de lo acordado por el órgano económico-administrativo o, por el contrario, debe excluirse de ese cálculo en aplicación del principio de buena administración tributaria.

Normas jurídicas objeto de interpretación:

- Artículo 150.7 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Procedimiento de Inspección

Grupo de consolidación fiscal. Inspección realizada a una sociedad filial. Posibilidad de la sociedad matriz de instar la rectificación de la autoliquidación de un impuesto y ejercicio inspeccionado, pero sobre un elemento tributario no regularizado expresamente.

Auto del Tribunal Supremo 6446/2025, de 2 de julio de 2025, rec. 5033/2024

RESUMEN: La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en determinar si, realizada una inspección a un grupo de consolidación fiscal –finalizada mediante liquidación provisional por no haber afectado a todas las entidades del grupo– la sociedad matriz, al amparo del artículo 126.3 del Reglamento de Gestión e Inspección, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio , puede instar la rectificación de la autoliquidación de un impuesto y ejercicio inspeccionado, pero sobre un elemento tributario no regularizado expresamente, cuando el procedimiento inspector ha comprendido la totalidad de los elementos tributarios de la sociedad filial de la que procede el dato que pretende rectificar.

Normas jurídicas objeto de interpretación:

- Apartados 2 y 3 del artículo 162.2 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria.

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Rendimientos de actividad económica. Rendimientos obtenidos de forma irregular. Aplicación de la reducción.

Auto del Tribunal Supremo 5799/2025, de 11 de junio de 2025, rec. 4261/2024

RESUMEN: La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en precisar si los rendimientos netos de actividades económicas con un período de generación superior a dos años, y los calificados reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, quedan exceptuados de la reducción contemplada en el artículo 32.1, párrafo primero, de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, cuando proceden de una actividad que de forma habitual genera ese tipo de rendimientos.

Normas jurídicas objeto de interpretación:

- Artículo 32.1, párrafo primero, de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

Rendimientos del trabajo. Exenciones. Rendimientos obtenidos por trabajos realizados en el extranjero. Empleados del Banco de España durante los días en que se desplacen materialmente fuera del territorio español.

Auto del Tribunal Supremo 5251/2025, de 4 de junio de 2025, rec. 4425/2024

RESUMEN: La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en determinar si resulta aplicable la exención prevista en el artículo 7.p) LIRPF a los rendimientos del trabajo percibidos por los empleados del Banco de España durante los días en que se desplacen materialmente fuera del territorio español para realizar trabajos en otros organismos internacionales en los que participa o con los que colabora el Banco de España tales como la Autoridad Bancaria Europea, la Junta Única de Resolución, los Bancos Centrales Nacionales, los supervisores nacionales o autoridades nacionales competentes, trabajos que beneficien al organismo internacional, con independencia de que beneficie asimismo al Banco de España o/y a otra u otras entidades.

Normas jurídicas objeto de interpretación:

- El artículo 7.p) 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.
- El artículo 6 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero.
- Los artículos 2 y 2 del Reglamento (UE) n.º 1024/2013 del Consejo, de 15 de octubre de 2013, que encomienda al Banco Central Europeo tareas específicas respecto de políticas relacionadas con la supervisión prudencial de las entidades de crédito.
- El artículo 1 del Reglamento (UE) 1093/2010 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 24 de noviembre de 2010, por el que se crea una Autoridad Europea de Supervisión (Autoridad Bancaria Europea).
- El artículo 7 del Reglamento (UE) n.º 806/2014 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 15 de julio de 2014 , por el que se establecen normas uniformes y un procedimiento uniforme para la resolución de entidades de crédito y de determinadas empresas de servicios de inversión en el marco de un Mecanismo Único de Resolución y un Fondo Único de Resolución y se modifica el Reglamento (UE) n ° 1093/2010

Impuesto sobre Sociedades

Aportaciones no dinerarias de rama de actividad. Ajustes extracontables. Determinación del valor del patrimonio/fiscal. Valor contable.

Auto del Tribunal Supremo 5937/2025, de 11 de junio de 2025, rec. 2625/2024

RESUMEN: Las cuestiones que presentan interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consisten en determinar si, en el marco de una operación de aportación no dineraria de rama de actividad acogida al régimen especial del Capítulo VIII del Título VII del TRLIS, para el cálculo del valor fiscal al que se refieren los artículos 85 y 86 TRLIS, es necesario corregir el valor contable de los elementos patrimoniales transmitidos, no solo en las diferencias valorativas que se extraen de los artículos 15.1 TRLIS y 85 a 89 TRLIS, sino también en cualesquiera otras diferencias entre el valor contable y el valor fiscal de tales elementos patrimoniales. En caso de responderse afirmativamente a la cuestión anterior, debe determinarse si los ajustes extracontables practicados sobre el resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias para calcular la base imponible del IS y que generan diferencias temporales entre el valor contable y

el valor fiscal de elementos patrimoniales de activo, pasivo y patrimonio neto (ingresos y gastos) son susceptibles de modificar la «valoración fiscal» de la rama de actividad a los efectos previstos en los arts. 85 y 86 TRLIS.

Normas jurídicas objeto de interpretación:

- Artículos 85 y 86 TRLIS.

Tipo impositivo. Tipo reducido aplicable a entidades de nueva creación.

Auto del Tribunal Supremo 5790/2025, de 4 de junio de 2025, rec. 4377/2024

RESUMEN: La cuestión con interés casacional consiste en determinar si una entidad de nueva creación, que cumple los requisitos y ausencia de causas de exclusión establecidas a tal efecto en el art. 29 de la Ley 27/2014, del Impuesto de Sociedades, pierde la consideración de haber iniciado la actividad si, en alguno de los ejercicios en que podría beneficiarse del tipo de gravamen reducido que comporta la condición de entidad de nueva creación, pasa a formar parte de un grupo de sociedades en el sentido del art. 42 del Código de Comercio.

Normas jurídicas objeto de interpretación:

- Artículo 29 de la 29 de la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades.

Impuesto sobre el valor añadido

Rectificación de cuotas. Cuotas impositivas a repercutir puestas de manifiesto como consecuencia de una regularización realizada por la Administración tributaria.

Auto del Tribunal Supremo 6461/2025, de 9 de julio de 2025, rec. 4853/2024

RESUMEN: Las cuestiones con interés casacional consisten en: (i) Determinar cómo debe efectuarse el cómputo del plazo de 4 años que establece el art. 89. Uno, párrafo segundo de la LIVA para la rectificación de las cuotas por Impuesto sobre el Valor Añadido, cuando las cuotas impositivas a repercutir se ponen de manifiesto como consecuencia de una regularización realizada por la Administración tributaria, seguida de un procedimiento sancionador en que la propia resolución sancionadora constata que el sujeto pasivo no participaba en un fraude, ni sabía o debía haber sabido, utilizando al efecto una diligencia razonable, que realizaba una operación que formaba parte de un fraude, y (ii) precisar si, en esa situación, la impugnación en vía administrativa y, en su caso, judicial, de la resolución sancionadora que excluye ab initio la existencia de fraude en los términos expuestos, afecta al nacimiento de la obligación de rectificar la repercusión de IVA y, en consecuencia, al inicio del plazo de cuatro

años que establece el art. 89. Uno y Dos de la LIVA, para que el sujeto pasivo efectúe la repercusión.

Normas jurídicas objeto de interpretación:

- Artículos 89. Uno, Dos y Tres, apartado 2º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.
- Artículo 9.3 de la Constitución española (CE).

Impuesto sobre el Patrimonio

Base imponible. Valores representativos de la participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad. Concepto «último balance aprobado»

Auto del Tribunal Supremo, 6286/2025, de 2 de julio de 2025, rec. 4370/2024

RESUMEN: La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en determinar, a efectos de la aplicación del artículo 16 de Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio , y para establecer el valor de las acciones y participaciones que dicho precepto contempla, qué debe entenderse por «último balance aprobado», si el que lo ha sido a la fecha del devengo del impuesto o, por el contrario, el cerrado cuando se presenta la autoliquidación del mismo.

Normas jurídicas objeto de interpretación:

- Artículo 16 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

Efectos de la declaración de nulidad de pleno derecho de una donación efectuada por laudo arbitral.

Auto del Tribunal Supremo6459/2025, de 9 de julio de 2025, rec. 2346/2024

RESUMEN: La cuestión con interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia consiste en determinar si la declaración de nulidad de pleno derecho de una donación que surtió todos sus efectos, efectuada por un laudo arbitral firme –con eficacia de cosa juzgada ex artículo 43 de la Ley 60/2003, de Arbitraje– que declara la nulidad por simulación absoluta de la donación, vincula a la Administración tributaria en cuanto al ejercicio de sus facultades de calificación respecto a la existencia del hecho imponible y el devengo del impuesto sobre donaciones.

Normas jurídicas objeto de interpretación:

- Artículo 43 de la Ley 60/2003, de 23 de diciembre, de Arbitraje.
- Artículos 3 y 24 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (LISD).
- Artículos 12 y 13 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT).
- Artículo 7 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (RISD).

CUESTIONES PREJUDICIALES Y CONCLUSIONES DE LOS ABOGADOS GENERALES EN ASUNTOS PENDIENTES DE RESOLUCIÓN POR EL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA (3/06/2025 AL 03/09/2025)

Gabinete de Estudios AEDAF

A continuación, se relaciona una selección de las cuestiones prejudiciales presentadas ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea y las conclusiones de los Abogados Generales en asuntos pendientes de resolución que mayor interés presentan para la práctica profesional.

Impuesto sobre Sociedades

- ### Petición de decisión prejudicial

Procedimiento prejudicial– interpretación de los artículos 2, apartado 1, letra c), 6, apartado 1, letra b), y 16, apartado 7, de la Directiva 2017/1852, relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales en la Unión Europea– supuesta doble imposición del impuesto sobre sociedades en Letonia y en los Países Bajos en relación con una transacción relativa al cambio de titularidad de una serie de inmuebles situados en Letonia.

Asunto: C-497/25.

Cuestión planteada:

Se plantean al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

1) ¿Debe interpretarse el artículo 6, apartado 1, letra b), de la Directiva 2017/1852 en el sentido de que la autoridad competente de un Estado miembro tiene obligación de constituir una comisión consultiva, a raíz de una solicitud de la persona afectada, cuando las autoridades competen-

tes de los Estados miembros afectados hayan aceptado la reclamación presentada por la persona afectada, pero no hayan llegado a un acuerdo sobre la manera de resolver de mutuo acuerdo la cuestión en litigio en el plazo previsto en el artículo 4, apartado 1[, de la misma Directiva]?

2) ¿Debe interpretarse el concepto de «doble imposición» que figura en el artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva 2017/1852 en el sentido de que, en circunstancias como las del presente asunto, también se produce doble imposición en el supuesto de que una misma renta esté sujeta a los regímenes fiscales de dos Estados miembros, aunque dicha renta goce de exención de tributación en uno de esos Estados miembros?

3) Si la respuesta a la segunda cuestión prejudicial es negativa, ¿debe interpretarse el artículo 16, apartado 7, de la Directiva 2017/1852 en el sentido de que, en circunstancias como las del presente asunto, las autoridades competentes de los Estados miembros no pueden, en el ámbito de su discrecionalidad, denegar que la persona afectada acceda a una comisión consultiva de resolución de litigios cuando las autoridades competentes de los Estados miembros no hayan llegado a un acuerdo sobre la correcta interpretación y aplicación del tratado fiscal bilateral, de lo que a su vez depende qué Estado tiene derecho a gravar las rentas?.

Fecha de presentación: 21 de julio de 2025.

Órgano jurisdiccional remitente: Administratīvā rajona tiesa (Tribunal de Primera Instancia de lo Contencioso-Administrativo, Letonia.

Fecha de la resolución de remisión: 21 de julio de 2025.

Parte demandante: UAB Maxima LT.

Parte demandada: Valsts ieņēmumu dienests.

Impuesto sobre el Valor Añadido

- ## Conclusiones del Abogado General

Petición de decisión prejudicial – Fiscalidad – Impuesto sobre el valor añadido – Directiva 2006/112/CE – Artículo 132, apartado 1, letra f) – Exención de las denominadas «comunidades de gastos» – Exención de los servicios que pueden no ser necesarios, pero que son útiles para la actividad exenta de los miembros – Servicios directamente necesarios para el ejercicio de actividades exentas – Existencia de distorsiones de la competencia por la concesión de una exención prevista en el Derecho de la Unión.

Asunto: C-379/24.

Procedimiento: Petición de decisión prejudicial planteada por el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña.

Fecha de las conclusiones: 10 de julio de 2025.

Abogado/a General : SRA. JULIANE KOKOTT.

Parte demandante: Agrupació de Neteja Sanitària, A. I. E. (C-379/24), Educat Serveis Auxiliars, S. C. C. L. (C-380/24).

Parte demandada : Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (TEARC).

Propuesta del Abogado General:

Por consiguiente, propongo al Tribunal de Justicia que responda del siguiente modo a las cuestiones prejudiciales planteadas por el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña:

> «El artículo 132, apartado 1, letra f), 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 la exención de los servicios prestados por una agrupación a sus miembros a cambio del reembolso exacto de la parte proporcional de los gastos se refiere a los servicios de este tipo utilizados por los miembros como prestaciones recibidas en el marco de su actividad exenta y que se adquieren normalmente para la realización de la actividad exenta porque son necesarios para poder realizarla. La exención de estos servicios no provoca, en principio, distorsiones de la competencia si se trata de servicios que se prestan normalmente en el marco de la actividad exenta y que una empresa de mayor tamaño, en caso de duda, prestaría ella misma. La situación puede ser diferente si la exención se aplica de un modo contrario a su propia finalidad.»

- ## Conclusiones del Abogado General

Petición de decisión prejudicial – Legislación fiscal – Impuesto sobre el valor añadido – Directiva 2006/112/CE – Artículo 9, apartado 1 – Concepto de sujeto pasivo – Capacidad jurídica – Atribución de la operación a un sujeto pasivo – Actuación conjunta de varias personas como socios de una sociedad sin personalidad jurídica – Determinación del deudor del impuesto.

Asunto: C-796/23.

Procedimiento: Petición de decisión prejudicial planteada por el Nejvyšší správní soud (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, República Checa).

Fecha de las conclusiones: 3 de julio de 2025.

Abogado/a General : SRA. JULIANE KOKOTT.

Parte demandante: Česká síť s. r. o.

Parte demandada : Odvolací finanční ředitelství.

Propuesta del Abogado General:

En conclusión, propongo por tanto al Tribunal de Justicia que responda a las cuestiones del Nejvyšší správní soud (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, República Checa) del modo siguiente:

«El artículo 9, apartado 1, y el artículo 193 de la Directiva 2006/112/CE deben interpretarse en el sentido de que, si bien no es necesario que un sujeto pasivo tenga personalidad jurídica, sí debe disponer de capacidad jurídica. La actividad económica se ejerce de forma «independiente» si el sujeto pasivo actúa en nombre propio. Ello resultará de su actuación en las relaciones externas. El hecho de que, en el marco de tal actuación, infrinja acuerdos internos (como un contrato de sociedad) carece de pertinencia a efectos de la legislación en materia de IVA.»

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

• Petición de decisión prejudicial

Procedimiento prejudicial– Interpretación del Derecho de la Unión, en particular, de los artículos 21, 45 y 267 TFUE–Impuesto sobre plusvalías no realizadas que grava a las personas físicas por el traslado de su residencia fiscal a otro Estado miembro.

Asunto: C-430/25.

Cuestión planteada:

1. ¿Deben interpretarse las disposiciones del Derecho de la Unión, en particular los artículos 21 TFUE y 45 TFUE, en el sentido de que se oponen a una normativa de un Estado miembro que incluye en la base imponible del impuesto sobre la renta de las personas físicas, en concepto de ganancias no realizadas del patrimonio personal por el traslado de la residencia fiscal de una determinada persona a otro Estado miembro (en lo sucesivo, «impuesto de salida sobre plusvalías no realizadas»), el incremento de valor de un activo que se produjo en un período en el que dicha persona no era residente de ese Estado miembro?

2. ¿Deben interpretarse las disposiciones del Derecho de la Unión, en particular los artículos 21 TFUE y 45 TFUE, en el sentido de que se oponen a una normativa de un Estado miembro que, a efectos de determinar la base imponible del impuesto de salida sobre plusvalías no realizadas, obliga a tener en cuenta únicamente las ganancias relativas a aquellos activos cuyo valor se ha incrementado, excluyendo, en cambio, las pérdidas atribuibles a los activos cuyo valor ha disminuido?

3. ¿Deben interpretarse las disposiciones del Derecho de la Unión, en particular los artículos 21 TFUE y 45 TFUE, en el sentido de que se oponen a una normativa de un Estado miembro que establece que el cambio de residencia fiscal por parte de una persona física sujeta al impuesto de salida sobre plusvalías no realizadas da lugar a la exigibilidad inmediata de dicho impuesto, o, en su caso, al fraccionamiento de su pago en un plazo no superior a cinco años (contados a partir del final del ejercicio fiscal), en lugar de permitir el aplazamiento del pago hasta el momento de enajenación de los correspondientes activos?

Fecha de presentación: 30 de junio de 2025.

Órgano jurisdiccional remitente: Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Voivodato de Varsovia, Polonia).

Fecha de la resolución de remisión: 29 de mayo de 2025.

Parte demandante: AR.

Parte demandada: Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (Director del Servicio Informativo Tributario Nacional, Polonia).

Práctica profesional

Cuestiones controvertidas en la aplicación del plazo máximo de 27 meses de duración de actuaciones inspectoras, tras una década desde la reforma de la LGT

La polémica fiscal respecto del tratamiento en el IRPF de los gastos de conservación y mejoras en inmuebles



CUESTIONES CONTROVERTIDAS EN LA APLICACIÓN DEL PLAZO MÁXIMO DE 27 MESES DE DURACIÓN DE ACTUACIONES INSPECTORAS, TRAS UNA DÉCADA DESDE LA REFORMA DE LA LGT

Rubén Díez Esclapez

Abogado
Miembro del Grupo de Expertos en Derechos y Garantías de los Contribuyentes y de Práctica Tributaria de AEDAF
(España)

Resumen

En este artículo se analiza la evolución y aplicación del artículo 150 de la Ley General Tributaria tras su reforma en 2015, centrándose en los pronunciamientos de los Tribunales de Justicia y Económico-Administrativos que han considerado procedente —o no— la aplicación del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras de 27 meses en determinados supuestos que pueden darse con relativa frecuencia en la práctica.

Palabras clave

Inspección, plazos, artículo 150, ampliación, comunicación, motivación, seguridad jurídica.

Abstract

In this article, the evolution and application of Article 150 of the General Tax Law following its 2015 reform are analyzed, focusing on the rulings of the Courts of Justice and Economic-Administrative Tribunals that have considered appropriate—or not—the application of the maximum duration period of 27 months for inspection proceedings in certain situations that may frequently arise in practice.

Keywords

Inspection, time limits, Article 150, extension, notification, reasoning (o motivation), legal certainty.

Cómo citar: Diéz Esclapez, R. (2025). Cuestiones controvertidas en la aplicación del plazo máximo de 27 meses de duración de actuaciones inspectoras, tras una década desde la reforma de la LGT. *Revista Técnica Tributaria*, (150), 345-357.

SUMARIO

1. Proemio

2. No es relevante que las circunstancias que permitan la aplicación del plazo de 27 meses resulten de aplicación en el objeto tributario comprobado o regularizado

3. La aplicación del plazo extendido de 27 meses debe comunicarse al interesado tan pronto como se conozca que concurren tales circunstancias

4. Recae sobre la Administración la carga de acreditar que concurren las circunstancias para la aplicación del plazo extendido de 27 meses

5. Conclusión

1. Proemio

El próximo 12 de octubre de 2025 se cumplirán diez años desde la entrada en vigor de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE núm. 227, de 22 de septiembre de 2015).

Entre otras cuestiones, la Ley 34/2015 llevó a cabo una modificación de profundo calado en el artículo 150 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), relativa al plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras, con la finalidad confesa de apartarse del régimen legal vigente hasta ese momento.

Con anterioridad a la modificación operada por la Ley 34/2015, el artículo 150 de la LGT establecía que el plazo máximo de duración del procedimiento inspector era de doce meses, con la posibilidad de ampliar dicho plazo por un periodo que no podía exceder de doce meses —esto es, las actuaciones inspectoras podían desarrollarse durante un máximo de 24 meses—, cuando concurriese alguna de las circunstancias previstas en el apartado 1º del artículo 150 de la LGT:

(i) Cuando las actuaciones inspectoras revistiesen especial complejidad —concurriendo tal circunstancia atendiendo al volumen de operaciones de la persona o entidad inspeccionada, la dispersión geográfica de sus actividades, su tributación en régimen de consolidación fiscal o trasparencia fiscal internacional, u otros supuestos reglamentariamente establecidos—;

(ii) Cuando en el transcurso de las actuaciones inspectoras se descubriese que el obligado tributario hubiese ocultado a la Administración tributaria la realización de actividades empresariales o profesionales.

Tal ampliación del plazo de duración de las actuaciones inspectoras debía adoptarse en un acuerdo motivado, con referencia a los hechos y fundamentos de derecho (artículo 150.1 de la LGT), con el alcance y los requisitos establecidos en el artículo 184 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 (RGAT), aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

Así, en caso de que concurriese alguna de las circunstancias que ameritase la posibilidad de ampliar el plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras —ampliación que nunca podría superar los doce meses adicionales—, y siempre que hubiesen transcurrido al menos seis meses desde el inicio de tales actuaciones, el órgano de inspección que estuviese desarrollando las labores de comprobación e investigación debía notificar estas circunstancias al obligado tributario, con un trámite de audiencia de diez días para que efectuase las oportunas alegaciones (artículo 184.4 del RGAT), para posteriormente remitir las actuaciones al órgano competente para liquidar, y que este dictase el acuerdo ampliando —o no— el plazo de las actuaciones (artículo 184.5 del RGAT).

También podía incidir en este plazo máximo de duración de actuaciones inspectoras —doce meses con carácter general, 24 meses en determinadas circunstancias— el hecho de que no debía tenerse en cuenta la interrupción justificada por no realizar el órgano de inspección actuación alguna durante más de seis meses por causa no imputable al obligado tributario (artículo 150.2 de la LGT), con el efecto de que tal paralización implicaba que no se consideraba interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras [artículo 150.2.a) LGT] en línea con lo establecido en el artículo 29.3 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes (LDGC).

Estas reglas para la determinación del cómputo del plazo máximo de duración del procedimiento inspector, que arrancó con la LDGC y mantuvo una línea continuista en la redacción original del artículo 150 de la LGT, dio origen a una nutrida jurisprudencia sobre el concepto de «diligencias argucia» —diligencias extendidas por el órgano inspector con la única finalidad de evitar una paralización de las actuaciones inspectoras— y la ausencia de interrupción de la prescripción de las actuaciones inspectoras [sentencia del Tribunal Supremo (STS) de 18 de junio de 2009 (recurso de casación 3184/2003, ECLI:ES:TS:2009:4224)], así como que el órgano competente para liquidar debía adoptar el acuerdo para la ampliación de la duración de las actuaciones inspectoras dentro del plazo de los doce meses de duración del procedimiento, sin tener en cuenta las dilaciones no imputables al contribuyente [STS de 26 de enero de 2015 (recurso de casación 2945/2013, ECLI:ES:TS:2015:93)].

Y, en todo caso, el acuerdo de ampliación de la duración de las actuaciones inspectoras debía estar suficientemente motivado, pues en caso contrario no surtía efectos la ampliación, por lo que las actuaciones inspectoras debían concluir en el plazo ordinario de doce meses, con la consecuencia de que no se interrumpía la prescripción si se superaba este límite temporal [STS de 20 de enero de 2016 (recurso de casación 3072/2014, ECLI:ES:TS:2016:50)].

La aplicación de la doctrina jurisprudencial citada dio al traste con muchas liquidaciones y sanciones practicadas por los órganos de la inspección tributaria, como consecuencia de la no interrupción de las actuaciones inspectoras. Por ello, el legislador salió al paso de esta problemática, reformando el artículo 150 de la LGT, con la anunciada finalidad de la exposición de motivos de la Ley 34/2015:

> *«Constatada la existencia de numerosas incidencias en la interpretación de la regulación de los plazos de las actuaciones inspectoras, se hace precisa una nueva regulación que, sin menoscabar los derechos y garantías de los obligados tributarios, permita reducir la conflictividad en esta materia.*
>
> *Varios son los objetivos perseguidos con la nueva regulación de los plazos del procedimiento inspector:*
>
> a) *Simplificar de manera importante la normativa vigente, al eliminarse un amplio y complejo sistema de supuestos de interrupciones justificadas, dilaciones no imputables a la Administración, y de ampliación del plazo. Asimismo, se suprime el supuesto de interrupción injustificada durante más de seis meses.*

b) *Una mayor seguridad jurídica en cuanto al cómputo de los plazos del procedimiento inspector, incorporando nuevas obligaciones para informar al obligado tributario de las vicisitudes de dicho plazo (duración y, en su caso, suspensión y extensión del mismo), de forma que el obligado pueda conocer claramente cuál es la fecha límite del procedimiento.*

c) *Reducir significativamente la conflictividad tributaria.»*

Consecuencia de ello, la Ley 34/2015 alteró sustancialmente la redacción del artículo 150 de la LGT, introduciendo —entre otras— las siguientes modificaciones:

(i) El plazo máximo aplicable *«con carácter general»* es el de 18 meses.

(ii) Resultará de aplicación el plazo máximo de 27 meses cuando concurran las siguientes circunstancias: (a) que la cifra anual de negocios del obligado tributario sea igual o superior al requerido para auditar sus cuentas, y (b) que el obligado tributario esté integrado en un grupo sometido al régimen de consolidación fiscal o al régimen especial de grupo de entidades que esté siendo objeto de comprobación inspectora —posteriormente, la Ley 7/2024, de 20 de diciembre, introduce un tercer supuesto para la aplicación del plazo máximo de 27 meses: que el objeto del procedimiento sea la comprobación o investigación del Impuesto Complementario—.

(iii) Cuando se realicen actuaciones inspectoras con diversas entidades o personas vinculadas, la concurrencia de las circunstancias previstas anteriormente en cualquiera de ellos determinará la aplicación de este plazo a los procedimientos de inspección seguidos con todos ellos.

(iv) A los efectos del cómputo del plazo del procedimiento inspector no será de aplicación lo dispuesto en el artículo 104.2 de la LGT respecto a los periodos de interrupción justificada ni de las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración.

Se puede apreciar que el legislador se apartó expresamente del anterior régimen legal del plazo máximo del procedimiento inspector, tanto en lo que se refiere al cómputo de su plazo máximo —eliminando los periodos de interrupción justificada y las dilaciones del procedimiento— así como el modo de aplicar un plazo extendido de duración de actuaciones inspectoras.

Pues bien, tras casi una década desde la entrada en vigor de este nuevo régimen legal del procedimiento inspector, conviene hacer un repaso de la doctrina administrativa y judicial que ha venido interpretando el vigente artículo 150 de la LGT, y resolviendo las dudas que la aplicación de dicho precepto suscita entre los contribuyentes y la Administración.

2. No es relevante que las circunstancias que permitan la aplicación del plazo de 27 meses resulten de aplicación en el objeto tributario comprobado o regularizado

La primera duda que surge en cuanto a los supuestos en los que resulta de aplicación el plazo máximo de 27 meses de actuaciones inspectoras consiste en determinar si es relevante —o no— el hecho de que la circunstancia que permita la aplicación de ese plazo extendido pueda tener incidencia —o no— en el objeto tributario que está siendo comprobado.

Dejando al margen el supuesto introducido en la nueva letra c) del artículo 150.1 de la LGT —obviamente que se esté comprobando el Impuesto Complementario sí tiene incidencia en la aplicación del plazo máximo de 27 meses—, las circunstancias que permiten la aplicación del plazo extendido son las siguientes:

(i) Que la cifra anual de negocios del obligado tributario sea igual o superior al requerido para auditar sus cuentas;

(ii) Que el obligado tributario esté integrado en un grupo sometido al régimen de consolidación fiscal o al régimen especial de grupo de entidades.

Por ello, cabe legítimamente plantearse si el plazo máximo de 27 meses resulta de aplicación a la comprobación de un tributo en el que ninguna incidencia tenga las dos circunstancias expuestas en la determinación de la deuda tributaria.

Es el caso, por ejemplo, de las actuaciones inspectoras seguidas en relación con el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO), pues para la determinación de la deuda tributaria no es relevante ni el volumen de negocios del obligado tributario, ni si tributa —o no— en consolidación fiscal o en el régimen de grupo de entidades. Por el momento, los Tribunales de Justicia han considerado que resulta irrelevante para aplicar el plazo extendido de 27 meses si las mencionadas circunstancias tienen incidencia o no en la obligación tributaria comprobada; en este sentido se ha pronunciado el Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Madrid en su sentencia de 5 de abril de 2021 (recurso de apelación 741/2020, ECLI:ES:TSJM:2021:7144), precisamente en un supuesto donde un municipio inició actuaciones inspectoras en relación con el ICIO, aplicando el plazo máximo de 27 meses de duración de tales actuaciones, por concurrir en el contribuyente la circunstancia prevista en el artículo 150.1.b) de la LGT. Sobre esta cuestión, señala el fundamento de derecho segundo de la sentencia:

> *«Se trata, por tanto, de una medida destinada a establecer unos límites temporales objetivos y, en cuanto tales, ajenos al juicio de imputación de las dilaciones del procedimiento que constituía un muy frecuente, si no el más común, tema litigioso. Por tanto, no creemos coherente con la finalidad que late en la norma una interpretación como la ahora postulada, que habría de fundarse en elementos indeterminados objeto de una valoración probatoria casuística e*

igual de procelosa como la que el legislador quiere evitar. De seguirla tesis de la apelante pervertiríamos el propósito de la reforma entrando a analizar cuestiones tan difusas como la incidencia que tiene la cifra de negocios de la entidad inspeccionada en la concreta obligación tributaria comprobada, la valoración de la diligencia del órgano inspector o la complejidad de las actuaciones de comprobación efectivamente desarrolladas.»

Los Tribunales de Justicia también han concluido que no es necesario que la regularización finalmente practicada por los órganos de la inspección tributaria se fundamente en alguna de las dos circunstancias previstas en las letras a) y b) del artículo 150.1 de la LGT, sino que lo verdaderamente importante es que, *ab initio*, concurran tales circunstancias en el contribuyente inspeccionado. Así concluye el TSJ de la Comunidad Valenciana en su sentencia de 2 de septiembre de 2024 (recurso 454/2023, ECLI:ES:TSJCV:2024:4301), en un supuesto en el que se llevaron a cabo actuaciones inspectoras con alcance general respecto al Impuesto sobre Sociedades de 2013 de una entidad, siendo la única cuestión regularizada la retirada del régimen fiscal especial de fusiones, escisiones, aportaciones y canjes de valores.

Así, señala lo siguiente el TSJ de la Comunidad Valenciana en el fundamento de derecho cuarto de la citada sentencia:

«Por otra parte, carece de sustento normativo la pretensión de que el análisis que realiza a administración en el procedimiento ampliado deba necesariamente afectar a operaciones vinculadas o aplicables al régimen de consolidación fiscal, por lo que desestimamos la alegación.»

Constatamos, por tanto, que hasta la fecha los Tribunales de Justicia no se han mostrado propicios a exigir que el plazo extendido de 27 meses dependa, o bien de que las circunstancias que ameritan su aplicación tengan una incidencia en la determinación del objeto tributario que esta siendo comprobado, o que efectivamente afecten a la regularización practicada por los órganos de la inspección tributaria. En cualquier caso, esta cuestión queda a expensas de que el Tribunal Supremo se pronuncie sobre ello.

3. La aplicación del plazo extendido de 27 meses debe comunicarse al interesado tan pronto como se conozca que concurren tales circunstancias

Otra duda que se ha suscitado ante los operadores jurídicos es si, iniciadas las actuaciones inspectoras indicando que su plazo máximo es el de 18 meses, puede la Administración, en un momento posterior a la notificación del inicio de las actuaciones, comunicar al interesado la ampliación del plazo máximo de duración hasta los 27 meses.

Esta posibilidad cuenta con el respaldo del apartado 2º del artículo 150 de la LGT:

«En el caso de que las circunstancias a las que se refiere la letra b) del apartado anterior se aprecien durante el desarrollo de las actuaciones inspectoras

el plazo será de 27 meses, contados desde la notificación de la comunicación de inicio, lo que se pondrá en conocimiento del obligado tributario.»

Ahora bien, la comunicación de que el plazo máximo de actuaciones inspectoras pasa a ser de 18 a 27 meses debe llevarse a cabo tan pronto como la Administración conozca concurrencia de tales circunstancias, sin que haya excusa alguna para retrasar su comunicación al contribuyente.

Es el caso, por ejemplo, de aquellos supuestos en los que se inician actuaciones inspectoras por determinados conceptos y ejercicios en los que no concurre ninguna de las circunstancias del artículo 150.1.b) de la LGT y, posteriormente, se amplían las actuaciones inspectoras a otros conceptos y ejercicios en los que sí concurre alguna de las circunstancias del artículo 150.1.b) de la LGT. En estos casos, la comunicación al interesado de que las actuaciones inspectoras tienen un plazo máximo de 27 meses debe comunicarse *en el momento en que se amplía el alcance de la actuación inspectora*, sin que sea posible que la comunicación se realice en un momento posterior —por ejemplo, cuando el órgano competente para liquidar analiza las alegaciones formuladas frente al acta de disconformidad—. Precisamente este fue el caso analizado por el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) en su resolución de 22 de abril de 2024 (R.G.: 3296/2023), señalando en su fundamento de derecho tercero lo siguiente:

«Sin embargo, según hemos argumentado, este cambio o ampliación del plazo de duración debió ser puesta en conocimiento del sujeto pasivo al tiempo de producirse las circunstancias determinantes del mismo, esto es, en este caso, cuando se acordó extender o ampliar el alcance de las actuaciones, pasando a incluir el ejercicio en el que la cifra de negocios de la entidad era superior a la requerida para auditar sus cuentas anuales, lo que se produjo el 31 de diciembre de 2018, para evitar un quebrantamiento de los derechos y garantías otorgados a los contribuyentes en los procedimientos de aplicación de los tributos, en los que el plazo de duración se establece como un límite objetivo que la Administración Tributaria debe procurar cumplir.»

Con mayor motivo no cabe la posterior ampliación del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras si, al momento de notificarse la comunicación de inicio, la Administración conocía o podía conocer que concurría alguna de las circunstancias del artículo 150.1.b) de la LGT. Así concluye el TEAC en su resolución de 19 de julio de 2024 (R.G.: 9422/2021), fundamento de derecho cuarto:

«Se aprecia, pues, que no se cumplió con la exigencia de "poner en conocimiento" del obligado tributario, en el tiempo debido, que se habían producido las circunstancias determinantes de que el plazo de duración del procedimiento inspector fuese de 27 meses y no de los 18 meses que se le había notificado en la comunicación de inicio. Cuando se le informa que la duración del procedimiento seria de 27 meses, se fundamenta en que de acuerdo con lo consignado en las declaraciones del Impuesto sobre Sociedades, su cifra anual de negocios resultaba en todos los ejercicios superiores a la requerida para auditar sus cuentas; circunstancia que concurría desde el inicio del procedimiento y que, por ende, ya entonces podía ser conocida y apreciada por la Administración

Tributaria y así debió ser comunicada a la obligada tributaria desde la comunicación de inicio.»

En términos similares —pero no idénticos— se pronuncia el TSJ de Galicia en su sentencia de 1 de febrero de 2023 (recurso 15150/2021, ECLI:ES:TSJGAL:2023:2108), en el que la Inspección de Hacienda inició actuaciones frente a un contribuyente en la que se comunicó que el plazo máximo aplicable sería el de 18 meses, pero que tras la formulación de alegaciones frente al acta de disconformidad —y ya habiendo superado el plazo de 18 meses— el órgano competente para liquidar apreció que concurrían las circunstancias del artículo 150.1.b) de la LGT para aplicar el plazo máximo de 27 meses.

En su fundamento de derecho quinto, el TSJ de Galicia señala que si durante el curso de las actuaciones inspectoras se aprecia la concurrencia de circunstancias que permiten la aplicación del plazo máximo de 27 meses, ello se debe comunicar antes de la conclusión del plazo inicialmente concedido de 18 meses:

«Ahora bien, para aplicar el plazo de 27 meses cuando se comprueban las circunstancias del artículo 150.1b) LGT durante el desarrollo de las actuaciones inspectoras, debe de concurrir un triple requisito: un requisito material, un requisito formal, y un requisito temporal.

El requisito material: que concurra alguna de las circunstancias previstas en el artículo 150.1 b) LGT.

El requisito formal: que se ponga en conocimiento del obligado tributario.

Y un requisito temporal: que esa comunicación tenga lugar dentro del plazo de 18 meses fijado en el acuerdo de inicio, pues si la ley obliga a que en la comunicación de inicio del procedimiento inspector debe de informarse al obligado tributario del plazo que le resulte aplicable, y lo que se le informa es el general de 18 meses, no el de 27, un cambio de plazo debe de comunicarse dentro del plazo al que la propia Administración sujetó sus actuaciones inspectoras. Esto no fue lo que ha sucedido en este caso, por lo que, el derecho de la Administración tributaria a practicar la liquidación en relación con el ejercicio 2012, prescribió, pues con fecha2 de agosto de 2017 finalizó el plazo de 18 meses previsto en el acuerdo de inicio, y las actuaciones posteriores carecen de efectos interruptivos.»

Como vemos, la solución alcanzada por el TSJ de Galicia no es exactamente igual a la del TEAC. Mientras que éste último afirma que la modificación del plazo máximo debe comunicarse *tan pronto como se conozca su aplicación al caso concreto*, el TSJ de Galicia concluye que tal comunicación debe realizarse *dentro del plazo máximo originalmente concedido*. En nuestra opinión, nos parece más acertada jurídicamente, y desde luego más favorable a los derechos y garantías del obligado tributario, el criterio adoptado por el TEAC.

Mucho menos garantista para los derechos y garantías del contribuyente es el criterio adoptado por el TSJ del País Vasco en su sentencia de 14 de julio de 2023 (recurso 225/2021, ECLI:ES:TSJPV:2023:2077), en la que se afirma que el error en la indicación del plazo máximo de duración de actuaciones inspectoras es un error material, que puede ser corregido por la inspección en cualquier

momento. Así se recoge en el fundamento de derecho cuarto de la citada sentencia:

> *«23 Es un hecho pacífico que la cifra de negocios de la recurrente al tiempo del inicio de la actuación inspectora era igual o superior a la requerida para auditar sus cuentas, por lo que de conformidad con lo previsto por el artículo 150 LGT el plazo de las actuaciones inspectoras era de 27 meses y no de 18 como por error se comunicó a la recurrente en la resolución de inicio de las actuaciones inspectoras de 7 de noviembre de 2016.No siendo discutida la cifra de negocios, se trata de un error material susceptible de rectificación, careciendo de relevancia el hecho de que fuera conocida o de posible conocimiento para la inspección la cifra de negocios en el momento de iniciar las actuaciones inspectoras.*
>
> *24 Tal y como alega el abogado del Estado, la posibilidad de rectificar dicho error está ampliamente reconocida, con carácter general por el artículo 109.2 LPC, y en el ámbito tributario por los artículos 216. d) y 220 LGT, así como por el artículo 188.3 RGAT.»*

Como vemos, existen diferentes criterios interpretativos —en ocasiones irreconciliables entre sí— entre el TEAC y algunos Tribunales de Justicia, en cuanto a la posibilidad —o no— de rectificar el plazo máximo de duración de actuaciones inspectoras inicialmente indicado al interesado. En todo caso, dado que el TEAC ya ha fijado su criterio de forma reiterada, y que dicho criterio es vinculante para los órganos encargados de la aplicación de los tributos y los Tribunales Económico-Administrativos Regionales y Locales (artículo 239.8 de la LGT), consideramos que esta debe ser una cuestión ya pacífica.

4. Recae sobre la Administración la carga de acreditar que concurren las circunstancias para la aplicación del plazo extendido de 27 meses

Otro punto que se ha mostrado conflictivo en cuanto a la aplicación del plazo extendido de 27 meses de duración de las actuaciones inspectoras radica en hasta qué punto es carga de la Administración acreditar que concurren tales circunstancias.

Ninguna duda albergamos de que la aplicación de las circunstancias del artículo 150.1.b) de la LGT requieren ser acreditadas y motivadas por el órgano encargado de las actuaciones inspectoras.

Así ha concluido, por ejemplo, el TSJ de Madrid en su sentencia de 6 de noviembre de 2024 (recurso 1499/2021, ECLI:ES:TSJM:2024:13491), en un supuesto en el que se aplicaba el plazo de 27 meses a las actuaciones inspectoras seguidas frente a la sucursal en España de una entidad de nacionalidad británica, y a la que se le imputaba una cifra de negocios superior al requerido para auditar sus cuentas [artículo 150.1.b).1ºde la LGT].

Pues bien, el TSJ de Madrid rechaza que sea aplicable el plazo de 27 meses, por no haberse acreditado por la Inspección de Hacienda el origen del dato que

justifica dicho plazo extendido. En particular, señala el fundamento de derecho séptimo de la sentencia:

«La entidad aquí recurrente señala que, en todo caso, se debe atender a la Cifra Anual de Negocios de Chubb Insurance Company of Europe SE (CICE), sucursal en España, de la que ella es sucesora y niega que esa sea su cifra de negocio, alegando que ni siquiera elaboraba (porque no está obligada) unas cuentas anuales en las que conste una Cifra Anual de Negocios, calculada conforme a la normativa contable española, que comparar con la que debía servir de referencia legal.

En suma, aduce que la Inspección no ha justificado la concurrencia de los requisitos legalmente exigidos para ampliar el plazo.

Ciertamente, la Inspección se ha limitado a indicar que la Cifra Anual de Negocios es superior a 5.700.000 euros sin justificar en modo alguno el origen de este dato. Aunque el artículo 144.1 de la LGT previene que "Las actas extendidas por la inspección de los tributos tienen naturaleza de documentos públicos y hacen prueba de los hechos que motiven su formalización, salvo que se acredite lo contrario", es obligado motivar la causa de la ampliación del plazo de duración de las actuaciones inspectores pues, de lo contrario, quedaría al arbitrio de la AEAT la determinación de dicho plazo máximo, que es un elemento esencial del procedimiento con incidencia en los derechos del contribuyente.

Así las cosas, la Sala estima que la ampliación del plazo no está motivada, por lo que debe aplicarse el general de 18 meses. .../...»

En términos similares, pero sobre un caso distinto, se ha pronunciado el TSJ de la Comunidad Valenciana en su sentencia de 16 de junio de 2025 (recurso 474/2024, todavía no publicada en bases de datos), respecto a las consecuencias de que no conste en el expediente remitido por la Administración los documentos que acrediten las circunstancias del artículo 150.1.b) de la LGT.

En aquel caso concreto, la Inspección de Hacienda inició actuaciones de comprobación e investigación frente a una serie de personas y entidades vinculadas, respecto de las cuales sólo en una de ellas concurría la circunstancia del artículo 150.1.b).1º de la LGT —que la cifra de negocios sea superior a la requerida para auditar sus cuentas—. En el recurso interpuesto por una de estas entidades —en las que no concurría ninguna de las circunstancias del artículo 150.1.b) de la LGT, pero que era una entidad vinculada a aquella a la que la Inspección imputaba una cifra de negocios superior a 5.700.000 euros— se alegó que en el expediente remitido por la Inspección de Hacienda no constaba ningún documento que acreditase la cifra de negocios de la entidad vinculada, ni tampoco ningún documento que justificase que se estuviesen llevando a cabo actuaciones inspectoras frente a ella.

Ante esta tesitura, el TSJ de la Comunidad Valenciana señala en el fundamento de derecho cuarto de la referida sentencia lo siguiente:

«CUARTO.- En las actuaciones no consta que a la entidad "..." SA, vinculada a la hoy recurrente, se le hubiera incoado un procedimiento de regularización y que en ella concurra alguna de las dos circunstancias a que se refiere el subapartado b) 1º y 2º del apartado 2 del citado art. 150. Dato éste, el de la referida

incoación, cuya carga acreditativa corresponde a la Administración para dotar de legitimidad su actuación, más concretamente, para legitimar la duración del procedimiento en el presente caso.

Por lo que el motivo de impugnación merece ser acogido. Lo que implica que el procedimiento que aquí tratamos debió terminar en el plazo de 18 meses y, por no haber sido así, dicho procedimiento carece de virtualidad para interrumpir el transcurso del plazo de prescripción hasta el día que se notifica la regularización tributaria.

De modo que hay que considerar prescritas las deudas tributarias que aquí tratamos desde segundo trimestre de 2017 hasta el primero de 2018, e igualmente hay que reducir, de la deuda tributaria subsistente, los intereses de demora devengados desde 18 meses contados desde que se notificó la incoación del procedimiento inspector hasta que se entiende notificada su terminación.»

Como vemos, tanto el TSJ de Madrid como el TSJ de la Comunidad Valenciana huyen del automatismo con el que operó en ambos casos los órganos de la inspección tributaria, y demandan que se acredite y justifique —incluso documentalmente— la concurrencia de alguna de las circunstancias previstas en el artículo 150.1.b) de la LGT en el caso concreto.

En la medida que los supuestos resueltos por el TSJ de Madrid y el TSJ de la Comunidad Valenciana dependen del caso particular analizado, difícilmente estas cuestiones vayan a ser aclaradas en un futuro por el Tribunal Supremo. No obstante, estos pronunciamientos pueden inspirar a otros Tribunales a seguir la misma senda, y exigir de la Administración la acreditación de la concurrencia de las circunstancias del artículo 150.1.b) de la LGT, sin que baste la mera indicación de ello en las actas incoadas.

5. Conclusión

Tras una década desde la reforma del artículo 150 de la LGT, consideramos que, en líneas generales, se ha logrado el objetivo que buscaba el legislador —convertir el régimen legal del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras en un sistema más predecible, confiable, y dotado de seguridad jurídica, que su predecesor—.

No obstante, siguen existiendo una serie de cuestiones conflictivas que, si bien se han venido resolviendo por los Tribunales de Justicia y Económico-Administrativos en estos últimos años, están necesitadas de una respuesta clara y nítida por parte del Tribunal Supremo que ofrezca la tan deseable seguridad jurídica tributaria.

LA POLÉMICA FISCAL RESPECTO DEL TRATAMIENTO EN EL IRPF DE LOS GASTOS DE CONSERVACIÓN Y MEJORAS EN INMUEBLES

Sergio Gorina Torrents

Abogado especializado en fiscalidad patrimonial
Miembro del Grupo de Expertos en IRPF de AEDAF (España)

Resumen

Determinar si los gastos en obras realizadas en un inmueble son simples reparaciones o auténticas mejoras se ha convertido en un rompecabezas fiscal. La distinción no es menor: de ella depende que el desembolso se deduzca «íntegramente» de los rendimientos del capital inmobiliario en el IRPF o sólo vía amortización y se recupere al vender el inmueble. A falta de una definición legal clara de «mejora», la Administración ha recurrido a criterios contables para zanjar la cuestión, generando una doctrina controvertida. Las recientes resoluciones del TEAC en 2023 y 2024 reafirman esta línea, pero también evidencian tensiones con los principios de capacidad económica y seguridad jurídica. En este artículo analizamos el marco normativo, los criterios administrativos de la DGT, las últimas resoluciones del TEAC y algunos criterios jurisprudenciales sobre la cuestión, ofreciendo nuestra visión crítica y posibles vías de mejora.

Cómo citar: Gorina Torrents, S. (2025). La polémica fiscal respecto del tratamiento en el IRPF de los gastos de conservación y mejoras en inmuebles. *Revista Técnica Tributaria*, (150), 359-371.

SUMARIO

1. Marco normativo: IRPF vs. Contabilidad en la calificación de reformas

2. Criterios de la Dirección General de Tributos sobre reparaciones vs. mejoras

3. Las resoluciones del TEAC en 2023 y 2024: consolidación de un criterio estricto

4. Criterios jurisprudenciales

5. Comentario crítico sobre la doctrina administrativa

1. Marco normativo: IRPF vs. Contabilidad en la calificación de reformas

En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (Ley 35/2006, de 28 de noviembre) los gastos relacionados con los inmuebles están regulados en dos apartados: a) como gastos deducibles dentro de los rendimientos del capital inmobiliario (artículo 23 de la Ley y 13 a) del Reglamento) y b) como eventual componente del valor de adquisición a efectos de determinar la ganancia patrimonial en una transacción (artículo 35.1 de la ley).

Así, según dispone el artículo 23 de la ley, los gastos de reparación y conservación del inmueble (junto con los gastos de financiación) son deducibles con el único límite de los ingresos íntegros del período (el exceso puede compensarse en los cuatro ejercicios posteriores).

A su vez, el artículo 13 a) del Reglamento de IRPF, establece la siguiente aclaración:

«A estos efectos, tendrán la consideración de gastos de reparación y conservación:

Los efectuados regularmente con la finalidad de mantener el uso normal de los bienes materiales, como el pintado, revoco o arreglo de instalaciones.

Los de sustitución de elementos, como instalaciones de calefacción, ascensor, puertas de seguridad u otros.

No serán deducibles por este concepto las cantidades destinadas a ampliación o mejora.»

Por su parte, el artículo 35.1 de la ley del IRPF, establece que, en las transmisiones a título oneroso, el valor de adquisición estará formado por la suma de:

"a) El importe real por el que dicha adquisición se hubiera efectuado.

b) El coste de las inversiones y mejoras efectuadas en los bienes adquiridos y los gastos y tributos inherentes a la adquisición, excluidos los intereses, que hubieran sido satisfechos por el adquirente."

Por tanto, como puede verse, la importancia de clasificar un gasto en un inmueble como **reparación** y conservación o como **mejora** es fundamental: si un desembolso en obras se califica como mejora, **no** podrá deducirse como gasto directo durante la tenencia del inmueble (ya que únicamente se podrá llevar a gasto vía amortización), pero **sí** incrementará su valor de adquisición minorando una futura plusvalía en la venta. Si, por el contrario, se califica como mera reparación o conservación, sucede lo inverso: se podría deducir (con límites) como gasto anual si el inmueble se destina al arrendamiento, pero **no** se adicionaría al coste del inmueble a efectos de calcular la ganancia patrimonial en la transmisión. Esta dicotomía genera efectos muy distintos según los casos, e incluso puede llevar a que ciertos gastos queden sin reconocimiento fiscal alguno (por ejemplo, reformas en una vivienda de uso propio, no deducibles al no generar rentas, que tampoco se permiten como mayor coste de adquisición al vender).

¿Dónde traza la normativa la línea entre reparación y mejora? La Ley del IRPF no define estos términos. Tan solo, a nivel reglamentario, se aclara que no se consideran gastos deducibles de reparación «las cantidades destinadas a ampliación o mejora» y, del precepto se entiende que **son** reparaciones deducibles aquellas actuaciones destinadas a mantener el uso normal de los bienes materiales, por desgaste o avería, incluyendo la sustitución de elementos. En otras palabras, **el reglamento distingue reparación de mejora** pero no ofrece una definición positiva de qué se considera «mejora» ni tampoco profundiza en el concepto «sustitución de elementos» en el sentido de si algún tipo de sustituciones (por ejemplo, las de cierta envergadura) podrían implicar o no un cambio de calificación a «mejora» (por ejemplo, una sustitución de una cocina entera). Por tanto, la delimitación ha quedado básicamente en manos de la interpretación administrativa y jurisprudencial.

Ante este vacío en la definición fiscal, la Administración Tributaria ha recurrido al **criterio contable** para orientar la calificación. En particular, se apoya en la Resolución de 1 de marzo de 2013 del ICAC (Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas), relativa a inmovilizado material, que establece cuándo un gasto posterior a la adquisición de un bien se puede **activar** como mayor valor del activo (es decir, considerarse inversión) o debe contabilizarse como gasto del ejercicio. Dicha normativa contable define dos conceptos clave: *ampliación* y *mejora*. Una **ampliación** es el proceso mediante el cual se incorporan nuevos elementos al inmovilizado, obteniendo como consecuencia una **mayor capacidad de producción** o de servicio, mientras que una **mejora** es una intervención que optimiza los recursos existentes, mejorando la eficiencia o prolongando la vida útil, **sin** aumentar la capacidad máxima de producción. Por ejemplo, añadir un nuevo módulo productivo a una máquina se considera ampliación (ahora puede producir más unidades que antes), mientras que sustituir componentes por otros más modernos que reducen el consumo energético (pero sin aumentar la cantidad producida) se considera una mejora en términos contables.

Trasladados al ámbito inmobiliario, estos criterios sugieren que solo las obras que **aumenten sustancialmente la capacidad, eficacia o vida útil del inmueble** podrían capitalizarse como mejoras, mientras que las demás –orientadas simplemente a mantener o reponer el estado original– deberían ser gastos del ejercicio. Sin embargo, ya se anticipa un problema: los conceptos de «capacidad productiva» o «eficiencia» resultan inherentes al mundo empresarial y pueden ser difusos cuando hablamos de la reforma de una vivienda o local por una persona física que actúa como particular.

Además, conviene recordar que la lógica contable **no coincide necesariamente con la lógica fiscal del IRPF**. En contabilidad (y, por extensión, en el Impuesto sobre Sociedades) cualquier desembolso acabará impactando en el resultado: si no se incorpora como mayor valor del activo (para depreciarlo), se llevará a gastos, de modo que en última instancia influirá en la base imponible empresarial bien vía amortización o bien como gasto directo disminuyendo el beneficio del ejercicio. En el IRPF, en cambio, rige una compartimentación de rentas por categorías estancas (rendimientos, ganancias patrimoniales, etc.), con limitadas posibilidades de compensación entre ellas. Esto significa que, si un gasto en reformas no se admite como mejora, en la práctica, muchas veces

el particular acabará soportando una tributación sobre una renta superior a la realmente obtenida. Más adelante abundaremos en esta cuestión, pero baste señalar aquí que la extrapolación mecánica de las normas contables al IRPF puede conducir a situaciones de sobreimposición contrarias a principios tributarios básicos.

2. Criterios de la Dirección General de Tributos sobre reparaciones vs. mejoras

Como puede apreciarse, la delimitación práctica entre gastos de reparación-conservación y las inversiones o mejoras dista de ser nítida, lo que ha motivado un elevado volumen de consultas a la Dirección General de Tributos (DGT) con supuestos muy específicos.

Resulta llamativo que, en no pocas ocasiones, la DGT eluda una respuesta categórica y reconduzca la decisión al terreno fáctico, subordinándola al «carácter» concreto de las obras realizadas, tal y como sucede en la reciente Consulta Vinculante V0537-24 (09-04-2024).

En ella, la cuestión planteada era si las obras realizadas (cambio de ventanas para mejorar la eficiencia energética, renovación de baños y cocina) podían formar parte del valor de adquisición a efectos del cálculo de la ganancia patrimonial generada en la venta. Aquí, tras reproducir la normativa contable, la DGT concluye que:

«En consecuencia, si el consultante ha realizado obras de reforma en su vivienda, en función del carácter que tengan éstas, las mismas se podrán calificar de mejoras o ampliación, en cuyo caso se deberán tener en cuenta al calcular el valor de adquisición del inmueble transmitido, o bien, de gastos de conservación o reparación, los cuales no se deberán tener en cuenta en dicho cálculo.

Tratándose de cuestiones de hecho, el contribuyente habrá de poder justificar debidamente, en su momento, las diversas obras por cualquier medio de prueba admitido en Derecho, según dispone el artículo106 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, ante los órganos de gestión e inspección de la Administración Tributaria, a los que corresponderá su oportuna valoración a requerimiento de los mismos.»

Este tipo de respuestas evasivas que devuelven al consultante la responsabilidad de acertar en la calificación de la obra realizada las encontramos, entre otras, en las consultas de la DGT de fecha 14-06-2022, V1389/2022; DGT: 14-07-2020, V2401/2020; DGT: 27-09-2017, V2419/2017; DGT: 27-04-2016, V1858/2016; DGT: 30-10-2020 V3257/2020.

Por el contrario, la DGT, en otras ocasiones sí que ha ido perfilando qué tipo de obras en inmuebles se consideran **gastos de reparación y conservación** (deducibles con límite en arrendamientos, y no computables en el valor de adquisición) y cuáles constituyen **inversiones o mejoras** (únicamente deducibles como gasto vía amortización y computable como coste del inmueble). De la doctrina administrativa puede extraerse una regla general: **las actuaciones que**

simplemente reponen, sustituyen o arreglan elementos desgastados para mantener el uso normal del inmueble se tratan como reparaciones, mientras que aquellas que **añaden elementos nuevos no existentes, aumentan la superficie o capacidad, o prolongan significativamente la vida útil del bien** se califican como mejoras.

En este tipo de pronunciamientos, la DGT, sí que ha ido resolviendo casos específicos y ha calificado como **reparaciones o gastos de conservación**, entre otros: la sustitución de instalaciones ya antiguas (un cuadro eléctrico obsoleto, tuberías y grifería deterioradas), la renovación de acabados (alicatado y solado de cocina/baño, parquet desgastado por nuevo pavimento, pintura de paredes), el arreglo o cambio de ventanas y puertas dañadas, la retirada de escombros y limpieza tras una obra, etc (DGT 29-12-99; CV 2-3-10). En cambio, **son inversiones o mejoras** aquellas obras que **suponen un salto cualitativo en las prestaciones del inmueble.** Así, la instalación ex novo de sistemas o elementos donde no los había – calefacción central, ascensor, aislamiento especial, piscina, puerta de seguridad, etc.– se considera mejora y **no** gasto deducible. Por el contrario, cuando ya existen y es preciso sustituirlos, por razones de mantenimiento del uso normal, estas sustituciones son gasto deducible, no mejora De igual modo, una **ampliación de la superficie habitable** (por ejemplo, construir una planta adicional o cerrar una terraza para incorporarla a la vivienda) es por su propia naturaleza una mejora, pues incrementa la capacidad o habitabilidad del bien.

Por tanto, como puede verse, la DGT ha emitido consultas en las que ofrece ciertas guías para proceder a la calificación de la obra realizada. Por tanto, una vez resuelta la calificación, la consecuencia debería ser clara: o gasto directo del ejercicio o gasto vía amortización.

No obstante, tampoco esta última aseveración, resulta cierta en todos los casos. Nos referimos a la sustitución de electrodomésticos, muebles de cocina, sofás, aparatos de climatización, etc. La DGT ha tendido a tratarlos como un caso de gastos de **conservación**, en la medida en que reemplazar un electrodoméstico averiado por otro nuevo simplemente mantiene la funcionalidad y calidad del inmueble arrendado. Sin embargo, la forma de deducir su coste presenta singularidades. En determinadas consultas de la DGT (ie,V2385/2019 de fecha 11-9-2019), (y como veremos, este criterio ha sido refrendado por la reciente doctrina TEAC), se ha indicado que el gasto por sustituir, por ejemplo, un frigorífico o una lavadora en una vivienda alquilada no se deduce íntegramente en el año, sino que **ha de hacerse vía amortización** en varios ejercicios, aplicando las tablas de amortización del IRPF para mobiliario y enseres (que permiten una depreciación máxima anual del 10% del valor). De este modo, aunque conceptualmente se considere un gasto de mantenimiento del inmueble, en la práctica, el criterio de la DGT (y ahora también del TEAC) es que el propietario recupere fiscalmente ese coste a lo largo de unos años, reflejando el hecho de que el nuevo electrodoméstico tiene una vida útil prolongada (superior al año). Nos encontramos así con una curiosa categoría híbrida: **gastos de conservación deducibles pero mediante amortización**, fórmula que evita computarlos como mejora pero tampoco permite su deducción inmediata en un único ejercicio. Un auténtico *tertium genus* creado por vía de interpretación (y, en nuestra humilde opinión, incompatible con el mandato contenido en el artículo 13 del Reglamento del

IRPF que sujeta a «todos» los gastos de conservación, sin distinciones, al único límite de los ingresos del ejercicio).

Por último, en cuanto al porcentaje de amortización de un elemento calificado como inversión o mejora, en caso de incorporación de nuevos elementos, como un ascensor, aparatos de aire acondicionado o incluso toldos, el criterio manifestado en las consultas más recientes de la DGT es el de aplicar el porcentaje que para inmuebles establece el artículo 14.2 a) del RIRPF, es decir, el 3 por ciento. (DGT nº V545-24 de 9-04-2024; V2216-23 de 27-07-2023).

3. Las resoluciones del TEAC en 2023 y 2024: consolidación de un criterio estricto

El Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) se ha pronunciado recientemente en varias resoluciones de 2023 y 2024 que abordan de lleno esta problemática, generalmente en el contexto de contribuyentes no residentes (IRNR) que venden inmuebles en España tras haber realizado reformas importantes. Estas resoluciones, de fecha 25 de septiembre de 2023 y 27 de mayo de 2024, reafirman en esencia los criterios antes descritos, subrayando la necesidad de **prueba** por parte del contribuyente y aportando algunas consideraciones dignas de mención.

Resoluciones de 25 de septiembre de 2023 (R.G. 946/2020 y R.G. 5267/2020). Estas dos resoluciones gemelas (una de ellas catalogada como criterio de doctrina) abordan sendos casos de transmisiones de inmuebles por no residentes que habían realizado **reformas integrales** en los mismos, por importes muy significativos, pretendiendo agregar dichos costes al valor de adquisición para el cálculo de la ganancia patrimonial. El TEAC, no obstante, desestima en ambos casos gran parte de esos costes por considerarlos **gastos de reparación y conservación, no mejoras**. En sus fundamentos, el Tribunal sienta las siguientes pautas generales:

- Las **afirmaciones genéricas** del contribuyente sobre haber llevado a cabo una «reforma integral» o «rehabilitación» no implican *per se* que estemos ante una mejora o ampliación del inmueble. Es necesario concretar **qué obras específicas** se han realizado y qué impacto tienen en las prestaciones del bien.
- Para calificar unas obras como mejora, el **contribuyente debe acreditar** de forma fehaciente que dichas obras *aumentan la eficacia o capacidad productiva del inmueble*, de forma que exceden de una mera conservación. Se requiere, por tanto, un **sustrato probatorio**: facturas detalladas, licencias, proyectos técnicos, etc., que demuestren ese salto cualitativo de las inversiones realizadas.
- Aplicando los criterios contables y de la DGT antes citados, se considera que solo hay mejora cuando las obras **incorporan elementos nuevos no existentes**, realizan **intervenciones estructurales de envergadura** (que aumentan superficie, habitabilidad o vida útil) o logran un **aumento sus-**

tancial en la eficiencia o rentabilidad del inmueble. En cambio, si las obras se limitan a redistribuir espacios interiores, renovar acabados, sustituir instalaciones y equipamientos ya existentes sin ampliar la superficie ni la capacidad de uso, entonces **son simples trabajos de reparación o conservación**, aunque supongan una renovación integral desde el punto de vista estético o funcional.

- Un indicador objetivo que el TEAC ve «razonable» para distinguir mejoras es si las obras pueden calificarse como **rehabilitación a efectos de IVA**. Recordemos que, en IVA, una «rehabilitación» de edificio exige que más del 50% del coste total de la obra corresponda a elementos estructurales o análogos, y además que el coste total exceda del 25% del precio de adquisición (entre otros requisitos). Si se cumplen esos umbrales, se presume que la obra no es meramente ornamental sino que incide en la propia configuración del inmueble, por lo que cabría tratarla como mejora también en IRPF. Por el contrario, **sin un aumento de superficie habitable ni una afectación estructural**, una mera reordenación o actualización interior *no* puede calificarse de mejora sustancial.

Aplicando todo lo anterior, en las resoluciones de septiembre de 2023 el TEAC terminó concluyendo que la mayor parte de las reformas alegadas eran **gastos de conservación no incorporables al valor de adquisición**. Por ejemplo, en el caso RG 5267/2020, los contribuyentes habían incluido como mejora unas obras por un importe aproximado de 300.000 € en un piso de lujo. La comprobación fiscal reveló que tales obras consistieron en cambiar fontanería, electricidad, iluminación, pavimentos, ventanas, puertas, armarios, mobiliario de cocina, pintura interior y exterior, etc. – en definitiva, una renovación integral pero *sin* incremento de metros cuadrados ni modificación de la estructura del edificio. El TEAC recalcó que estas actuaciones *«no redundaban en un aumento de la capacidad o habitabilidad»* del inmueble, sino que *«no han tenido otra finalidad que mantener la vida útil del bien»*, por lo que **no pueden calificarse de mejora y su importe no incrementa el precio de adquisición**. De forma similar, en el caso RG 946/2020 se aportaron licencias municipales y proyectos donde se describían las obras como *«reformas interiores, generales o parciales, con modificaciones de tabiquería de pequeña entidad, sin alterar usos ni aumentar superficie»*. Con esa base, el TEAC concluyó que nos encontrábamos ante **meras obras de remodelación interna**, insuficientes para considerarlas inversión.

Por lo menos, en ambas resoluciones el TEAC anuló las sanciones impuestas a los contribuyentes alegando que la Administración no había motivado suficientemente la culpabilidad en la conducta del vendedor que había considerado aquellas reformas como inversiones a computar en el coste de adquisición.

El panorama descrito no quedó cerrado en 2023. En 2024 el TEAC volvió sobre la cuestión en la **Resolución de 27 de mayo de 2024 (RG 1049/2021)**, que supone, en realidad, la confirmación de su doctrina, aunque, en esta ocasión, fallara a favor del contribuyente. En este caso, también bajo el IRNR, un no residente vendió en 2018 una vivienda que había comprado en 2011 por 295.000 € y en la que entre medias invirtió unos 160.000 € (más IVA) en una reforma integral. La Administración había negado añadir ese importe como mejora, pero el

TEAC, tras reiterar prácticamente los criterios de sus resoluciones previas, decidió finalmente **estimar la pretensión del contribuyente**. En otras palabras, reconoció que las obras realizadas **sí constituyeron mejoras** incrementables al valor de adquisición del inmueble.

¿Por qué en este caso el resultado fue diferente? La reforma en cuestión **afectó a elementos estructurales** y aunque la resolución no lo detalla expresamente, se infiere de los hechos que la misma fue de tal envergadura que superaba el umbral de rehabilitación a efectos del IVA. Como curiosidad, el TEAC llegó a fijarse en *«la rentabilidad que ha dado la inversión»* evaluando el precio de venta final. En efecto, la vivienda se vendió por 550.000 €, generando una plusvalía importante, lo que el Tribunal menciona quizá para reforzar la idea de que esa revalorización proviene en buena medida de las mejoras introducidas. No obstante, en nuestra opinión, el argumento del incremento en la rentabilidad del inmueble gracias a la reforma, por si sólo, no sería aceptado por el TEAC para calificar las obras de «mejora» (como ocurrió en las resoluciones anteriores).

Esta resolución de 2024, por tanto, **confirma la doctrina del TEAC**: el **listón para que una reforma se considere mejora** sigue siendo alto (estructuras, ampliaciones, o incorporaciones de nuevos elementos).

Resolución de 29 de mayo de 2023 (RG 5890/2020). En esta resolución, el TEAC aborda directamente el tema de los gastos por **sustitución de electrodomésticos** en un inmueble arrendado por no residentes. El Tribunal comienza recordando la postura ya adoptada en consultas de Tributos: estos gastos se venían considerando de **reparación y conservación**, destinados a mantener el inmueble en su uso normal, «*sin ampliar la capacidad productiva ni la vida útil del mismo*». Estos enseres (frigorífico, calentador, lavadora, etc.) se consideran **afectos** al inmueble arrendado; el propietario está obligado a reponerlos en caso necesario para garantizar la habitabilidad pactada. ¿Y cómo se deduce entonces su sustitución? El TEAC concluye que, tratándose de bienes con una vida útil plurianual, la deducción **debe realizarse vía amortización** conforme al art. 14.2.b) RIRPF, usando la tabla simplificada que fija un 10% **anual máximo** para mobiliario y enseres. Este criterio coincide con lo apuntado previamente por la DGT y se repite en la Resolución de 25 de septiembre de 2023 anteriormente comentada (RG 946/2020). Como hemos indicado anteriormente, no compartimos esta solución pues un gasto de conservación que se deduce como si fuera una inversión, implica crear una categoría intermedia no prevista explícitamente en la ley.

4. Criterios jurisprudenciales

El tratamiento de estos gastos en vía judicial ha sido dispar, reflejando la ausencia de un criterio jurisprudencial unificado. Los Tribunales Superiores de Justicia (TSJ) han interpretado caso por caso si determinadas obras en inmuebles se consideran gastos de reparación y conservación, siendo, cómo no, los de sustituciones de elementos y reformas interiores los más conflictivos.

Queremos llamar la atención sobre el hecho de que los asuntos enjuiciados versaban sobre regularizaciones realizadas por oficinas gestoras que no aceptaban como gastos de conservación determinadas reformas interiores (justo lo contario que defiende el TEAC) como al revés, regularizaciones iniciadas porque la oficina gestora no aceptaba dichas reformas como costes de adquisición. Por supuesto, en ambos casos, la regularización iba acompañada del correspondiente expediente sancionador, lo cual, resulta ciertamente criticable ya que no es sencillo calificar los distintos gastos, dada la utilización por la norma de conceptos jurídicos indeterminados y lo excesivamente parco de los preceptos dedicados a regular la materia, y las regularizaciones opuestas que efectúan las propias oficinas gestoras ante una misma realidad (gastos de sustitución de elementos o reformas interiores).

Entre las sentencias que mejor recogen, en nuestra opinión, el tratamiento correcto que deben recibir este tipo de gastos, podríamos citar, la del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, Sentencia 1081/2012, de 8 de noviembre de 2012. Dicha Sentencia, si bien referida a la normativa del IRPF anterior (que en este punto es idéntica a la actual) el Tribunal concluyó:

En el presente caso, el recurrente aportó ante la Administración una serie de facturas que acreditaban obras como la colocación de un falso techo de obra, repicado y revoco de paredes, electricidad, fontanería, colocación de premarcos, suministro de calderas, suministro y colocación de diez ventanas, alicatados, instalación de tuberías, suministro y colocación de radiadores, desagües general del piso, suministro y colocación de suelos, de puertas, tapetas y muebles de cocina, suministro y colocación de parquet y zócalos, campana extractora, encimera, horno, fregaplatos y muebles de cocina, grifería y sanitarios, suministro de lavabos, soportes para mármol, persianas, puertas, luces, reposición de vidrios, suministro y colocación de mamparas de ducha, todo ello realizado en los dos pisos arrendados a que hace referencia.

(...) Del examen conjunto de las obras llevadas a cabo, la Sala no puede sino concluir que el contribuyente llevó a cabo una verdadera tarea de mejora de los pisos en cuestión, obras que evidentemente revalorizan el valor a efectos de arrendamiento o posibilidad de arrendamiento, porque: 1) el recurrente (a quien corresponde la carga de la prueba) no ha acreditado que los pisos estuvieran arrendados en tal situación de deterioro que hiciera falta rehacer toda la imagen de los mismos y 2) no puede entenderse que, por ejemplo, la colocación de ventanas o la de parquet (sin que conste qué había antes) e incluso la instalación de radiadores, iluminación, puertas, mármol, sanitarios, etc., en un abasto tan amplio constituya reparación de lo ya existente. Concluimos, pues, de acuerdo con la resolución del TEARC, que las obras y gastos justificados constituyen una auténtica labor de mejora que revaloriza el precio de arrendamiento y de venta de los pisos 2º2ª y2º 3ª de la c/ Carme, 36, propiedad del recurrente y, por lo tanto, no pueden ser deducibles como «gastos de conservación o reparación», sin perjuicio del derecho del recurrente a practicar las amortizaciones correspondientes por estos gastos de ampliación o mejora.

En la misma línea, la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, Sentencia 1229/2016, de 20 de septiembre de 2016, o la Sentencia del

Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, de 7 de junio de 2017, Sentencia 595/2017.

Cada una de ellas tiene por supuesto sus matices, pero en esencia, consideran que, dada la envergadura de determinadas obras de reforma interior, éstas deben calificarse como «mejoras» en el inmueble y, por tanto, incorporarse al valor de adquisición de la finca, sin ninguna necesidad de que concurran los requisitos exigidos por el TEAC.

5. Comentario crítico sobre la doctrina administrativa

A la vista de todo lo anterior, queda patente que la postura administrativa –ahora refrendada por el TEAC– es sumamente restrictiva: **solo** permiten tratar como mejora aquellas obras excepcionalmente transformadoras, negando tal calificación a la mayoría de reformas interiores aunque sean de gran calado. Si bien este criterio está argumentado en base a la normativa contable, desde una perspectiva jurídico-tributaria plantea serias **dudas de adecuación a la ley y a principios generales.**

Según establece el artículo 12.1 de la Ley General Tributaria, las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el artículo 3.1 del Código Civil, el cual, establece que las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas y que, en tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda.

Pues, bien, en nuestra opinión, una **interpretación literal** y sistemática de la normativa del IRPF no avala limitar las mejoras a ampliaciones estructurales.

En este sentido, el artículo de referencia que regula en la Ley del IRPF cuáles son los componentes del valor de adquisición (artículo 35.1) se refiere claramente al «coste de las inversiones y mejoras efectuadas en los bienes adquiridos», y no utiliza en ningún momento el término «ampliaciones y mejoras» a las que alude la normativa contable. La normativa del IRPF sí se refiere a ampliaciones o mejoras en su Reglamento pero lo hace únicamente a los efectos de excluirlos como gastos de conservación o reparación.

Por tanto, desde un punto de vista del sentido propio de sus palabras, el artículo 35.1 habla de inversiones y mejoras efectuadas en los bienes adquiridos, sin añadir calificativos como «sustanciales» o referentes a capacidad productiva. Por tanto, cabría entender que **cualquier inversión que mejore el inmueble** –en el sentido natural de *mejorar*: hacerlo más valioso, más atractivo, más durable– debería integrar el valor de adquisición. Si un contribuyente invierte, por ejemplo, 50.000 € en reformar integralmente una vivienda (cambiando instalaciones, calidades, distribución interior) sin tocar la estructura, es innegable que ha realizado una **inversión en el inmueble** que aumenta su valor respecto al estado original. Pretender que eso no cuenta como «mejora» a efectos fiscales

porque no se añadieron metros cuadrados es forzar la interpretación en contra del *sentido propio de las palabras* y del fin económico perseguido por la norma.

Desde una **perspectiva civil y patrimonial**, la contradicción es aún más evidente. El artículo 334 del Código Civil define la noción de bien inmueble y qué elementos forman parte del mismo. Dicho artículo ha sido interpretado por la doctrina civilista más autorizada (DÍEZ PICAZO y DELGADO ECHEVARRIA) y jurisprudencial (Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de marzo de 1961) que ha concluido que «*todo lo que esté unido de forma fija a un inmueble, de modo que no pueda separarse sin menoscabo o deterioro, pasa a formar parte del inmueble*». Es decir, elementos inicialmente muebles como sanitarios (lavabos, inodoros, bañeras), instalaciones de calefacción, chimeneas, piscinas, armarios empotrados, tuberías, aparatos de aire acondicionado, etc., se incorporan jurídicamente al inmueble por accesión. También, desde un punto de vista civil son «inmuebles» los bienes muebles separables pero cuya remoción causaría desperfectos (sistema de geotermia, armarios empotrados, etc.), e incluso, las llamadas «pertenencias» (p. ej., electrodomésticos colocados para el servicio de la vivienda), pueden llegar a considerarse inmuebles en sentido jurídico.

Todo ello ha sido reconocido por el propio TEAC en su **Resolución de 23 de febrero de 2023 (RG 5207/2020),** la cual, si bien fue dictada con ocasión de otro asunto (evitar a efectos del IRNR el desglose artificial en el precio de venta de un inmueble entre la finca y su mobiliario, para situar la plusvalía total del inmueble en España) entendemos es claramente contradictoria con sus Resoluciones de 2023 y 2024 en las que evalúa la calificación de las obras de reforma en viviendas. En este sentido, si todas esas obras de reforma, desde un punto de vista civil, son «inmueble» nos preguntamos por qué esos costes no se pueden adicionar al coste de adquisición del inmueble en la medida en que estén acreditados y ¿Qué justificación tiene la exigencia de que únicamente cuentan los que supongan una «ampliación o mejora según la normativa contable»?

La invocación de la **normativa contable** como guía universal es discutible por varias razones. En primer término, se toma la definición de mejoras del Plan General de Contabilidad en un contexto diferente (valoración posterior del inmovilizado), obviando que en la **valoración inicial** de un activo contable **todo gasto necesario para su uso se incorpora al precio de adquisición**. Si trasladáramos fielmente ese principio al IRPF, cuando alguien compra un inmueble y antes de utilizarlo (venderlo o alquilarlo) le hace una reforma integral para ponerlo «en condiciones de funcionamiento», el coste de esa reforma debería sumarse al valor de adquisición sin más requisitos. Sin embargo, la Administración está aplicando solo el criterio restrictivo de la valoración posterior (mejoras capitalizables solo si aumentan capacidad o eficiencia) incluso a casos que, análogamente, corresponderían a una inversión inicial en el activo.

En segundo lugar, como ya se apuntó, la contabilidad asegura que todos los desembolsos se reflejan de algún modo en el resultado (gasto o amortización). En el IRPF, por el contrario, adoptar la visión contable estricta provoca lagunas: gastos que ni se deducen ni se capitalizan, generando bases imponibles **infladas** artificialmente. Esto entra en colisión frontal con el **principio de capacidad económica**, consagrado en el art. 31.1 de la Constitución. Si un contribuyente compra por 200, invierte 100 en mejoras y vende por 380, su riqueza real

aumentó en 80; hacerle tributar por una ganancia de 180 implicaría gravar una renta inexistente o puramente ficticia. Llegados a este punto conviene preguntarse si resultaría aplicable aquí la doctrina sentada por nuestro Tribunal Constitucional con ocasión de la plusvalía municipal en la medida en que «*se estarían gravando situaciones de hecho inexpresivas de capacidad económica, tomando en consideración actos o hechos que no sean exponentes de una riqueza real o, al menos potencial, sino inexistente, virtual o ficticia*».

Por último, otro pilar fundamental es el **principio de legalidad y reserva de ley tributaria** (art. 8 de la Ley General Tributaria). Los elementos esenciales de la tributación —hecho imponible, base imponible, etc.— deben definirse por ley formal, no por vía reglamentaria ni interpretativa. En nuestro caso, la **ley** delimita la base de la ganancia incluyendo mejoras, pero es la Administración (apoyada en una normativa contable) quien está precisando qué se entiende por mejora, en un sentido sumamente limitado. Esto podría considerarse una infracción del principio de reserva de ley: se está modificando, por vía de interpretación, la base imponible del IRPF en las ganancias patrimoniales.

En conclusión, la línea divisoria entre gastos de conservación y mejoras en el IRPF sigue generando una aplicación del impuesto que muchos consideran contraintuitiva e injusta. Las resoluciones del TEAC de 2023-2024 han asentado la posición oficial: **solo** las mejoras que aumentan capacidad, habitabilidad o vida útil —preferentemente con obra «mayor» de por medio— o incorporan elementos «nuevos» se reconocen en la base de la plusvalía, quedando las demás relegadas al cajón de las reparaciones (deducibles solo si hay ingresos y con límites, o amortizables si acaso). Este criterio, genera desafección. Al fin y al cabo, cuando el contribuyente afronta el coste de una reforma importante, espera (y con razón) que el impuesto sobre la ganancia futura refleje esa inversión para **tributar solo por la riqueza realmente generada**. Por todo ello, sería conveniente que la Administración Tributaria y el legislador tomasen en consideración estas cuestiones. Una posible solución pasa por actualizar la normativa fiscal, (estableciendo quizás un umbral mínimo en las reformas y sustituciones de elementos superado el cual toda obra se considere inversión) —o al menos su interpretación— para acomodarla mejor a la realidad económica de las reformas en inmuebles, garantizando a los contribuyentes un tratamiento más justo y conforme a la legalidad.

Novedades editoriales



Navarro García, Albert. (Dir.). Santiago Marcos, Daniel. (Coord.) Instrumentos fiscales locales para la sostenibilidad. Retos en vivienda y gestión de residuos. Dykinson, 2025.

Esta obra colectiva ofrece un análisis jurídico de los principales desafíos que afrontan actualmente las administraciones públicas en España, centrándose en tres ámbitos especialmente sensibles: el acceso a la vivienda, el impacto del turismo sobre el entorno urbano y la gestión sostenible de los residuos. A través de diecisiete capítulos se examinan las respuestas fiscales articuladas desde los distintos niveles de gobierno (local, autonómico y estatal) para hacer frente a estos retos. El estudio abarca cuestiones como la reactivación de las reglas fiscales, el régimen de disciplina financiera de las corporaciones locales y el uso de los tributos como instrumentos de política pública, todo ello en un contexto marcado por crecientes presiones sociales, económicas y medioambientales. En el ámbito de la vivienda, se analizan medidas fiscales orientadas a fomentar el alquiler estable, la masovería urbana, las cooperativas de vivienda en cesión de uso y la promoción de vivienda social. Asimismo, se examinan incentivos fiscales en el IRPF diseñados para favorecer zonas rurales y con baja densidad de población. Respecto al fenómeno turístico, se estudian figuras como el impuesto sobre estancias turísticas y la posible aplicación de un recargo en el IBI a las viviendas de uso turístico, evaluando tanto su impacto redistributivo como su eficacia recaudatoria. En lo relativo a la sostenibilidad, se identifican distintos instrumentos jurídicos y fiscales con finalidades específicas. Por ejemplo, se analiza el uso del ICIO como mecanismo para incentivar prácticas constructivas sostenibles. Además, se examinan las fórmulas de financiación del servicio de recogida de residuos –ya sea mediante una tasa o, cuando proceda, como una prestación patrimonial de carácter público no tributario–, junto con otras cuestiones clave como la incidencia del turismo en la prestación de estos servicios y los retos derivados de la estacionalidad en determinados territorios. Con un enfoque riguroso y actualizado, esta obra ofrece una visión transversal de cómo el sistema fiscal puede contribuir a enfrentar los grandes retos urbanos contemporáneos, constituyéndose en una herramienta útil para profesionales, responsables públicos, académicos e investigadores.

Gómez Olano González, Daniel. Es usted inmoral. Reflexiones sobre la moralización del Derecho Tributario. Tirant Lo Blanch, 2025.

A finales del siglo pasado imperaba el entorno de competitividad fiscal en el ámbito internacional. Dentro de un contexto liberal, existía el general convencimiento de que todo lo que no estuviera prohibido legalmente, estaba permitido. Pero la crisis económica de 2008 lo cambió todo. Los abusos cometidos por algunas empresas y la crisis de recaudación tributaria global detonó una alarma social que originó un cambio de las reglas del juego. Se exigió a las empresas el pago de su cuota justa de impuestos. Se demandaron comportamientos éticos y responsables en materia tributaria, que fueran más allá del estricto cumplimiento del Derecho. Se redefinieron las reglas de la fiscalidad internacional gracias al impulso de la OCDE y de la Unión Europea. Pero el nuevo entorno, a priori más equitativo y racional, propició la huida del Derecho tributario, que se acabó convirtiendo en una nueva religión secular presidida por la sacrosanta lucha contra el fraude fiscal y el juicio moralizado de la opinión pública. Y mientras se buscaba la Justicia Tributaria en abstracto, paradójicamente se fue perdiendo en el camino la batalla por la justicia tributaria en concreto, integrada por los derechos fundamentales de los contribuyentes. Hoy, en pleno regreso de la competitividad fiscal, e incluso de un nuevo período de guerra fría fiscal propiciado por el unilateralismo de la Administración Trump y de su cosmovisión igualmente moralizante, se exigen a los contribuyentes comportamientos éticos y responsables, y que descubran por sí mismos el espíritu de las leyes y el inasible concepto de justicia tributaria. ¿Pero existe realmente la Justicia Tributaria? ¿En qué debe consistir esa ejemplaridad tributaria que se reclama? Hoy, más que nunca, no existe conducta más ejemplar que la de luchar incesantemente por el Derecho.

Zvaleta Álvarez, Michael. Green taxation: Diagnóstico y propuestas de soluciones a la problemática del Medio Ambiente desde el Derecho Tributario y el análisis institucional. Olejnik, 2025.

En la presente investigación realizaremos un análisis jurídico sobre la problemática ambiental en el Perú a la luz de la teoría, dogmática, legislación y jurisprudencia del Derecho Tributario comparado, siendo que nuestro estado de la cuestión consiste en determinar si es que corresponde combatir los diversos problemas del medio ambiente desde un enfoque institucional (Derecho

de Responsabilidad Extracontractual, Derecho Administrativo, Derecho Penal o Instituciones Empresariales de Responsabilidad Social, etc.) o, por el contrario, si es que corresponde luchar contra emisiones de impacto ambientales únicamente desde una perspectiva tributaria. Bajo un enfoque pigouviano que, se debe combatir el problema del medio ambiente con una óptica tributaria, existen quienes sostienen que en el Perú verificamos una inexistente legislación tributaria ambiental, con lo cual no se permite dar una mejor solución para la protección de los recursos ambientales. Sobre el particular mi hipótesis consiste en que, a la luz de los derechos fundamentales y de la tributación resulta indispensable estudiar las cargas impositivas.

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 3.500 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

Bernardo Bande García-Romeu
Presidente

Ignacio Arráez Bertolín
Vicepresidente

Orlando Luján Mascareño
Secretario general

Marina García Hidalgo
Vicesecretaria

Belén Marín Villamayor
Vocal responsable de Asuntos Económicos

Juan Manuel Herrero de Egaña Espinosa de los Monteros
Vocal responsable de Estudios e Investigación

Noemí Naranjo Murillo
Vocal responsable de Formación

Francisco Urbano Solís
Vocal responsable de Demarcaciones Territoriales

Carmen Cano Castañeda
Vocal responsable de Atención al Asociado

aeDAF ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE ASESORES FISCALES

Demarcaciones territoriales

Alicante y Albacete

María José Sueiro Adrián

Business World Alicante. Oficina 404
Muelle de Poniente, s/n. (Antigua Casa del Mar)
03001 Alicante
Teléfono: +34 966 089 688
Responsable Sede: Mª Esther Sirvent

Andalucía-Málaga

Juan Miranda Hita

Teléfono: +34 952 60 17 57
sedemalaga@aedaf.es
Avda. Cánovas del Castillo, 14 – local
29006 Málaga
Responsable Sede: Julieta Villodres

Andalucía-Sevilla y Extremadura

Daniel Martín Moreno

Teléfono: +34 954 92 18 18
dmartin@mm-asesores.com
Balbino Marrón, 3-Ed.
Viapol-Portal A-4°-Mód.6
04018 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

Fernando Fernández Vallinas

fernando@etmasesores.com
Teléfono: +34 987 41 45 12
Lazúrtegui, 8 - 1°
24400, Ponferrada

Baleares

Antoni Serra Serra

Teléfono: +34 971 22 73 99
aserra@mon-lex.com
C/ Alexendre Rosselló, 4 - 3°B
07002 Palma de Mallorca

Canarias

Julio García-Pérez Fernández

C/ Rafael Nebot, 5 – 1°
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 - 2°
39002 Santander

Cataluña

Adrià Redondo Vives

Teléfono: +34 93 317 68 78
Fax: +34 93 317 69 32
consol@aedaf.es
Provença, 281 – local
08037 Barcelona
Responsable Sede: Consol Carratalá

Galicia

Diego Víboras Cabañero

Teléfono: +34 881 08 08 24
diego.viboras@ausum.es
Rúa do Restollal, 32 - 2° - Of. 202
15702 Santiago de Compostela

Madrid-Zona Centro

Mabel Zapata Cirugeda

Teléfono: +34 91 563 01 11
sedemadrid@aedaf.es
C/ O'Donnell, 7 - 1° 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 - 5°A
30009 Murcia

Navarra

Beatriz Pérez Pérez

Teléfono: +34 948 15 07 00
beatrizperez@dataasesores.com
Abejeras, 1 - 1°
31007 Pamplona

País Vasco

Gonzalo Apoita Gordó

Teléfono: +34 94 424 99 29
gapoita@grupoforetax.com
C/ Rodríguez Arias, 6 - 4° - Dpto.410
48008 Bilbao

Valencia-Castellón

Eduardo Rallo Martínez

Teléfono: +34 963 34 00 44
eduardo@eduardorallo.com
Avda. Peris y Valero, 149-1°-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 trabajos recibidos serán destinados a su publicación en la sección "Estudios" o "Práctica profesional". Los destinados a la sección "Estudios" deben ser trabajos de investigación que versen sobre Derecho tributario, contabilidad, administración, economía o Derecho de la empresa, en su proyección fiscal y los destinados a la sección "Práctica Profesional" versarán sobre cuestiones de interés profesional relacionadas con el Derecho Tributario desde una perspectiva eminentemente práctica.

Envío de originales

Los trabajos deben ser originales, no habiéndose publicado previamente en ninguna revista de ámbito local, nacional o internacional y no deben estar siendo evaluados simultáneamente en otra publicación. 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. Los originales enviados para ser publicados en la sección "Estudios" 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 150 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 (entre 5 y 8 palabras) 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.

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, correo electrónico y el identificador ORCID. Debe constar la agencia de financiación y el (los) código(s) del (los) proyecto(s) en el marco del (los) cuales se ha desarrollado la investigación, debiéndose incluir esta información en los agradecimientos del artículo y en el resumen/abstract de forma que pueda figurar entre los metadatos que almacena la revista. 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 , debiendo aparecer por estricto orden de importancia en función de su contribución específica 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 arábiga y las correspondientes referencias bibliográficas al final del documento.

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.

Se recomienda a los/las autores/autoras el uso del lenguaje inclusivo en la redacción de todos los trabajos a publicar en esta Revista. Se recomienda consultar la Política de igualdad de sexo de esta revista en el siguiente enlace: https://revistatecnicatributaria.com/index.php/rtt/igualdad-sexo.

La estructura de los trabajos destinados a ser publicados en la sección "Practica profesional" se adaptará a las necesidades del autor/a según la complejidad del tema abordado y su extensión no debe exceder de 10 páginas en formato Word, tipo de letra Times New Roman 12 e interlineado 1,5.

Consulta la Plantilla para la edición de artículos destinados a su publicación en la sección “Estudios” en revistatecnicatributaria.com.

Archivos complementarios

Los archivos complementarios como dibujos, tablas, gráficos, imágenes, figuras, etc. se introducirán en el texto en el lugar correspondiente y se numerarán correlativamente con numeración arábica (ej: Figura 1; Tabla 1, etc.), con indicación del pertinente título y leyenda (según normas APA). Se debe hacer constar, expresamente, si es de "elaboración propia" o la fuente de la que ha sido extraída. Asimismo, se recomienda el envío en archivo separado indicando con claridad el lugar en el texto en el que debe insertarse. Esta recomendación adquiere especial importancia cuando resulte necesario remitir los gráficos, tablas, dibujos, etc. en formatos diferentes a Word (imagen jpg, tif, etc.).

Notas/referencias bibliográficas/citas legislativas o jurisprudenciales

Las notas se situarán a pie de página numeradas con caracteres arábicos, 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 ser facilitará la exportación por alguno de los gestores de referencias. Si la referencia cuenta con DOI, este deberá indicarse. En la medida de lo posible se citará añadiendo el nombre completo de los/las, autores/as, adhiriéndose así al uso de las buenas prácticas editoriales en igualdad de género.

Ejemplos de referencias bibliográficas (basados en el manual APA 7º edición):

Libro: Autor (Apellidos, inicial del nombre). (Año de publicación), Título del libro (en cursiva), Editorial,.

Ej: Alarcón García, E. (2016), La obligación tributaria de información sobre activos en el extranjero, 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, (páginas), editorial.

Ej: Trapé Viladomat, M. (2009), "Obligación de documentación: principios y reglas generales. Estructura de un dosier de precios de transferencia", en N. Carmona Fernández (coord.), Supuestos prácticos de documentación de operaciones vinculadas, (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), 29-40.

Sitios o páginas webs y blogs: Autor (Apellidos, inicial del nombre). (Fecha de última actualización). Título del trabajo en cursiva. Nombre del blog o sitio web. Dirección electrónica (URL).

Ej: Pérez Pombo, E. (2017, enero) 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 ser completas y contener todos los datos necesarios para su adecuada identificación. Las citas de jurisprudencia deberán ser lo más completas posible, señalando el correspondiente identificador ECLI. Debe evitarse el uso de referencias a bases de datos de uso restringido.

Idioma

Los trabajos deberán ser redactados en español.

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 contenidos de Revista Técnica Tributaria son accesibles, únicamente, para asociados de AEDAF y suscriptores durante el primer año desde su publicación. Transcurrido este periodo, quedarán en abierto accesibles para todo el público bajo licencia

Creative Commons Reconocimiento-No comercial-Sin obra derivada 4.0 Internacional (CC BY-NC-ND 4.0).

Los títulos, resúmenes y palabras clave (en español e inglés) son accesibles mundialmente a través de EBSCO, Medra, Crossref y similares.

Previa petición del/la autor/a, Revista Técnica Tributaria permitirá y facilitará 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.

Esta publicación no cobra tasas por envío de trabajos ni tampoco cuotas por la publicación de sus artículos. Las colaboraciones se abonarán una vez publicadas.

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 Revista cuenta con un código ético que se puede consultar en el siguiente enlace: https://revistatecnicatributaria.com/index.php/rtt/codigo_etico

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.

Se recomienda consultar todas las políticas editoriales de la revista, con especial atención al Proceso de publicación, el Proceso de revisión de pares, el Código Ético y la política de derechos de autor disponibles en revistatecnicatributaria.com.

aeDAF ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE ASESORES FISCALES

ISSN: 0214-6010
www.aedaf.es
revistatecnicatributaria.com