



Revista Técnica Tributaria

Revista trimestral // Número **122** // julio - septiembre 2018





Dirección

María Amparo Grau Ruiz
Profesora Titular de Derecho
Financiero y Tributario.
Universidad Complutense de
Madrid

Coordinación de redacción

Lucía Torrejón Sanz
Directora del Gabinete de
Estudios de AEDAF

**Montserrat Ruiz de Velasco
Casas**
Técnico del Gabinete de Estudios
de AEDAF

Consejo Asesor

José Ignacio Alemany Bellido
Abogado.
Presidente de la AEDAF

Jesús Calderón González
Magistrado de la Audiencia
Nacional

Francisco Clavijo Hernández
Catedrático de Derecho
Financiero y Tributario.
Universidad de La Laguna

Abelardo Delgado Pacheco
Inspector de Hacienda del Estado
en excedencia. Socio de
Garrigues

Francisco Escribano López
Catedrático de Derecho
Financiero y Tributario.
Universidad de Sevilla

Ramón Falcón y Tella
Catedrático de Derecho
Financiero y Tributario.
Universidad Complutense de
Madrid

César García Novoa
Catedrático de Derecho
Financiero y Tributario.
Universidad de Santiago de
Compostela

Javier Gómez Taboada
Abogado. Vocal Responsable de
Estudio e Investigación de la
AEDAF

Diego Martín Abril

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

Juan Martín Queralt

Catedrático de Derecho
Financiero y Tributario.
Universidad de Valencia

Carlos Palao Taboada

Catedrático de Derecho
Financiero y Tributario.
Consejero en Montero-Aramburu
Abogados

Juan Ramallo Massanet

Catedrático de Derecho
Financiero y Tributario.
Universidad Autónoma de Madrid

José Ignacio Ruiz Toledano

Inspector de Hacienda del Estado.
Presidente del TEAR de Madrid

Eduardo Sanz Gadea

Inspector de Hacienda
del Estado

M^a Teresa Soler Roch

Catedrática de Derecho
Financiero y Tributario.
Universidad de Alicante

Juan Zornoza Pérez

Catedrático de Derecho
Financiero y Tributario.
Universidad Carlos III de Madrid

Philip Baker

Abogado en Field Court Tax
Chambers

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

Redacción y administración:

Claudio Coello, 106 - 6º dcha
28006 - Madrid
Tel.: 915 325 154
Fax: 915 32 3794
sedecentral@aedaf.es
www.aedaf.es

Impresión:

Villena Artes Gráficas
Avda. Cardenal Herrera Oria, 242
Tel: 917 385 100

Depósito Legal: M-25925-1988
ISSN: 0214-6010

Edita:

Asociación Española de Asesores Fiscales

Maquetación:

dgm@telefonica.net

Suscripciones:

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

Correo electrónico: sedecentral@aedaf.es

Revista Técnica Tributaria (Edición digital):
WWW.AEDAF.ES/Gabinete de estudios/Publicaciones/Revista
Técnica Tributaria

Directorios, catálogos y bases de datos en los que se encuentra indexada la Revista Técnica Tributaria: Smarteca, Dialnet, Latindex, biblioteca del IEF.

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

© Asociación Española de Asesores Fiscales

Índice

Editorial:

El control de los beneficios fiscales: recomendaciones formuladas a la Agencia Estatal de Administración Tributaria tras la reciente fiscalización de sus actuaciones por el Tribunal de Cuentas <i>María Amparo Grau Ruiz</i>	7
---	---

Estudios:

Derechos fundamentales de especial incidencia en materia fiscal y articulación de las vías de su protección jurisdiccional <i>Daniel Casas Agudo</i>	13
Entrada y registro en el domicilio del contribuyente <i>Carlos David Delgado Sancho</i>	35
Tributación indirecta en el arrendamiento de viviendas de uso turístico <i>Belén Bahía Almansa e Ignacio Cruz Padial</i>	61

Jurisprudencia nacional:

STS de 13/06/2018. ITPyAJD. Compras por empresarios a particulares de objetos de oro u otros metales preciosos. Alcance y significado del principio de confianza legítima.	87
STS de 29/05/2018. Procedimientos tributarios. Devolución de ingresos indebidos. Ingreso extemporáneo para eludir la acción penal	90
STS de 23/05/2018. ITP y AJD. Comprobación de valores. Utilización del método de comprobación del artículo 57.1.b) de la LGT-aplicación de un coeficiente multiplicador sobre el valor catastral.	92
SAN DE 11/06/2018. IRNR. Notificaciones. Validez de la notificación por edictos.	96
SAN de 19/04/2018. Impuesto sobre Sociedades. Sociedad inmobiliaria. Gastos de reparaciones y conservación. Consideración por la Inspección de los gastos de intermediación como mayor valor de existencias.	99
STS de 21/05/2018. Procedimiento contencioso-administrativo contra actos de aplicación de tributos locales. Inadmisibilidad del recurso. Falta de agotamiento de la vía administrativa previa.	102
STS de 21/05/2018. IBI. Exención centros docentes.	104

Doctrina Administrativa:

RTEAC de 26/04/2018. Procedimiento de recaudación. Deuda tributaria. Domiciliación del pago.	109
RTEAC de 26/04/2018. Deuda tributaria. Domiciliación de pagos. Modificación de la cuenta de domiciliación bancaria de pagos.	113
RTEAC de 17/05/2018. Impuesto sobre Sucesiones. Sujeto pasivo. Aceptación de la herencia a beneficio de inventario. Condición de heredero.	117
RTEAC de 24/05/2018. IVA. Obligaciones formales. Ejercicio del derecho a compensar cuando no se ha presentado la declaración-liquidación susceptible de generar el derecho.	121
RTEAC de 10/05/2018. IRPF. Rentas exentas. Indemnización por el retraso en el pago de una indemnización exenta.	124
RTEAC de 26/04/2018. Procedimiento de recaudación. Domiciliación del pago. Requisitos que deben reunir las cuentas bancarias.	126
RTEAC de 28/06/2018. Procedimiento de recaudación. Incumplimiento de la orden de embargo de créditos.	129

Comentarios de jurisprudencia del TJUE:

STJUE de 28/06/2018. Recurso de casación — Ayudas de Estado — Legislación fiscal alemana relativa a determinados traslados de pérdidas a ejercicios fiscales posteriores (“cláusula que permite el saneamiento de empresas en crisis”) — Decisión por la que se declara incompatible con el mercado interior un régimen de ayudas. ...	135
STJUE de 31/05/2018. Procedimiento prejudicial — Libertad de establecimiento — Impuesto sobre sociedades — Normativa de un Estado miembro — Determinación de la renta imponible de las sociedades — Ventaja concedida gratuitamente por una sociedad residente a una sociedad no residente a la que está vinculada por vínculos de interdependencia.	142
STJUE de 12/06/2018. Procedimiento prejudicial — Artículo 49 TFUE — Impuesto sobre sociedades — Libertad de establecimiento — Sociedad residente — Beneficio imponible — Consolidación fiscal — Deducción de pérdidas de establecimientos permanentes residentes.	145
STJUE de 12/06/2018. Procedimiento prejudicial — Artículo 49 TFUE — Impuesto sobre sociedades — Libertad de establecimiento — Sociedad residente — Beneficio imponible — Consolidación fiscal.	149

Novedades Editoriales	153
------------------------------------	-----

Editorial

El control de los beneficios fiscales: recomendaciones formuladas a la Agencia Estatal de Administración Tributaria tras la reciente fiscalización de sus actuaciones por el Tribunal de Cuentas

María Amparo Grau Ruiz

Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Complutense de Madrid
Directora de la Revista Técnica Tributaria

Transcurrida una década desde su anterior actuación en esta materia¹, el Tribunal de Cuentas ha aprobado nuevamente un Informe de Fiscalización de las actuaciones de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en relación con los beneficios fiscales -esta vez relativos al ejercicio 2015-². Hace tan solo unos meses, en las Cortes Generales, la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas ha acordado, en la Resolución de 27 de febrero de 2018³, asumir su contenido, conclusiones y recomendaciones, instando al Gobierno a seguirlas. En el futuro podrá valorarse su mayor o menor impacto en la configuración de nuestro sistema tributario y su aplicación. Como ahora ha reconocido el Presidente del Tribunal de Cuentas, con respecto al seguimiento de las recomendaciones del informe de 2007: "resulta que la gran mayoría de ellas no se han cumplido o bien solo de forma parcial"⁴.

- 1 El Informe del Tribunal de Cuentas núm. 766 de fiscalización de las actuaciones de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en relación con los beneficios fiscales, fue aprobado por el Pleno el 19 de julio de 2007. La Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, el 16 de octubre de 2007, adoptó acuerdos coincidiendo con las recomendaciones formuladas.
- 2 El Pleno del Tribunal de Cuentas, en el ejercicio de su función fiscalizadora establecida en los artículos 2.a), 9 y 21.3.a) de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas, y a tenor de lo previsto en los artículos 12 y 14 de la misma disposición y concordantes de la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, aprobó, en su sesión de 21 de diciembre de 2017, un Informe de Fiscalización de las actuaciones de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en relación con los beneficios fiscales, ejercicio 2015, y acordó su elevación a las Cortes Generales, así como al Gobierno de la Nación, según lo prevenido en el artículo 28 de la Ley de Funcionamiento.
- 3 BOE núm. 101, de 26 de abril de 2018, Sec. III, p. 44788.
- 4 Por ejemplo, en cuanto a la recomendación número 6 del primer Informe, se ha señalado que apenas quedan filtros de comprobación obligatoria en los principales impuestos estatales y que el número de filtros totales relativos a la deducción por inversión en vivienda habitual del IRPF se ha incrementado considerablemente (el 220%), habiéndose reforzado el control extensivo de esta deducción. En el actual debate parlamentario se ha criticado el "agujero negro o sin fondo" que suponen los beneficios no considerados en los Presupuestos o cuando no es clara su finalidad, puesto que pueden dar lugar a arbitrariedades. El Informe de fiscalización fue presentado en la Comisión Mixta el 13 de febrero 2018. Diario de Sesiones de las Cortes Generales, Comisiones Mixtas, XII Legislatura, 2018, núm. 76, pp. 40 y ss. Disponible en el enlace http://www.congreso.es/public_oficiales/L12/CORT/DS/CM/DSCG-12-CM-76.PDF (último acceso: 7 de septiembre de 2018).

Para tomar conciencia de la magnitud del fenómeno que nos ocupa, cabe resaltar que en el Presupuesto de beneficios fiscales de dicho ejercicio, el importe estimado de los beneficios fiscales relativos a los tributos estatales ascendió a un total de 40.719 millones de euros, de los cuales 20.783 millones correspondían a tributos directos y 19.844 millones a tributos indirectos. El resto, 92 millones de euros, eran beneficios en tasas estatales. El volumen de beneficios fiscales en el IRPF para el año 2015 suponía el 37% del importe total de este Presupuesto. En el Impuesto sobre Sociedades, el volumen de los beneficios fiscales representaba el 10% del total. El volumen de beneficios fiscales en el IVA representaba el 45% del total⁵.

El Tribunal de Cuentas, en su Informe, se ha detenido a comprobar si las actuaciones de la AEAT cumplieron las normas sobre la elaboración y contenido del Presupuesto de beneficios fiscales, así como sobre la aplicación y control de los beneficios fiscales. También ha evaluado la adecuación de los procedimientos utilizados a los objetivos a cumplir y los resultados obtenidos⁶.

Atendiendo a la naturaleza de los beneficios, más de la mitad de las exenciones no se consideraron beneficio fiscal y casi la mitad de ellas no se cuantificaron en el Presupuesto de beneficios fiscales. Datos similares afectan a las correcciones al resultado contable. En el caso de las bonificaciones y los tipos reducidos, casi todos los incentivos se consideraron beneficios fiscales y se cuantificaron en el presupuesto. El número de incentivos fiscales del sistema tributario estatal español ascendía a 631, de los cuales 353 eran considerados beneficios fiscales y de estos sólo 219 fueron cuantificados. Constan en actas del Grupo de Trabajo encargado de la elaboración de dicho Presupuesto discrepancias entre sus miembros sobre la inclusión y la posibilidad de cuantificación de algunos beneficios.

Conviene hacer una aclaración previa sobre cómo funciona el procedimiento para practicar el control extensivo en la AEAT. Este procedimiento se inicia con la grabación de las declaraciones presentadas por los obligados tributarios y, tras la depuración de las grabadas con errores, se someten a un proceso de calificación a través de los denominados filtros, que detectan presuntas incidencias en la declaración. Hay filtros generales, que son controles básicos que se realizan sobre la declaración; aritméticos, cuyo objeto consiste en reelaborar los cálculos de la liquidación, partiendo exclusivamente de los datos consignados por el contribuyente en su declaración; filtros que se generan a partir de la pseudoliquidación, por discrepancias entre los datos declarados por el contribuyente y la información procedente de declaraciones de terceros; independientes, que son controles diversos que generalmente se activan cuando determinadas partidas superan los límites o importes establecidos; informativos, cuyo objeto es detectar anomalías en los datos declarados; etc. Las alertas permiten clasificar las declaraciones en tres posibles estados: declaraciones conformes, de comprobación obligatoria o de comprobación discrecional, según el carácter del filtro que se haya activado en cada caso. La mayoría son de comprobación discrecional. Existen filtros que pueden ser obligatorios o discrecionales según el importe del riesgo; y también filtros discrecionales asociados, lo que implica que sólo se activan cuando en la declaración se haya activado otro filtro⁷.

5 TRIBUNAL DE CUENTAS: Informe de fiscalización de las actuaciones de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en relación con los beneficios fiscales, ejercicio 2015, núm. 1.249, 21 de diciembre de 2017, pp. 17 y 18. Puntos 1.38 y 1.40.

6 Sabido es que la Agencia Tributaria tiene por misión la aplicación efectiva del sistema tributario estatal y del aduanero, y de aquellos otros recursos de otras Administraciones y Entes Públicos nacionales o de la Unión Europea cuya gestión se le encomiende por Ley o Convenio, garantizando con ella el cumplimiento del deber constitucional de contribuir. En consecuencia, la Agencia debe desarrollar las actuaciones administrativas necesarias para que esta aplicación se efectúe con generalidad y eficacia a todos los obligados tributarios, mediante los procedimientos de gestión, inspección y recaudación. Particularmente, en relación con los beneficios fiscales la AEAT participa en la elaboración del Presupuesto de beneficios fiscales; autoriza la aplicación de determinados beneficios fiscales de carácter rogado; y fundamentalmente, realiza las actuaciones de control sobre la correcta aplicación de los mismos por parte de los contribuyentes en sus declaraciones, llevando a cabo las oportunas actuaciones de comprobación y regularización de su situación tributaria y, en su caso, imponiendo las sanciones que correspondan. Ibidem, p. 12. Punto 1.9.

7 Ibidem, pp. 15 a 16. Puntos 1.26. a 1.29.

De especial interés para los contribuyentes resulta la siguiente observación formulada a la AEAT: “Establecer, comprobar y hacer el seguimiento de filtros que recojan la indebida aplicación de beneficios fiscales de los contribuyentes en sus declaraciones que tengan resultado a favor de éstos, habilitando procedimentalmente la opción de rectificación al perjudicado para poder acogerse a estas medidas, dado que el objeto de su inclusión en el sistema tributario es que se beneficie fiscalmente de una conducta para incentivar determinados comportamientos”.

Y es que, en el IRPF, mediante filtros se llegó a controlar el 84% del importe total de los beneficios, pero su diseño “parcial” sólo contempló su activación en los casos en que se derivaba un beneficio recaudatorio para la Hacienda pública. En términos generales, únicamente se comprobaron en torno a uno de cada tres activados. Los resueltos y comprobados no mostraban la información requerida sobre la actuación del contribuyente ni la calidad de los datos sobre los que actuaron. Ahora bien, casi en todos los casos de actuación errónea del contribuyente, no se abrió expediente sancionador por considerar de buena fe su comportamiento. La segunda fase de comprobación sobre las declaraciones del IRPF resultó escasamente relevante al no definir nuevos filtros ni realizar comprobaciones adicionales.

Según el Tribunal, la selección de declaraciones a comprobar debe tener en cuenta los filtros activados buscando aumentar el porcentaje de resolución de los mismos y evitar, en lo posible, la acumulación de declaraciones con filtros activados que quedan pendientes de resolver sobre los que la Agencia no realiza actuación alguna. El Tribunal recomienda dotar a los órganos competentes de un número suficiente de funcionarios destinados a las tareas de control de las declaraciones, mejorar y actualizar la herramienta informática usada para la resolución de filtros, actualizarlos y mejorarlos en función de la nueva normativa fiscal.

En lo tocante al control intensivo de los beneficios fiscales, el Tribunal centra su análisis en las actas levantadas a los contribuyentes incluidos en la muestra escogida, y en las actuaciones de control sobre el grupo de programas de beneficios fiscales incluido en el Plan Parcial de Inspección Financiera y Tributaria (PPI). El mayor importe de beneficios fiscales y el mayor número de actuaciones se produjo en el Impuesto sobre Sociedades. El Tribunal recomienda a la Agencia ajustar el grupo de programas de beneficios fiscales incluidos en los PPIs a los riesgos fiscales de los beneficios fiscales que presenten mayor importancia cuantitativa en el Presupuesto de beneficios fiscales⁸.

Cabe destacar las conclusiones del Tribunal en relación con un par de beneficios fiscales muy significativos:

- La Agencia debería mejorar el control realizado, tanto a las entidades con la calificación censal de entidades sin fines de lucro, como al resto de entidades que disfrutan del régimen fiscal especial previsto en la Ley 49/2002, sobre el cumplimiento de los requisitos legales relativos a la forma jurídica y al correcto ejercicio de la opción al régimen. Además, se recomienda la realización de controles efectivos sobre la condición que establece la norma a las asociaciones, que de no haber sido previamente declaradas de utilidad pública no podrían acogerse a este régimen.
- En la deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica, el control extensivo sólo alcanzó una parte de las declaraciones y no fue eficaz para el control de este beneficio fiscal en grandes empresas y grandes contribuyentes, que sólo fueron objeto del control intensivo llevado a cabo por el Departamento de Inspección. La relevancia de los informes es muy reducida para la acreditación de la naturaleza de los gastos.

En definitiva, en este Informe se subraya la necesidad de elaborar un concepto legal de beneficio fiscal con suficiente grado de certeza jurídica y revisar su correcta cuantificación; de desarrollar sis-

8 Ibidem, pp. 15 a 16. Puntos 1.26. a 1.29.

temas de evaluación que permitan análisis de la eficacia y eficiencia de las actuaciones públicas a través de los beneficios fiscales; y de elaborar anualmente un documento de ejecución del Presupuesto de beneficios fiscales que muestre las cantidades presupuestadas y reales, que analice las desviaciones producidas y sus causas. Asimismo, se insiste en que la Dirección General de Tributos y la AEAT, en el ámbito de sus competencias, insten a las autoridades competentes para que el establecimiento de beneficios fiscales se acompañe de una delimitación de los objetivos de política social o económica que pretenden conseguir, así como del establecimiento de indicadores que permitan evaluar su grado de cumplimiento y la conveniencia de su continuidad, promoviendo la elaboración de los informes correspondientes que justifiquen la idoneidad de las medidas a implantar para el cumplimiento de tales fines y un Informe anual verificando el grado de cumplimiento de los fines propuestos para cada beneficio fiscal.

Por último, si se me permite la licencia, deseo añadir mi felicitación a la AEDAF, especialmente a todas las personas que, con su esfuerzo, han sido capaces de sostener a lo largo de treinta años la Revista Técnica Tributaria. Agradezco todas las contribuciones recibidas hasta la fecha y también el interés por las mismas a quienes se han servido de los trabajos científico-técnicos aquí publicados, usándolos en sus respectivos ámbitos profesionales y académicos: la Asesoría, la Administración, la Judicatura, o la docencia y la investigación en la Universidad. Espero que celebremos muchos más aniversarios de nuestra revista, pues será señal de que en el futuro sigue enriqueciéndonos con sus aportaciones doctrinales y ayudando a mejorar el ordenamiento tributario.

Revista Técnica Tributaria

ESTUDIOS

AUTORES

Daniel Casas Agudo

Belén Bahía Almansa

Ignacio Cruz Padial

Carlos David Delgado Sancho





Estudios

Derechos fundamentales de especial incidencia en materia fiscal y articulación de las vías de su protección jurisdiccional.

Daniel Casas Agudo

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Granada

Resumen

Derechos como el derecho a la igualdad, a la intimidad o a la inviolabilidad del domicilio, entre otros, se hallan entre los *derechos fundamentales* directamente vinculados a la materia tributaria que más han sido invocados por los ciudadanos como consecuencia de actuaciones llevadas a cabo en el curso de los procedimientos tributarios. Uno de los rasgos constitucionales más significativos que caracterizan a estos derechos es la previsión de que su tutela jurisdiccional a cargo de los tribunales ordinarios se lleve a cabo, frente a lo que sucede respecto de la generalidad de los derechos subjetivos no fundamentales, a través de una doble vía procesal: la constituida primeramente por el empleo de un proceso *preferente* y *sumario* ante los tribunales ordinarios y, después, en su caso, a través del recurso de amparo ante el Tribunal Constitucional. En el presente trabajo realizamos una aproximación al sistema descrito de protección jurisdiccional de los derechos fundamentales y libertades públicas, haciendo una referencia específica a aquellos que poseen una mayor incidencia en materia tributaria y prestando una especial atención a los principales problemas de articulación que presenta el citado sistema de doble vía.

Palabras clave

Recurso contencioso-administrativo para la protección de los derechos fundamentales de la persona, recurso de amparo, derechos fundamentales, legalidad ordinaria, derecho a la igualdad tributaria.

Recibido el 29-06-2018/Aceptado el 30-07-2018

Judicial protection of fundamental rights linked to tax matters

Abstract

The right to equality, privacy or inviolability of the home are among such *fundamental rights* which are directly linked to tax matters, usually invoked by citizens as a consequence of actions carried out during tax proceedings. Contrary to what generally happens with respect to non-fundamental subjective rights, one of the most important constitutional characteristics of such fundamental ones is that they are protected by the ordinary courts through a double procedural pathway: firstly, a *preemptive* and *summary* proceeding before the ordinary courts and then, whenever applicable, an appeal to the Constitutional Court on the grounds of unconstitutionality. The present project addresses the described system of judicial protection of fundamental rights and civil liberties, while focusing on those which have a stronger influence on taxation, and paying special attention to the main interaction problems in such a double procedural pathway.

Keywords

Appeal against an authorities' decision for protecting fundamental rights, appeal on the grounds of unconstitutionality, fundamental rights, ordinary legality, right to equality in taxation.

Sumario

1. Introducción. El sistema de garantía jurisdiccional de los derechos fundamentales de la persona.
2. Sobre la articulación de las garantías jurisdiccionales de los derechos fundamentales.
 - 2.1. ¿Es posible el uso *alternativo, simultáneo* o *sucesivo* de los procedimientos contencioso-administrativos *común* y *especial* en materia de derechos fundamentales? Sobre la extensión del objeto del amparo judicial ordinario al examen de cuestiones de *legalidad ordinaria*.
 - 2.2. Referencia al carácter *subsidiario* del recurso de amparo.
3. Ámbito objetivo de la protección judicial y constitucional. Especial referencia a los derechos y libertades públicas fundamentales susceptibles de ser vulnerados a través de los procedimientos administrativos de carácter tributario.
 - 3.1. Los derechos a la intimidad, al secreto de las comunicaciones, a la inviolabilidad del domicilio y a la no autoincriminación.
 - 3.2. La cuestión de la protección constitucional de los principios de justicia tributaria del art. 31.1 de la Constitución. El caso específico del *derecho a la igualdad tributaria*.
4. Consideraciones finales.
5. Bibliografía.

1. Introducción. El sistema de garantía jurisdiccional de los derechos fundamentales de la persona.

Uno de los rasgos constitucionales más significativos que caracterizan los *derechos fundamentales* – y, quizá, el más sobresaliente de ellos – es la previsión de que su tutela jurisdiccional a cargo de los tribunales ordinarios se lleve a cabo, frente a lo que sucede respecto de la generalidad de los derechos subjetivos no fundamentales (tanto los proclamados en la legislación ordinaria como los proclamados en la Constitución –en adelante CE– fuera de la Sección 1ª del Capítulo II de su Título I), a través de una *doble vía procesal privilegiada*: la constituida primeramente mediante el empleo de un proceso *preferente y sumario* ante los tribunales ordinarios y, después, en su caso, a través del recurso de amparo ante el Tribunal Constitucional (en adelante TC), instrumento de tutela del que, como es sabido, no gozan los derechos no fundamentales ¹.

La existencia de un proceso especial para proteger los derechos fundamentales de la persona deviene de lo previsto en el art. 53 de la CE ², que establece que, respecto a las libertades y derechos reconocidos en el art. 14 y en la Sección 1ª del Capítulo II, se puede recabar su tutela ante los tribunales ordinarios mediante un procedimiento basado en los principios de preferencia y sumariedad y, en su caso, a través del recurso de amparo ante el TC. Esa misma protección es aplicable a la objeción de conciencia reconocida en el art. 30 de la CE ³.

Sin perjuicio de la existencia de otras garantías similares que puedan aparecer en nuestra historia constitucional, parece que el precedente inmediato del sistema actual se encuentra en la Constitución de 1931, en cuyo art. 105 se disponía que “*la Ley organizará Tribunales de urgencia para*

1 Aunque se trata del más significativo, no es el único rasgo que perfila la naturaleza de este conjunto de derechos. Como detallan GARBERÍ LLOBREGAT y GONZÁLEZ NAVARRO, existen otras características de menor relevancia, tales como la necesidad de que las normas constitucionales que los consagran se interpreten de conformidad con la Declaración Universal de Derechos Humanos y los trabajos y acuerdos internacionales sobre las mismas materias ratificados por España (art. 10.2 CE); la necesidad de que las normas legales que desarrollen estos derechos y libertades hayan de revestir el rango de Ley Orgánica (art. 81.1 CE); o la vinculación que los mismos imponen en la actuación de los poderes públicos (art. 53.1 CE). GARBERÍ LLOBREGAT, J. y GONZÁLEZ NAVARRO, A.: *Práctica del recurso contencioso-administrativo para la protección de los derechos fundamentales de la persona* (Comentarios, formularios y casos prácticos), Ed. Civitas-Thomson Reuters, 2013, págs. 29 a 31.

2 El referido precepto establece:

“1. Los derechos y libertades reconocidos en el Capítulo segundo del presente Título vinculan a todos los poderes públicos. Solo por ley, que en todo caso deberá respetar su contenido esencial, podrá regularse el ejercicio de tales derechos y libertades, que se tutelarán de acuerdo con lo previsto en el artículo 161, 1, a).

2. Cualquier ciudadano podrá recabar la tutela de las libertades y derechos reconocidos en el artículo 14 y la Sección primera del Capítulo segundo ante los Tribunales ordinarios por un procedimiento basado en los principios de preferencia y sumariedad y, en su caso, a través del recurso de amparo ante el Tribunal Constitucional. Este último recurso será aplicable a la objeción de conciencia reconocida en el artículo 30.

3. El reconocimiento, el respeto y la protección de los principios reconocidos en el Capítulo tercero informarán la legislación positiva, la práctica judicial y la actuación de los poderes públicos. Solo podrán ser alegados ante la Jurisdicción ordinaria de acuerdo con lo que dispongan las leyes que los desarrollen”.

Ya el Anteproyecto Constitucional (BOC de 5 de enero de 1978) disponía en su art. 45.2 prácticamente el mismo tenor que el actual 53.2, salvo la referencia a través del recurso extraordinario de amparo ante el TC. Sin embargo, la Ponencia Constitucional (BOC de 17 de abril de 1978) suprimió la referencia de *extraordinario* para el recurso de amparo. La Comisión Constitucional del Congreso de los Diputados (BOC de 1 de julio de 1978) estableció la definitiva redacción, que sería ratificada por el Pleno del Congreso de los Diputados (BOC de 24 de julio de 1978), así como la Comisión Constitucional y Pleno del Senado, respectivamente de 6 de octubre de 1978, siendo ratificada por la redacción final, puesto que la Comisión Mixta Congreso-Senado no la alteró.

3 En palabras del TC (sentencia núm. 113/1995, de 6 de julio –FJ 6º–): “Por tanto, la lectura del art. 53.2 C.E. permite entender que la contraposición que en el mismo se realiza es entre los Tribunales ordinarios y este Tribunal Constitucional, pues a los primeros se les encomienda con carácter general la tutela de los derechos y libertades fundamentales, y especialmente a través de un procedimiento caracterizado por la preferencia y la sumariedad, lo que se ha dado en llamar el “amparo judicial ordinario” de los derechos fundamentales –que todavía no ha sido plenamente regulado–, mientras que a este Tribunal Constitucional se le otorga a través del recurso de amparo “en su caso” (art. 53.2 C.E.) o “en los casos y formas que la ley establezca” [161.1 b) C.E.], el “amparo constitucional” de dichos derechos y libertades.

hacer efectivo el derecho de amparo de las garantías individuales". De igual modo, su art. 121 señalaba que *"se establece, con jurisdicción en todo el territorio de la república, un Tribunal de Garantías Constitucionales –órgano jurisdiccional específico y no ordinario, que no llegó a ver la luz–, que tendrá competencia para conocer de: (...) b) el recurso de amparo de garantías individuales, cuando hubiere sido ineficaz la reclamación ante otras autoridades"*; si bien dichos Tribunales, concebidos como órganos jurisdiccionales específicos y no ordinarios, no llegaron a ver la luz. Se establecía así, como actualmente se hace, una *doble vía*, ordinaria y constitucional, para la protección de esos derechos. De todos modos, y a pesar de dicho precedente, el actual procedimiento preferente y sumario es considerado como inédito y novedoso en nuestra historia constitucional ⁴.

Por lo que respecta al *recurso de amparo*, como es sabido, es un procedimiento judicial sumario y subsidiario en relación al proceso judicial ordinario, que tutela la posible lesión de los derechos fundamentales de los ciudadanos recogido en la CE, del que conoce y falla el TC como garante de esta. El amparo cumple a su vez una doble función de protección al ciudadano garantizándole sus derechos fundamentales y a la CE la inviolabilidad de sus preceptos por cualquier acto de autoridad de un poder público que vulnere los derechos fundamentales que estén reconocidos constitucionalmente ⁵.

Asimismo, en ejecución del mandato del art. 53 CE, se hizo necesario habilitar el procedimiento especial de tutela de los Tribunales ordinarios para garantizar el ejercicio de las libertades y derechos fundamentales (*procedimiento administrativo especial de amparo o amparo judicial*), que fue plasmado en la Ley núm. 62/1978, de 26 de diciembre –que curiosamente fue aprobada antes de la publicación de la CE en el BOE–, que, aunque dictada con carácter provisional –tal y como establece su disposición final–, permaneció vigente hasta la aparición de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa en el año 1998 (en adelante LJCA), la cual dedica el Título V a los Procedimientos Especiales, y se refiere específicamente a la protección de los derechos fundamentales de la persona en su capítulo primero (arts. 114 a 122) ⁶.

Dicho en otras palabras: Dada la transcendencia de las libertades y los derechos fundamentales consagrados por la Constitución (arts. 14 a 30), se prevé en ella -art. 53.2- para su protección un doble mecanismo jurisdiccional escalonado, principal y general uno, que se atribuye a los Tribunales ordinarios; y extraordinario y subsidiario otro, que corresponde al Tribunal Constitucional. El precepto se refiere, pues, a dos jurisdicciones diferentes: la del Poder Judicial que de forma exclusiva y excluyente tiene la potestad de juzgar y hacer ejecutar lo juzgado en todo tipo de procesos (Título VI CE) y es, por tanto, la común u ordinaria; y la del Tribunal Constitucional (Tít. IX C.E.) cuyo ámbito de actuación o de jurisdicción se limita a las garantías constitucionales a través de los procesos que se expresan en el art. 161 C.E. y, entre ellos, el recurso de amparo utilizable "en su caso" para la protección de aquellos derechos cuando entienda el justiciable que no han sido reparados por la jurisdicción ordinaria. Así cabe entender, como señala el Abogado del Estado, la referencia de unos y otros Tribunales ordinarios de un lado y constitucional de otro".

- 4 GARCÍA-OVIES SARANDESES, I.: «El procedimiento de protección de los derechos fundamentales y el recurso de amparo», en A.A.V.V.: *Estudios sobre el proceso contencioso-administrativo en materia tributaria*, MERINO JARA, I., LUCAS DURÁN, M. y ALONSO MURILO, F. (Coords.), Ed. Bosch, 2015, pág. 710.
- 5 El recurso de amparo se previó por primera vez en España en la Constitución de 1978, en sus arts. 53.2, 161 b), 162 b) y 164.1, y más ampliamente detallado en los arts. 41 a 58 del Título III de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional (en adelante LOTC), para proteger en los términos establecidos en esta Ley las violaciones de cualquiera de los derechos y libertades en ella establecidos, originados por cualquier disposición, actos u omisiones de los poderes públicos del Estado, Comunidades Autónomas y entes públicos, así como de sus funcionarios. La introducción del recurso de amparo en nuestra Constitución se realizó imitando a otros países europeos como Alemania, que sí aceptaron esta institución, pues aunque no se trata de un procedimiento indispensable del Estado constitucional, como demuestra su ausencia en Francia, sí puede aducirse que se trata de un elemento vital de nuestro ordenamiento constitucional. SÁNCHEZ SÁNCHEZ, E. M^ª: *El principio de igualdad en materia tributaria*, Ed. Thomson Reuters Aranzadi, 2016, págs. 87 y 88.
- 6 GARCÍA RODRÍGUEZ, A. M.: «Trámite de inadmisibilidad en el procedimiento especial de protección de los derechos fundamentales dentro de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa», El Consultor de los Ayuntamientos, núm. 17, quincena del 15 al 29 de septiembre de 2003, pág. 2918, tomo 2. "(...) al establecer –de acuerdo con el TC– el artículo 53.2 que cualquier ciudadano podrá recabar la tutela de las libertades y derechos fundamentales por un procedimiento basado en los principios de preferencia y sumariedad, lo que el citado precepto impone es un mandato al legislador de regular una vía procesal rápida para la protección de los derechos y libertades señalados y no la de atribuir tal protección a una u otra jurisdicción y, menos aún, la de excluir a la jurisdicción militar de una protección que es inherente a todas ellas" (STC núm. 113/1995, de 6 de julio).

En el Derecho comparado cabe rastrear influencias de nuestro procedimiento especial, siendo reseñable la influencia de la Constitución italiana de 1947 y la Ley Fundamental de Bonn de 1949. La primera señalaba en su art. 113 que *“Que contra los actos de la Administración Pública se admitirá siempre la tutela jurisdiccional de los derechos y de los intereses legítimos, ejercida ante los órganos de la jurisdicción ordinaria y administrativa”*. En el mismo sentido, la Constitución de la República Federal Alemana de 1949 establece en su art. 19.4 *“Toda persona cuyos derechos sean vulnerados por el Poder Público podrá recurrir a la vía judicial. Si no hubiese otra jurisdicción competente para conocer del recurso, la vía será la de los Tribunales ordinarios”*⁷.

En cualquier caso, como advierte RODRÍGUEZ BEREJO, este sistema de protección jurisdiccional de los derechos fundamentales de *doble línea de protección o defensa* (encomendada la primera y primordial a los Jueces y Tribunales ordinarios y, solo cumplida o agotada esta, el remedio ulterior y subsidiario del TC, al que corresponde la última palabra en la interpretación y tutela de los derechos fundamentales y libertades públicas a que se refiere el art. 53.2 de la CE) genera un riesgo de *solapamiento* inevitable en las funciones que constitucionalmente están encomendadas a los tribunales ordinarios y al TC cuando de los derechos fundamentales se trata. En efecto, como observa el citado autor, muy a menudo los recurrentes intentan convertir una cuestión de *legalidad ordinaria* en un problema constitucional, recubriendo cualquier controversia jurídica con un *“revestimiento de debate constitucional”* (Auto del TC núm. 222/1988) y *“mediante el recurso a una artificial conexión del problema realmente suscitado con los preceptos constitucionales que reconocen aquellos derechos, se pretende extender más allá de los límites constitucionalmente previstos su competencia”* (Auto del TC núm. 649/1984)⁸.

En las páginas que siguen llevamos a cabo una aproximación al sistema descrito de protección jurisdiccional de los derechos fundamentales y libertades públicas, haciendo una referencia específica a aquellos que poseen una mayor incidencia en materia tributaria y prestando una especial atención a los principales problemas de articulación que presenta este sistema de *doble vía*.

2. Sobre la articulación de las garantías jurisdiccionales de los derechos fundamentales.

Como hemos visto, nuestra Constitución, en armonía con las demás Constituciones europeas, depositó en el TC la defensa como última súplica de los derechos y libertades recogidos en la lectura del art. 53.2 CE a través del recurso de amparo cuando se haya vulnerado algún derecho fundamental de los contemplados en los arts. 14 a 29 CE, inherentes a la dignidad humana y las libertades públicas, así como el derecho a la objeción de conciencia del art. 30.2 CE, siempre que se hayan agotado las vías previas de la jurisdicción ordinaria, con el fin de que los órganos judiciales hayan tenido ocasión de pronunciarse sobre la vulneración del derecho protegido⁹.

Aunque no resulta fácil decidir la forma de establecer la *subsidiariedad* del amparo respecto a la vía jurisdiccional previa, ni concretar exactamente cuándo se agota esta, puede afirmarse que el recurso de amparo constituye un remedio *último* y extraordinario de defensa que corresponde conocer al

7 SÁNCHEZ ADSUAR, M.: «El proceso especial en materia de Derechos Fundamentales en el ámbito de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa», *El Consultor de los Ayuntamientos*, núm. 5, quincena del 15 al 29 de marzo de 2002, pág. 861.

8 RODRÍGUEZ BEREJO, A.: «La reforma del recurso de amparo», *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 151 (julio/septiembre de 2011), pág. 694.

9 Vid. STC núm. 81/1992, de 28 de mayo (FJ 3º). SÁNCHEZ SÁNCHEZ, E. Mª.: *El principio de igualdad en materia tributaria*, op. cit., págs. 88 y 89.

TC como máximo intérprete de la Constitución, reservado en aquellos casos en que el procedimiento seguido por los tribunales ordinarios haya sido ineficaz (aunque, excepcionalmente, es posible su presentación directa cuando la violación proceda del Poder legislativo) ¹⁰ y ¹¹.

En dicho primer nivel de protección judicial ordinaria, la defensa judicial de los derechos fundamentales se puede abordar desde diferentes órdenes jurisdiccionales y, dentro del contencioso-administrativo, su defensa se puede hacer valer bien a través del proceso *común* o bien a través del proceso *especial* de los arts. 114 a 12 bis de la Ley 29/1998 (como sucedía durante la vigencia de la Ley 62/1978). En este último caso, además, debido a sus especiales características de *preferencia y sumariedad* ¹², no se da la necesidad de agotar la vía administrativa previa mediante la interposición de los recursos administrativos –que sí exige de manera general el art. 25.1 de la LJCA–, como ya se establecía expresamente en el art. 71.1 de la Ley 62/1978 ¹³) y también se deduce de lo previsto en el art. 115 de la LJCA, que establece el cómputo del plazo para interponer el recurso “*desde el día siguiente al de notificación del acto, publicación de la disposición impugnada, requerimiento para el cese de la vía de hecho o transcurso del plazo fijado para la resolución, sin más trámites*” y, además, se hace referencia a la

10 Vid. STC núm. 130/1989, de 17 de julio. SÁNCHEZ SÁNCHEZ, E. M^a: *El principio de igualdad en materia tributaria*, op. cit., pág. 89.

11 Como señala GARCÍA-OVIES SARANDESES, la articulación de las garantías jurisdiccionales de los derechos fundamentales que se desprende de la CE dista de ser una cuestión pacífica en la doctrina, siendo, por el contrario, numerosas las cuestiones que se han suscitado al respecto desde la introducción del art. 53 CE, tales y como cuál es el procedimiento que nuestro legislador ha desarrollado para dar cumplimiento a la previsión constitucional del citado precepto, si este procedimiento especial es la única vía a la que se puede acudir para la protección de estos derechos o si cabe la opción de acudir al procedimiento ordinario e, incluso, el ámbito al que debe extenderse la revisión dentro del procedimiento especial. GARCÍA-OVIES SARANDESES, I.: «El procedimiento de protección de los derechos fundamentales y el recurso de amparo», en A.A.V.V.: *Estudios sobre el proceso contencioso-administrativo en materia tributaria*, MERINO JARA, I., LUCAS DURÁN, M. y ALONSO MURILO, F. (Coords.), op. cit., pág. 711. No obstante, aun con carácter previo, la doctrina comenzó cuestionándose si la propia CE impone, aparte de las características del procedimiento, algún modelo para la articulación procesal de esa protección de doble vía (el contencioso-administrativo ordinario y el *amparo judicial*) o si dicha configuración debía ser decidida por el legislador. Al respecto, MARTÍNEZ ALARCÓN («Nota sobre la dualidad de vía (alternatividad) para la protección de los derechos fundamentales en el contencioso-administrativo», *Revista de Estudios Políticos*, núm. 107, enero-marzo de 2000, págs. 216 a 218) resume tres posturas diferentes: una primera, defendida por CARRILLO, M. [«La tutela de los derechos fundamentales por los Tribunales ordinarios. (La aplicación de la Ley 62/1978, de 26 de diciembre, de Protección Jurisdiccional de los Derechos Fundamentales de la Persona)», *Centro de Estudios Constitucionales*, Madrid, 1995, pág. 61], para quien la posibilidad del recurrente de optar por el contencioso-administrativo ordinario o por el amparo judicial para la defensa de sus derechos fundamentales derivaría directamente del texto constitucional. Para el autor, en tanto que dicha opción garantizaría de forma más eficaz el derecho a la tutela judicial efectiva (en su vertiente de derecho de acceso a la jurisdicción), sería una manifestación del art. 24.1 CE. Además, a su juicio, el art. 53.2 atribuiría al recurrente una segunda opción para la protección de sus derechos fundamentales frente a una primera ejercitable a través de las vías jurisdiccionales ordinarias: la del recurso de amparo ante el TC. De acuerdo con una segunda posición, el procedimiento preferente y sumario previsto en el art. 53.2 de la CE sería de utilización preceptiva si el *petitum* de la demanda tiene por objeto la protección de derechos fundamentales. En dicho caso, se excluiría la posibilidad de que el recurrente acudiera a los procedimientos ordinarios de las diferentes ramas jurisdiccionales. Sin embargo, entre ambas posturas doctrinales, MARTÍNEZ ALARCÓN propone una tercera interpretación conforme a la cual de los arts. 24.1 y 53.2 de la CE no pueden extraerse elementos suficientes para afirmar que la misma imponga la doble vía para la protección de los derechos fundamentales en el contencioso-administrativo, pero tampoco para mantener la necesidad de una única vía para la defensa de los derechos fundamentales –el amparo judicial del art. 53.2–, debiendo ser el legislador el que decida qué mecanismos de acceso a la jurisdicción garantiza de modo más eficaz el derecho –de configuración legal, según la citada autora– a la tutela judicial efectiva en el ámbito de los derechos fundamentales, respetándose, en todo caso, el límite del contenido esencial de los mismos que recoge el art. 53.1 CE.

12 La resolución de los recursos tramitados por el procedimiento especial para la protección de los derechos fundamentales de la persona tiene carácter *prioritario* respecto al resto (conforme establece el art. 53.2 CE) y, así, el art. 114.3 de la LJCA establece que “*a todos los efectos, la tramitación de estos recursos tendrá carácter preferente*”. Por su parte, la aplicación del principio de sumariedad a este procedimiento tiene como consecuencia la eliminación o agrupación de algunos de los trámites establecidos para el procedimiento en primera o única instancia (como la inexistencia de conclusiones y vista) y la disminución de todo los plazos (interposición del recurso, requerimiento, formalización de la demanda, sentencia). FUERTES LÓPEZ, F. J.: “El procedimiento especial de protección de los derechos fundamentales de la persona”, en A.A.V.V.: *Grandes Tratados. Practicum Proceso Contencioso-Administrativo 2015*, Ed. Aranzadi, 2014.

13 “*Para la interposición de estos recursos no será necesaria la reposición ni la utilización de cualquier otro recurso previo administrativo*”.

posibilidad de interponer potestativamente un recurso administrativo, lo que evidencia que la vía previa administrativa no tiene carácter obligatorio ¹⁴ y ¹⁵.

Cabe plantearse, no obstante, si es posible abordar la misma *litis* en vía contencioso-administrativa por ambos cauces procesales –el común y el especial–, bien de forma *alternativa*, bien de forma *coetánea* o bien de modo *sucesivo*.

2.1 ¿Es posible el uso *alternativo, simultáneo o sucesivo* de los procedimientos contencioso-administrativos *común y especial* en materia de derechos fundamentales? Sobre la extensión del objeto del amparo judicial ordinario al examen de cuestiones de *legalidad ordinaria*.

El recurrente puede optar de forma alternativa por uno y otro proceso contencioso-administrativo. Si se decanta por el *común* –no determinado por los rasgos de *preferencia* y *sumariedad*–, podrá hacer valer cuestiones tanto de *legalidad ordinaria* (entendiendo por tales el control jurisdiccional acerca de cómo se han aplicado las normas no constitucionales en relación con el acto recurrido) como de derechos fundamentales. No obstante, en este caso, como hemos visto, solo podría acudir a la vía judicial una vez agotada previamente la administrativa. Por otra parte, tendría la posibilidad de usar el procedimiento *especial* justo desde que se produzca la efectiva lesión del derecho fundamental sin necesidad de que concluya la vía administrativa. En este caso se atenderá a plazos más breves y a hitos procesales diversos a los del proceso común, pero no podrá plantear vulneraciones de mera legalidad ordinaria salvo que acredite que estas suponen realmente un menoscabo efectivo de los derechos fundamentales alegados ¹⁶.

Aunque la regulación legal es insuficiente y no ofrece una solución congruente sobre el problema de la articulación de ambos procedimientos como recursos previos al constitucional de amparo, la relación de *alternatividad* entre los dos procedimientos para la protección de los derechos fundamentales encontró su fundamento en la Disposición Transitoria Segunda de la LOTC, cuyo contenido tenía, como corresponde a una disposición de esta naturaleza, un carácter temporal: “*En cuanto no sean desarrolladas las previsiones del artículo cincuenta y tres, dos de la Constitución para configurar el procedimiento judicial de protección de los derechos y libertades fundamentales, se entenderá que la vía judicial previa a la interposición del recurso de amparo será la contencioso-administrativa ordinaria o la configurada en la Sección segunda de la Ley sesenta y dos/mil novecientos setenta y ocho (...)*”¹⁷. Aunque haya desaparecido el presupuesto que justificaba esa posibilidad de optar, esta subsistiría puesto que tampoco la regulación

14 GARCÍA-OVIES SARANDESES, I.: «El procedimiento de protección de los derechos fundamentales y el recurso de amparo», en A.A.V.V.: *Estudios sobre el proceso contencioso-administrativo en materia tributaria*, MERINO JARA, I., LUCAS DURÁN, M. y ALONSO MURILO, F. (Coords.), op. cit., pág. 716.

15 En este sentido también, las sentencias del Tribunal Supremo de 15 de junio de 1993 y 26 de octubre de 1994, al declarar la última de ellas “*que la no necesaria del recurso de reposición y demás recursos administrativos, así como la denuncia de mora, a que se refiere la Ley 62/78, debe interpretarse en el sentido de que la previa interposición de aquellos recursos administrativos, cuando así proceda de acuerdo con las reglas del proceso contencioso-administrativo, tiene carácter potestativo para el actor*”. SÁNCHEZ ADSUAR, M.: «El proceso especial en materia de Derechos Fundamentales en el ámbito de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa», op. cit., págs. 871 y 872.

16 CARA FUENTES, E. I.: *El amparo judicial de los Derechos fundamentales ante los Tribunales de lo Contencioso-Administrativo*, Ed. Fundación de Asesores Locales, 2016, pág. 32.

17 El empleo en dicha Disposición de la conjunción disyuntiva “o” para separar las dos teóricamente posibles vías judiciales procedentes previas al recurso de amparo constitucional demostraría, a juicio de GARBERÍ LLOBREGAT, que la utilización del proceso contencioso-administrativo ordinario o del proceso contencioso-administrativo especial constituía un *ius electionis* conferido por el ordenamiento a aquellas personas que considerasen afectados sus derechos fundamentales, finalizado el cual sin obtener satisfacción podría acudir al TC en demanda de amparo. GARBERÍ LLOBREGAT, J.: «Sobre la censurable posibilidad de interponer simultáneamente el proceso administrativo ordinario y el especial para la protección de los derechos fundamentales previamente al recurso de amparo», *Diario La Ley*, núm. 6589, Sección Documento on-line, 2006, pág. 7 y sigs.



Si el recurrente decidiera en primer lugar acudir a la vía común y, una vez obtenida resolución definitiva en ella, quisiera entablar la vía judicial, aun alegando motivos distintos y fundamentándose en presuntas vulneraciones de derechos fundamentales, ese recurso especial resultaría extemporáneo

del nuevo procedimiento en la LJCA dispone que deba utilizarse preceptivamente el mismo siempre que se invoque la vulneración de derechos fundamentales ¹⁸.

Desde su sentencia núm. 23, de 20 de febrero de 1984, el TC ha estimado, sin embargo, que cabe el planteamiento de forma *simultánea* del proceso administrativo especial de amparo y del proceso administrativo ordinario (siendo, en estos casos, el primero de ellos el que cumplimentaría la exigencia de agotamiento de la vía judicial previa) ¹⁹, posibilidad que se ha visto secundada, asimismo, por la fuerza vinculante de la jurisprudencia del máximo intérprete de la CE, el TS. Para el Alto Tribunal, en ese caso, si un proceso repitiera la misma fundamentación del otro, se daría la excepción de litispendencia o de cosa juzgada. De igual modo, si el proceso de amparo judicial fuera desestimado, el recurso seguido por el proceso común debería limitarse o bien a las cuestiones de legalidad ordinaria o bien, si en esta vía también se alegó vulneración de algún derecho fundamental, a determinar entonces esa supuesta lesión, pero siempre que dicha concreta lesión no hubiese sido resuelta en el recurso de amparo judicial previamente concluido ²⁰.

A pesar de su admisión jurisprudencial, el uso en paralelo de ambas vías procesales no siempre sería posible en la práctica, pues el procedimiento común exige agotar la vía administrativa y el especial no; además, debe tenerse en cuenta el sistema específico de plazos diseñado en el art. 115.1 de la LJCA para el proceso especial ya que, como señala CARA FUENTES, la presentación de un recurso no interrumpe el cómputo del plazo para la prescripción del otro, ni tampoco hay posibilidad de “reserva” del derecho a ejercer las acciones en vía común. Estos argumentos impedirían, asimismo, el uso *sucesivo* de los dos procesos. En efecto, si el recurrente decidiera en primer lugar acudir a la vía común y, una vez obtenida resolución definitiva en ella, quisiera entablar la vía judicial, aun alegando motivos distintos y fundamentándose en presuntas vulneraciones de derechos fundamentales, ese recurso especial resultaría extemporáneo ²¹.

18 GARCÍA-OVIES SARANDESES, I.: «El procedimiento de protección de los derechos fundamentales y el recurso de amparo», en A.A.V.V.: *Estudios sobre el proceso contencioso-administrativo en materia tributaria*, MERINO JARA, I., LUCAS DURÁN, M. y ALONSO MURILO, F. (Coords.), op. cit., pág. 713. Para CATALINA BENAVENTE, la Ley 29/1998, al dar cumplimiento al mandato del art. 53.2 de la CE, en sintonía con lo dispuesto en la Disposición Transitoria 2ª. 2 de la LOTC, debería, sin embargo, haber establecido la imposibilidad de que la protección de los derechos fundamentales se pudiera solicitar indistintamente mediante el proceso común o mediante el especial de los arts. 114 a 122 bis de la LJCA. CATALINA BENAVENTE, Mª. A.: *El Tribunal Supremo y la tutela de los derechos fundamentales. El recurso de casación y el art. 53.2 CE*, Ed. Tirant Lo Blanch, 2010, 1ª edición, epígrafe 4.1, citado en CARA FUENTES, E. I.: *El amparo judicial de los Derechos fundamentales ante los Tribunales de lo Contencioso-Administrativo*, op. cit., págs. 30 y 31. (modificada por última vez por acuerdo plenario de 19 de diciembre de 2014).

19 En la citada sentencia se planteó el caso de un recurrente que, antes de formular su demanda de amparo, se había decantado por agotar simultáneamente dos procesos administrativos con el mismo objeto: el especial, regulado en la Ley 62/1978, y el ordinario, entonces regulado por la LJCA de 1956, arguyendo en ambos los mismos hechos e introduciendo modificaciones tan solo en lo tocante a su calificación jurídica. A instancias del Ministerio Fiscal, se suscitó la posible inadmisibilidad del recurso de amparo por indebido agotamiento de la vía judicial procedente, alegación esta a la que la mencionada sentencia respondió lo siguiente: “(...) en el presente caso el actor ha seguido la vía contencioso-administrativa regulada en la sección segunda de la Ley 62/1978 (arts. 6 a 10) que no exige la utilización de recursos de reposición o cualquier otro previo (art. 7.1), y cuyo ámbito, según ha señalado reiteradamente el Tribunal Supremo, se circunscribe a la tutela de los derechos y libertades fundamentales, sin que en el seno de la misma sea procedente efectuar un examen de los vicios de legalidad en que puede incurrir el acto impugnado. Siendo esto así, no cabe duda de que si el ciudadano opta por acudir a la vía de la Ley 62/1978 (sección segunda) para obtener la tutela de los derechos fundamentales, ello no obsta para que pretenda la nulidad del acto por vicios de legalidad, en la vía judicial correspondiente, previo agotamiento en su caso de los recursos que procedan” (FJ 2º). Esta doctrina se ha visto ratificada, a posteriori, por las SSTC 84/1987, de 29 de mayo, 42/1989, de 16 de febrero, o la más reciente sentencia núm. 216/2005, de 12 de septiembre.

20 Vid. SSTs de 18 de enero de 1996 (FD 2º), de 18 de enero de 1998 y de 24 de noviembre de 2004.

21 CARA FUENTES, E. I.: *El amparo judicial de los Derechos fundamentales ante los Tribunales de lo Contencioso-Administrativo*, op. cit., pág. 33.

En cualquier caso, la respuesta a la cuestión planteada depende de la concepción que se mantenga sobre el *objeto* del procedimiento especial. Para GARBERÍ LLOBREGAT y GONZÁLEZ NAVARRO –máximos exponentes de la tradicional restricción doctrinal y jurisprudencial de aquel–, la imposibilidad de uso simultáneo o sucesivo de ambas vías procedimentales viene directamente determinada por la nota de *sumariedad* del proceso ordinario de amparo, entendida aquella como la posibilidad de enjuiciar en este, única y exclusivamente, la parte del conflicto que afecte al ejercicio de los derechos fundamentales y libertades públicas, dejando fuera del mismo aquella otra eventual parte del objeto procesal que entrañe una lesión o cualesquiera normas integrantes de la *legalidad ordinaria*. Teniendo en cuenta, argumentan estos autores, que el objeto de los procesos que discurren ante los órganos judiciales se compone de *hechos* jurídicamente relevantes determinantes del litigio –constitucional, legal o reglamentario– (y no de *normas jurídicas*, cuya alegación no vincula a la actividad decisoria de los órganos judiciales), cuando los hechos litigiosos son los mismos, no resulta jurídicamente admisible tramitar dos procesos distintos, ni simultánea –por juego de la excepción de *litispendencia*– ni sucesivamente –por excepción de *cosa juzgada*–, aunque los mismos hechos puedan entrañar al mismo tiempo una lesión tanto a normas pertenecientes a la legalidad ordinaria como a las normas constitucionales reguladoras de los derechos fundamentales ²².

Para DE LA OLIVA, por el contrario, el procedimiento especial tendría el mismo objeto o finalidad que el ordinario –declarar que un acto o una disposición no son conformes a Derecho y anularlos o declararlos radicalmente nulos–, aunque siempre *sub specie* de violación de uno o de varios derechos fundamentales. Únicamente cabría excluir el examen de cuestiones de legalidad ordinaria cuando la existencia o inexistencia de una infracción de dicha legalidad careciera de relevancia a efectos de lesión o violación de un derecho fundamental ²³.

Por su parte, los órganos judiciales del orden contencioso, al amparo de la Ley 62/1978, han venido entendiendo tradicionalmente que a través del proceso especial exclusivamente podía analizarse si el acto impugnado vulneraba alguno de los derechos fundamentales que constituía su ámbito de protección, de modo que cualquier otra infracción del ordenamiento jurídico determinaba la desestimación del recurso interpuesto por dicha vía por considerar que se trataba de una cuestión de legalidad ordinaria y que, por tanto, debía dilucidarse en el procedimiento ordinario y no en el especial, cuyo ámbito de aplicación era más restrictivo ²⁴.

A nuestro juicio, como apunta también GARCÍA-OVIES SARANDESES ²⁵, cuanto más se admita la ampliación del objeto del procedimiento de amparo ordinario, incluyendo las cuestiones de legalidad vinculadas

22 GARBERÍ LLOBREGAT, J. y GONZÁLEZ NAVARRO, A.: *Práctica del recurso contencioso-administrativo para la protección de los derechos fundamentales de la persona (Comentarios, formularios y casos prácticos)*, Ed. Civitas-Thomson Reuters, 2013, págs. 32 a 34. A diferencia de lo que sucede con los procesos sumarios ordinarios (como el "interdicto" de obra nueva o de obra ruinosa) –abundan los autores–, donde la razón de ser del ulterior acceso a un proceso plenario se sostiene sobre una ampliación de hechos litigiosos que, por razones de urgencia en la obtención de un pronunciamiento judicial, no pudieron hacerse valer en el previo proceso sumario, "en los procesos sumarios de amparo, por el contrario, el fundamento del eventual proceso plenario simultáneo o sucesivo solo se sostendría sobre la base de un diferente punto de vista jurídico (en el proceso sumario, se habría hecho valer la lesión de un derecho fundamental, en tanto que en el proceso plenario se habría argumentado sobre la lesión a la legalidad ordinaria), lo que, por las razones antes apuntadas, resultaría jurídicamente inadmisibile". Para una panorámica de los complejos escenarios procesales y de los problemas prácticos que podrían resultar de la acción simultánea de ambos procedimientos, vid. GARBERÍ LLOBREGAT, J.: «Sobre la censurable posibilidad de interponer simultáneamente el proceso administrativo ordinario y el especial para la protección de los derechos fundamentales previamente al recurso de amparo», *op. cit.*, págs. 7 y sigs.

23 DE LA OLIVA SANTOS, A.: «Sobre el objeto del proceso administrativo especial de protección de los derechos fundamentales», *La Ley: Revista jurídica española de doctrina, jurisprudencia y bibliografía*, núm. 2, 1990, pág. 978.

24 Este criterio se admitió, entre otras, en la STS de 19 de mayo de 1997 cuando afirmó que "es necesario empezar advirtiendo la existencia de una jurisprudencia reiterada de esta Sala que, en salvaguarda de la funcionalidad adecuada del proceso especial de la Ley 62/78, y en evitación del posible uso abusivo del mismo, aprovechando incorrectamente las ventajas de su carácter preferente, viene proclamando que no cabe debatir en el mismo cuestiones de legalidad ordinaria"; que no procede utilizar el proceso especial "cuando, para determinar la vulneración de un derecho fundamental, es preciso, previamente, emitir un juicio de legalidad ordinaria". SÁNCHEZ ADSUAR, M.: «El proceso especial en materia de Derechos Fundamentales en el ámbito de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa», *op. cit.*, pág. 878.

25 GARCÍA-OVIES SARANDESES, I.: «El procedimiento de protección de los derechos fundamentales y el recurso de amparo», en A.A.V.V.: *Estudios sobre el proceso contencioso-administrativo en materia tributaria*, MERINO JARA, I., LUCAS DURÁN, M. y ALONSO MURILO, F. (Coords.), *op. cit.*, pág. 716.

a la lesión de alguno de los derechos –como, además, ha admitido también algún pronunciamiento jurisprudencial²⁶, más se reduciría la necesidad de articular fórmulas que permitieran acudir subsidiariamente, y para garantizar la tutela judicial efectiva, al procedimiento ordinario²⁷. Tal tendencia *expansiva* en relación al objeto del procedimiento especial es rastreable en el espíritu mismo de la Ley 29/1998, que parece superar la rígida distinción entre *derechos fundamentales* y *legalidad ordinaria*²⁸. Efectivamente, la Exposición de Motivos de la LJCA alude a la necesidad de introducir al respecto importantes variaciones sobre la normativa vigente, “*cuyo carácter restrictivo ha conducido, en la práctica, a un importante deterioro de esta vía procesal. La más relevante novedad es el tratamiento del objeto del recurso -y, por tanto, de la sentencia de acuerdo con el fundamento común de los procesos contencioso-administrativos, esto es, contemplando la lesión de los derechos susceptibles de amparo desde la perspectiva de la conformidad de la actuación administrativa con el ordenamiento jurídico. La Ley pretende superar, por tanto, la rígida distinción entre legalidad ordinaria y derechos fundamentales, por entender que la protección del derecho fundamental o libertad pública no será factible, en muchos casos, si no se tiene en cuenta el desarrollo legal de los mismos*”.

No debe perderse de vista, además, que la tutela de muchos derechos fundamentales –aquellos de configuración legal (como el art. 23 CE en relación con el *status* de la función pública, o el art. 19 respecto a los extranjeros)– exigirá, forzosamente, analizar las normas legales ordinarias de desarrollo de su contenido para poder concluir si el acto administrativo impugnado vulnera alguna de las garantías constitucionales objeto de protección en el proceso especial.

2.2 Referencia al carácter *subsidiario* del recurso de amparo.

Como hemos visto, la interposición del recurso que tenga por objeto la tutela de derechos fundamentales es un requisito de admisibilidad para la posterior interposición del amparo constitucional. Del tenor del art. 53.2 CE se desprende inequívocamente que la *articulación* entre el proceso preferente y sumario que ha de discurrir ante los tribunales ordinarios y el recurso constitucional de amparo del que ha de conocer el TC es de naturaleza *subsidiaria*. Ello es así en la medida también en que el art. 43.1 LOTC dispone que “*Las violaciones de los derechos y libertades antes referidos originadas por disposiciones, actos jurídicos, omisiones o simple vía de hecho del Gobierno o de sus autoridades o funcionarios, o de los órganos ejecutivos colegiados de las comunidades autónomas o de sus autoridades o funcionarios o agentes, podrán dar lugar al recurso de amparo una vez que se haya agotado la vía judicial procedente*”, norma que impone agotar todos los medios de impugnación, ordinarios y extraordinarios, y siempre que se manifiesten de forma clara como medios adecuados de defensa frente a la lesión sufrida²⁹.

26 Vid. la sentencia de la Audiencia Nacional (en adelante AN) de 26 de diciembre de 2005.

27 Como acertadamente señala RODRÍGUEZ BEREJO, la división entre legalidad constitucional y legalidad ordinaria es muy difícil de trazar en la práctica. Una controversia en el plano de la legalidad se convierte en materia constitucional si de ella deriva la vulneración de un derecho fundamental, de manera que el juicio de legalidad acaba entrecruzándose, inevitablemente, con el juicio de constitucionalidad. RODRÍGUEZ BEREJO, A.: «La reforma del recurso de amparo», *op. cit.*, pág. 693.

28 De modo que: “(…) en su configuración actual, el procedimiento especial de los arts. 114 y siguientes LRJCA suele operar como antesala del recurso de amparo a sustanciar ante el Tribunal Constitucional y, en consecuencia, la propia naturaleza y objeto de este procedimiento determinará que en no pocas ocasiones, sea necesario cuestionar la constitucionalidad de aquellas disposiciones legales que, en última instancia, han servido de cobertura para perpetrar el menoscabo de un derecho fundamental”. BERBEROFF AYUDA, D.: «El procedimiento para la protección jurisdiccional de los derechos fundamentales de la persona en la jurisdicción contencioso-administrativa», epígrafe 1, en A.A.V.V.: *La protección jurisdiccional de los derechos. Actas del XI Congreso de la Asociación de Constitucionalistas de España*, Ed. Tirant Lo Blanch, 2015, citado por CARA FUENTES, E. I.: *El amparo judicial de los Derechos fundamentales ante los Tribunales de lo Contencioso-Administrativo*, *op. cit.*, pág. 27.

29 En palabras del TC: “(…) como postula el Abogado del Estado, “la subsidiariedad del proceso constitucional de amparo implica su improcedencia cuando exista cualquier otra vía que permita remediar la supuesta vulneración padecida en los derechos y libertades susceptibles de ser invocados ante este Tribunal” (STC 158/1995, de 6 de noviembre, FJ 2) y, por tanto, deben utilizarse todos los recursos que ofrecen las leyes vigentes, dirigidos a corregir o reparar la supuesta vulneración, es decir, agotar todos los medios de impugnación ordinarios o extraordinarios antes de acudir al amparo constitucional, como hemos venido insistentemente defendiendo (por ejemplo, y entre las más recientes, SSTC 173/1999, de 27 de septiembre, FJ 2; 4/2000, de 17 de enero, FJ 2; 52/2000, de 28 de febrero, FJ 3; y 86/2000, de 27 de marzo, FJ 2)” (STC núm. 156/2000, de 12 de junio, FJ 2º). Y en otra resolución: “En definitiva, según hemos dicho reiteradamente, la exigencia de agotar todos los recursos utilizables dentro de la vía judicial requiere agotar todos los medios de impugnación ordinarios o extraordinarios antes de acudir al amparo constitucional. Pero ello no obliga a utilizar todos los remedios imaginables, sino tan solo aquellos normales que de manera clara se manifiesten como ejercitables, esto es, aquéllos sobre los que no quepa duda respecto de su procedencia y de la posibilidad real y efectiva de interponerlo, así como de su adecuación para reparar la lesión de los derechos fundamentales invocados en la demanda de amparo, sin necesidad de efectuar complejos análisis jurídicos” (STC núm. 38/2016, de 13 de febrero, FJ 2º).



Cualquier persona que considere lesionado alguno de sus derechos fundamentales como consecuencia de la actuación de las Administraciones Públicas ha de acudir, en primer término, a los tribunales ordinarios y solo cuando, tras la tramitación íntegra del correspondiente proceso administrativo estime que dichos tribunales no han satisfecho su pretensión, podrá entonces acudir al proceso de amparo ante el TC.

De este modo, cualquier persona que considere lesionado alguno de sus derechos fundamentales como consecuencia de la actuación de las Administraciones Públicas ha de acudir, en primer término, a los tribunales ordinarios y solo cuando, tras la tramitación íntegra del correspondiente proceso administrativo (incluido el agotamiento de los recursos utilizables frente a la resolución final –apelación o casación, principalmente–), estime que dichos tribunales no han satisfecho su pretensión, podrá entonces acudir al proceso de amparo ante el TC. Si dicha persona decidiese interponer *per saltum* el recurso de amparo (esto es, sin acudir previamente a los tribunales ordinarios del orden jurisdiccional administrativo para instar ante ellos la incoación del oportuno recurso contencioso-administrativo), dicha demanda de amparo se haría acreedora, automáticamente, de un pronunciamiento de inadmisión por parte del TC ³⁰.

El carácter subsidiario que tiene el recurso de amparo persigue dos presupuestos procesales para remediar la denuncia planteada. Por un lado, la exigencia de que sean los Tribunales ordinarios los que cumplan con su función de subsanar las lesiones constitucionales planteadas, al darles la ocasión de reparar dicha vulneración y, por otro, permitir al TC cumplir su función, dándole la posibilidad de enmendar la vulneración del derecho fundamental que se alega ³¹.

3. Ámbito objetivo de la protección judicial y constitucional. Especial referencia a los derechos y libertades públicas fundamentales susceptibles de ser vulnerados a través de los procedimientos administrativos de carácter tributario.

El perímetro objetivo de derechos y libertades susceptibles de protección a través del procedimiento especial no aparece definido en la LJCA, sino en el art. 53 de la CE y es, pues, coincidente con el del recurso de amparo. El art. 114.1 de la LJCA desarrolla para el ámbito contencioso-administrativo la previsión del art. 53.2 de la CE, incluyendo en el objeto del procedimiento especial los arts. 15 a 29 de la CE, así como el principio de igualdad establecido en el art. 14 de la CE. Hay, no obstante, jurisprudencia –como desarrollaremos más adelante al referirnos a la problemática relativa a la protección constitucional de los principios de justicia tributaria del art. 31.1 de la CE– que explica que, puesto en cuestión un derecho constitucional, pero no de los incluidos entre los fundamentales, solo en la medida en que se relacione su vulneración con otro derecho que sí se incluya entre

30 GARBÉRÍ LLOBREGAT, J.: «Sobre la censurable posibilidad de interponer simultáneamente el proceso administrativo ordinario y el especial para la protección de los derechos fundamentales previamente al recurso de amparo», op. cit., pág. 7 y sigs. El TC ha defendido al respecto, reiteradamente (vid. la sentencia núm. 143/2003, de 14 de julio, FJ 2º), una doctrina de acuerdo con la cual «cuando se ha intentado la protección del derecho fundamental, y no se ha conseguido, hay que entender agotada la vía judicial previa, quedando expedita la vía constitucional. A tal fin, resultaría indiferente que la pretensión se haya frustrado con base en estimaciones procesales o en consideraciones de fondo, incluido el supuesto de que la jurisdicción haya declarado inadecuada la vía (...), pues también en este caso la decisión judicial estaría declarando que estima inexistente la vulneración de los derechos fundamentales invocados, y esta declaración es, precisamente, la que abre el cauce procesal subsidiario del recurso de amparo».

31 STC 139/2014, de 8 de septiembre (FJ 3º). SÁNCHEZ SÁNCHEZ, E. Mª.: *El principio de igualdad en materia tributaria*, op. cit., pág. 89.

aquellos (como, por ejemplo, el del art. 14 de la CE) podría ser objeto de los procesos de amparo tanto judicial como constitucional ³².

Debe precisarse que el análisis de la jurisprudencia recaída en esta materia, tanto bajo la regulación de la Ley 62/1978 como de la actual LJCA, revela que el número de los derechos fundamentales que han sido invocados o son susceptibles de invocarse en materia tributaria es, como veremos de inmediato, reducido. Llama la atención, por el contrario, la intensa doctrina de jurisprudencia constitucional que ha recaído sobre el art. 14 de la CE mediante el recurso de amparo. Nos encontramos ante uno de los preceptos más invocados en los recursos de amparo presentados por los ciudadanos ante el TC, solo superado por el art. 24 de la CE (que aparece referido en prácticamente todas las sentencias recaídas en el procedimiento especial), referente a la *tutela judicial efectiva*.

Mención aparte merece, como cuestión íntimamente relacionada con el catálogo de derechos amparados por los cauces procesales examinados, la (notable) ampliación llevada a cabo –como una de sus principales novedades– por la LJCA del objeto del recurso contencioso-administrativo (actuaciones de las Administraciones Públicas capaces de lesionar los derechos fundamentales de las personas), tanto del ordinario como del especial, a los supuestos de *vía de hecho* –modalidad de actividad administrativa impugnabile donde se subsumen mayoritariamente, como veremos, las actuaciones de aplicación de los tributos vulneradoras de derechos– ³³ y a la *inactividad* de la Administración pública (art. 25.2 LJCA), de conformidad con lo señalado en el art. 25.2 de la Ley Jurisdiccional, que despejó de este modo las dudas que se planteaban en la Ley 62/1978, que únicamente se refería en su art. 6.Uno a la posibilidad de interponer recurso contencioso-administrativo a través del procedimiento previsto en la norma contra “*los actos de la Administración pública, sujetos a Derecho administrativo que afecten al ejercicio de los derechos fundamentales de las personas*” mencionados en la Ley ³⁴.

Finalmente, para concluir esta introducción, cabría plantearse si la vulneración de los derechos y libertades fundamentales contemplados en la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea –que poseen una plena proyección en materia tributaria– puede ser invocada en el procedimiento

32 Como refiere la SAN de 26 de diciembre de 2005 (FJ 3º): “*se alega la inadecuación del procedimiento elegido puesto que el art. 31.1 CE se encuentra recogido en el Título I, pero en la Sección Segunda del Capítulo Segundo, y por tanto fuera de la protección especial y sumaria de los derechos recogidos en el art. 53.2 de la CE. Solamente en la medida en que la actora relaciona la infracción del contenido de este artículo con el art. 14 de la CE, podría ser objeto de examen en este procedimiento, y la determinación de la inadecuación o no del procedimiento llegará cuando se estudie la cuestión de fondo y pueda afirmarse si se ha producido o no la conculcación del derecho fundamental de trato igualatorio*”. Por su parte, en el FD 11º establece: “*(...) está denunciando ante este Tribunal (...) un supuesto de discriminación por indeferenciación que (...) no forma parte del contenido constitucional al derecho a la igualdad*”. CARA FUENTES, E. I.: *El amparo judicial de los Derechos fundamentales ante los Tribunales de lo Contencioso-Administrativo*, op. cit., pág. 24.

33 Las vías de hecho han sido definidas por la STC 160/1991, de 18 de julio, “*como conductas o comportamientos de la Administración que revelan concluyentemente una decisión administrativa previa y que se dan, sobre todo, en las actuaciones que llevan aparejada el uso de la fuerza y la coacción, donde muchas veces la ejecución misma se presenta como la única exteriorización de la voluntad administrativa*”. Son, pues, actuaciones materiales de la Administración que, por estar desprovistas de cobertura formal externa o ser dictadas por órgano incompetente, adolecen de nulidad radical o de pleno derecho (SSTS de 1 de junio de 1985 y 28 de diciembre de 1990), posibilitándose incluso contra ellas la utilización de técnicas de oposición expresamente vedadas en los casos de actuaciones administrativas formalmente correctas (técnicas tales como los interdictos de retener o recobrar, excluidos con carácter general). GARBERÍ LLOBREGAT, J. y GONZÁLEZ NAVARRO, A.: *Práctica del recurso contencioso-administrativo para la protección de los derechos fundamentales de la persona (Comentarios, formularios y casos prácticos)*, op. cit., pág. 73.doméstico, o ambas cosas (rigiendo preferentemente los acuerdos que hayan estipulado).

34 En dicha extensión trasluce el cambio en la concepción del recurso contencioso-administrativo que ha tratado de incorporar la LJCA, superando, como se indica en su Exposición de Motivos, “*la tradicional y restringida concepción del recurso contencioso-administrativo como una revisión judicial de actos administrativos previos, y de abrir definitivamente las puertas para obtener justicia frente a cualquier comportamiento ilícito de la Administración*”.

especial sobre derechos fundamentales de los arts. 114 a 122 de la LJCA³⁵. Sin perjuicio de que el juez de los derechos fundamentales pueda elevar cuestión prejudicial ante el Tribunal de la Unión en caso de dudas sobre la interpretación de los derechos fundamentales de la Carta, para DE MIGUEL CANUTO la respuesta a esta cuestión debe ser forzosamente positiva, además de por la semejanza en identidad y contenido de estos derechos fundamentales respecto de los comprendidos en la CE, en virtud del *principio de equivalencia* (integrante de la carta de derechos), que implica que la regulación interna de los recursos de protección de los derechos subjetivos reconocidos en las normas de la Unión –que corresponde llevar a cabo al Estado– no puede ser menos favorable que la de los recursos semejantes de naturaleza interna, lo que tiene como consecuencia la ampliación del ámbito de aplicación del procedimiento especial de protección de los derechos fundamentales para abarcar la protección de los derechos fundamentales de la Carta³⁶.

Puede afirmarse que los derechos recogidos en la Carta Europea de Derechos Fundamentales, interpretados de acuerdo con la jurisprudencia del TEDH y del propio TJUE, se integran en nuestro ordenamiento tributario y complementan los derechos de los contribuyentes recogidos en nuestra legislación interna (esto es, la CE, la LGT y normativa de desarrollo), resultando invocables en el marco de procedimientos tributarios y jurisdiccionales nacionales allí donde sea de aplicación el Derecho de la UE³⁷.

3.1 Los derechos a la intimidad, a la inviolabilidad del domicilio y a la no autoincriminación.

El art. 18.1 de la CE garantiza el derecho al honor, a la intimidad personal y a la propia imagen. Su apartado segundo establece por su parte que *“El domicilio es inviolable”; precisando que “Ninguna entrada o registro podrá hacerse en él sin consentimiento del titular o resolución judicial, salvo en caso de flagrante delito”*. Finalmente, el apartado tercero protege el *“secreto de las comunicaciones”*. Se trata todos ellos de los derechos fundamentales directamente vinculados con la materia tributaria que más han sido invocados –como consecuencia de actuaciones *de hecho* que se llevan a cabo en el curso de los procedimientos tributarios– en el procedimiento especial de protección de derechos fundamentales³⁸.

Por lo que se refiere a la *inviolabilidad del domicilio* –derecho constitucional clásico, que ha estado presente en todos los textos constitucionales españoles–, este principio posee su reflejo en nuestras leyes tributarias cuando se exige, en el art. 113 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT), en los procedimientos de aplicación de los tributos la obtención del oportuno mandamiento judicial para la entrada en el *“domicilio constitucionalmente protegido de un obligado tributario”*, concepto este de domicilio constitucionalmente protegido que se ha extraído del texto

35 Tal sería el caso, por ejemplo, del principio de *ne bis in idem* recogido en el art. 50 de la Carta Europea de Derechos Fundamentales y en el art. 4 del Protocolo 7 del Convenio Europeo para la protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales de 4 de noviembre de 1950 (en adelante CEDH), que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea –en adelante TJUE– declaró, en su sentencia de 26 de febrero de 2013, C-617/10, asunto *Aklagaren y Akerberg Fransson*, aplicable de modo directo en el marco de procedimientos tributarios nacionales por fraude fiscal. Vid. CALDERÓN ORTEGA, J. M.: “El TJUE confirma la aplicación del derecho fundamental de *ne bis in idem* en el marco de litigios tributarios”, *Revista Quincena Fiscal*, núm. 11/2013, pág. 1.

36 DE MIGUEL CANUTO, E.: “Metodología en la definición y en la protección de los derechos fundamentales de la Unión Europea”, *Tribuna Fiscal*, núm. 255, enero de 2012, pág. 18. No puede dejar de reconocerse que, en muchos casos, los derechos y garantías reconocidos en nuestra legislación interna otorgan una protección coincidente o incluso superior a la que resulta de la Carta Europea de Derechos Fundamentales o de la propia interpretación que ha hecho el Tribunal Europeo de Derechos Humanos (en adelante TEDH) del CEDH en materia tributaria. Ahora bien, debe tenerse en cuenta que, en determinadas ocasiones, esta normativa internacional y europea puede superar el umbral de protección doméstico, en cuyo caso, como bien ha indicado el TJUE (vid. sentencia de 26 de febrero de 2013, C-617/10, asunto *Aklagaren y Akerberg Fransson*), la normativa nacional debe quedar inaplicable, prevaleciendo la mayor protección otorgada por el Derecho de la Unión Europea.

37 CALDERÓN ORTEGA, J. M.: “El TJUE confirma la aplicación del derecho fundamental de *ne bis in idem* en el marco de litigios tributarios”, *op. cit.*, pág. 5.

38 GARCÍA-OVIES SARANDESES, I.: «El procedimiento de protección de los derechos fundamentales y el recurso de amparo», en A.A.V.V.: *Estudios sobre el proceso contencioso-administrativo en materia tributaria*, MERINO JARA, I., LUCAS DURÁN, M. y ALONSO MURILO, F. (Coords.), *op. cit.*, pág. 719.

constitucional, que era inexistente en la anterior LGT, que debe distinguirse de los de *residencia* y *domicilio fiscal*³⁹ y que carece de definición legal, por lo que habrá de seguir construyéndose, como hasta ahora se ha hecho, en sede jurisprudencial⁴⁰.

En el ámbito de la Administración tributaria, los límites al derecho a la inviolabilidad del domicilio pueden afectar tanto a la actividad inspectora como al procedimiento recaudatorio en vía de apremio⁴¹. Dentro del procedimiento inspector se ha suscitado reiteradamente la necesidad de limitar los casos de entrada en fincas, locales de negocio o establecimientos donde se desarrollen actividades, para los que es suficiente “la autorización escrita de la autoridad administrativa”, de aquellos otros en los que esos mismos lugares constituyen domicilio *constitucionalmente protegido* y disponen de una protección especial⁴² y⁴³. Por lo que se refiere al caso concreto de las *personas jurídicas*, la STS de 23 de abril de 2010 declaró, en aplicación de la doctrina constitucional sobre delimitación del ámbito espacial de protección domiciliaria efectuada por el TC, que tienen la consideración de *domicilio* a efectos de la protección constitucional otorgada por el art. 18.2 de la CE los espacios que requieren de reserva y no intromisión de terceros por razón de la actividad que en ellos se realiza, esto es, los lugares utilizados por representantes de la persona jurídica para desarrollar sus actividades internas, bien porque en ellos se ejerza la habitual dirección y administración de la entidad, bien porque sirvan de custodia de documentos u otros soportes de la vida diaria de la sociedad o de su establecimiento, y todo ello con independencia de que sea el domicilio fiscal, la sede principal o la sede secundaria, exigiéndose, en estos casos, la autorización judicial o el consentimiento del interesado⁴⁴.

39 La *residencia* es el punto de conexión que determina la aplicación de las leyes tributarias a las personas naturales o jurídicas. Es también el que determina las modalidades de sujeción a los impuestos que en nuestro Ordenamiento tienen el carácter de personales. Por *domicilio fiscal* entendemos el espacio físico en el que las leyes despliegan sus efectos, donde se producen las relaciones entre la Administración tributaria y los obligados tributarios en orden a la aplicación de los tributos. Este sentido es el que ofrece el concepto de domicilio recogido en el art. 48 de la LGT: “El domicilio fiscal es el lugar de localización del obligado tributario en sus relaciones con la Administración tributaria”.

40 Para un análisis en profundidad de la proyección del concepto de *domicilio constitucionalmente protegido* en el ámbito tributario, *vid.* ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J.: *La inviolabilidad del domicilio ante la Inspección de los Tributos*, Ed. La Ley, Madrid, 2007.⁴¹ Como concreta NAVARRO FAURE, los problemas que plantea el art. 18.2 de la CE de cara a la actuación tributaria son de diversa índole: el posible conflicto entre los principios de autotutela administrativa e inviolabilidad del domicilio, la determinación de la competencia del juez que ha de otorgar la autorización para la entrada en el domicilio, el ámbito subjetivo y objetivo que protege el art. 18.2 de la CE y, por último, el procedimiento de entrada y registro en el domicilio constitucionalmente protegido. NAVARRO FAURE, A.: «El domicilio constitucionalmente protegido en la Ley General Tributaria», *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 138, 2008, pág. 7.

41 Como concreta NAVARRO FAURE, los problemas que plantea el art. 18.2 de la CE de cara a la actuación tributaria son de diversa índole: el posible conflicto entre los principios de autotutela administrativa e inviolabilidad del domicilio, la determinación de la competencia del juez que ha de otorgar la autorización para la entrada en el domicilio, el ámbito subjetivo y objetivo que protege el art. 18.2 de la CE y, por último, el procedimiento de entrada y registro en el domicilio constitucionalmente protegido. NAVARRO FAURE, A.: «El domicilio constitucionalmente protegido en la Ley General Tributaria», *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 138, 2008, pág. 7.

42 GARCÍA-OVIES SARANDESES, I.: «El procedimiento de protección de los derechos fundamentales y el recurso de amparo», en A.A.V.V.: *Estudios sobre el proceso contencioso-administrativo en materia tributaria*, MERINO JARA, I., LUCAS DURÁN, M. y ALONSO MURILO, F. (Coords.), *op. cit.*, pág. 720.

43 Especialmente conflictiva nos parece la previsión contenida en el art. 172.5 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el 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, que otorga la posibilidad a los órganos de la Inspección de *permanecer*, con el objeto de adoptar las medidas cautelares a las que se refiere el art. 146 LGT, en el domicilio una vez que su titular hubiese procedido a revocar el consentimiento que en su momento otorgó. Para ÁLVAREZ MARTÍNEZ, dicha posibilidad choca frontalmente con el mandato del art. 18.2 de la CE, que impediría no solo las entradas y registros llevados a cabo en un domicilio sin el consentimiento de su titular o al amparo de una autorización judicial, sino también la permanencia en él en idénticas condiciones. ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J.: «La adopción de medidas cautelares al hilo de las intromisiones practicadas por los órganos de la Inspección de los tributos en el domicilio de los obligados tributarios: la dudosa constitucionalidad de alguna de las previsiones contenidas en el nuevo Reglamento de Gestión, Inspección y Aplicación de los tributos», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 11/2007, págs. 2 y 3.

44 CHECA GONZÁLEZ, C.: «La inviolabilidad fiscal del domicilio de las personas jurídicas», *Revista Quincena Fiscal*, núm. 19/2010, págs. 3 y 6. En dicha sentencia se recogió, sin embargo, un Voto Particular emitido por un Magistrado, y al que se adhieren otros ocho más, en el que se manifestaba que en el supuesto concreto resuelto por esta sentencia no se apreciaba la necesidad de contar con mandamiento judicial que autorizara la entrada en la sede de la entidad inspeccionada, afirmando a este respecto que ello era así porque el local al que tuvo acceso la Inspección tributaria solo albergaba la documentación contable y en él se desarrollaba una cierta actividad laboral relacionada con aquella, pero no había quedado probado que en él se adoptasen “las decisiones fundamentales relacionadas con la actividad empresarial o con secretos comerciales e industriales que pertenecieran a la estricta reserva de la persona jurídica”.

En relación al *derecho a la intimidad*, la práctica totalidad de la doctrina tributarista que se ha ocupado de esta garantía constitucional, partiendo de una concepción de la misma en su vertiente de *libertad negativa* (es decir, como la facultad de preservar del conocimiento ajeno, ya sea de los poderes públicos o de los particulares, aquellos ámbitos, datos o informaciones que merecen la calificación de *íntimos* desde una perspectiva constitucional –incluidos los datos o informaciones con trascendencia tributaria frente al Fisco) y del hecho de que el TC, con fundamento en el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos establecido en el art. 31.1 de la CE, negara en su sentencia 110/1984 que la exigencia de aportar “*certificaciones relativas a las operaciones activas y pasivas de las cuentas en determinados establecimiento de crédito*” desconociera el derecho a la intimidad personal y familiar garantizado en el art. 18.1 de la CE, llegándose a la conclusión de que, cuando la Administración tributaria reclama de un obligado tributario información económica, el TC realiza una ponderación de bienes cuyo resultado es que el deber de contribuir prevalece frente al derecho a la intimidad⁴⁵.

Como señala SESMA SÁNCHEZ, el escaso éxito del derecho a la intimidad como límite oponible frente a las potestades de obtención de información tributaria viene dado por “*la delimitación estricta del concepto de intimidad que resulta protegida constitucionalmente*”⁴⁶. Lo anterior se deriva del art. 93.5 de la LGT cuando establece que “*La obligación de los demás profesionales de facilitar información con trascendencia tributaria no alcanzará a los datos privados no patrimoniales que conozcan por razón del ejercicio de su actividad cuya revelación atente contra el honor o la intimidad personal o familiar*”⁴⁷.

La invocación del *derecho a la tutela judicial efectiva* como derecho susceptible de protección a través del procedimiento especial en materia de derechos fundamentales en el ámbito de la jurisdicción contencioso-administrativa resulta especialmente conflictiva pues, según reiterada jurisprudencia del TC, “*las garantías del artículo 24 de la Constitución son predicables respecto de los procedimientos jurisdiccionales y respecto de los administrativos de naturaleza sancionadora en la medida necesaria para preservar los valores esenciales que se encuentran en la base del precepto*”⁴⁸. Especialmente problemático resulta, en este sentido, el *derecho –fundamental– a no autoincriminarse o autoinculparse*, una de las principales garantías procesales en materia penal, en un sentido amplio, y que hoy en día extiende sus efectos al Derecho administrativo sancionador. Consagrado en la siguiente fórmula contenida en el art. 24.2 de la CE: “*Asimismo, todos tienen derecho (...) a no declarar contra sí mismo, a no confesarse culpables y a la presunción de inocencia*” –así como por el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos de 19 de diciembre de 1966 y el CEDH (ambos ratificados por España)–⁴⁹, la jurisprudencia del TC sobre su alcance en un procedimiento tributario ha sido

45 AGUALLO AVILÉS, Á.: “Aproximación al contenido constitucional de los derechos a la intimidad y a no autoincriminarse: una interpretación constitucional de las SSTC 110/1984 y 76/1990”, *Revista Quincena Fiscal*, núm. 21/2003, pág. 2.

46 SESMA SÁNCHEZ, B.: La obtención de información tributaria, Ed. Aranzadi-Aedaf, 2001, pág. 185, citado por GARCÍA-OVIES SARAÑDESE, I.: «El procedimiento de protección de los derechos fundamentales y el recurso de amparo», en A.A.V.V.: *Estudios sobre el proceso contencioso-administrativo en materia tributaria*, MERINO JARA, I., LUCAS DURÁN, M. y ALONSO MURILO, F. (Coords.), op. cit., pág. 721.

47 En sentencia de 15 de diciembre de 2014, el TS confirmó que Hacienda podía solicitar a un colegio privado las facturas emitidas a un padre por los gastos de enseñanza, manutención y actividades extraescolares de sus hijos sin que la remisión de dichas facturas por parte del centro supusiera la vulneración de los derechos fundamentales a la intimidad o a la protección de datos de carácter personal. La Sala consideró que la información facilitada poseía relevancia económica y se obtuvo en virtud de una habilitación legal específica, al ajustarse a la que, conforme al art. 93 de la LGT, puede ser recabada por la Agencia Tributaria. GÓMEZ VARELA, E.: “La solicitud por Hacienda de facturas de escolarización no vulnera el derecho a la intimidad”, *Revista Aranzadi Doctrinal*, núm. 9/2016.

48 GARCÍA-OVIES SARAÑDESE, I.: «El procedimiento de protección de los derechos fundamentales y el recurso de amparo», en A.A.V.V.: *Estudios sobre el proceso contencioso-administrativo en materia tributaria*, MERINO JARA, I., LUCAS DURÁN, M. y ALONSO MURILO, F. (Coords.), op. cit., pág. 722.

49 En efecto, el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos proclama como derechos de toda persona acusada de un delito durante el proceso, entre otros, la no autoinculpación, y en su art. 14.3 g) establece el derecho a no ser obligado a declarar contra sí mismo ni a confesarse culpable. Por su parte, el CEDH no lo consagra de manera expresa, pero el TEDH lo considera incluido en el núcleo del *derecho a un proceso equitativo*, establecido en el art. 6, uno de los preceptos más utilizados a la hora de alegar una vulneración del Convenio por parte de las autoridades estatales, y ello a pesar de que su aplicación en el ámbito tributario aparece limitada por el carácter público de la obligación tributaria.

muy restrictiva y no enteramente conforme con la del TEDH. Se trata de problema complejo en el que, como señala SIMÓN ACOSTA, ha de buscarse un equilibrio justo entre el derecho de la Hacienda pública a obtener los datos necesarios para liquidar el impuesto y el derecho fundamental de toda persona a guardar silencio cuando se le imputa un delito o una infracción administrativa. La solución legal hasta ahora amparada por la doctrina del TC recibe constantes críticas de la doctrina científica, pues la simple separación formal de procedimientos con aportación al procedimiento sancionador de las pruebas y documentación acumuladas en el procedimiento tributario no garantiza, como es obvio, el derecho a guardar silencio frente a la Administración cuando persigue a un presunto infractor que fue obligado, bajo amenaza de sanción, a declarar contra sí mismo en la fase de liquidación del tributo⁵⁰.

3.2. La cuestión de la protección constitucional de los principios de justicia tributaria del art. 31.1 de la Constitución. El caso específico del derecho a la igualdad tributaria.

El art. 31.1 de la CE se encuentra situado dentro del Capítulo II ("*derechos y libertades*") del Título I. En consecuencia, es una norma directamente aplicable por todos los poderes públicos –incluidos los Tribunales–, sin que esa aplicabilidad se encuentre condicionada a su desarrollo por Ley, como ocurre con los llamados principios rectores de la política social y económica contenidos en el Capítulo III del Título I de la Norma Fundamental (art. 53.1 y 53.3 de la CE)⁵¹. Sin embargo, el art. 31.1 de la CE se encuentra colocado en la Sección 2ª ("*De los derechos y deberes de los ciudadanos*") del Capítulo II del Título I. Por ello, podría parecer que la tutela de los principios tributarios recogidos en dicho precepto no podría llevarse a cabo a través del proceso contencioso-administrativo de la Ley 29/1998 y del ulterior recurso de amparo (sin perjuicio de que pudiera motivarse la interposición de un *recurso de inconstitucionalidad* o la *cuestión de inconstitucionalidad* contra las leyes y disposiciones normativas con fuerza de ley). No obstante, como veremos más adelante, el TC contempla la posibilidad de fundar un recurso de amparo en la infracción de los principios tributarios recogidos en el art. 31.1 de la CE⁵².

En este sentido, resulta inexcusable la mención a la STC núm. 209/1988, de 10 de diciembre, por la trascendental doctrina que estableció en relación al ámbito objetivo del recurso de amparo por vulneración de los principios del art. 31.1 de la CE y, en concreto, sobre el alcance del *principio de igualdad* en materia tributaria, lo que supuso un hito en la jurisprudencia constitucional sobre la admisibilidad de un recurso de amparo por vulneración del principio de igualdad en el que se inspira el sistema tributario, al reconocer para "*el recurrente el derecho a no ser discriminado fiscalmente por el hecho de haber contraído matrimonio y a hacer por separado su declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*", por lo que –concluyó el Tribunal– "*ha de otorgársele, por consiguiente, el amparo que de este Tribunal solicita*"⁵³.

50 SIMÓN ACOSTA, E.: "Allanamiento del domicilio y autoincriminación en el procedimiento tributario", *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 906/2015.

51 Como ha dicho la STC de 21 de diciembre de 1982: "*No puede en modo alguno olvidarse la eficacia directa e inmediata que la Constitución tiene como norma suprema del ordenamiento jurídico, sin necesidad de esperar a que resulte desarrollada por el legislador ordinario en lo que concierne a los derechos fundamentales y libertades públicas*".

52 RODRÍGUEZ CARBAJO, J. R.: "Principios tributario y recurso de amparo", en A.A.V.V.: *El sistema económico en la Constitución española, Volumen II*, Ministerio de Justicia, 1994, pág. 1605.

53 Doctrina que, sin embargo, no tuvo la continuidad deseada para haber concretado con precisión el alcance de esta jurisprudencia hacia una extensión mayor del recurso de amparo ante cualquier disputa sobre el derecho a la igualdad en materia tributaria en relación con el resto de los principios en la consagración de los tributos, que hubiera implicado acceder al recurso de amparo en el ámbito tributario generando expectativas significativas entre los ciudadanos con motivo de las disposiciones accesibles al recurso de amparo en materia tributaria. SÁNCHEZ SÁNCHEZ, E. Mª.: *El principio de igualdad en materia tributaria*, op. cit., pág. 201.

A la hora de decidir la admisión de recursos de amparo en que es invocado el principio de igualdad ante la ley tributaria (a menudo en conexión con el principio de capacidad económica), se ha servido de criterios no muy consistentes afirmando que *"no toda proclamación constitucional del principio de igualdad es reconducible, sin más, a la efectuada por el art. 14 CE y específicamente no lo es la del principio de igualdad en materia tributaria contenida en el art. 31.1 CE"*; acudiendo en su resolución a fórmulas tópicas como la existencia o no en el caso de un *enlace subsumible* en el marco del art. 14 CE para admitir a trámite un recurso por vulneración del derecho a la igualdad tributaria ⁵⁴. La doctrina restrictiva del TC sobre el recurso de amparo en materia tributaria cuando entran en juego los arts. 14 y 31.1 CE, que se apoya en la distinción entre las diferencias normativas por razones subjetivas o cualidades personales de los sujetos (nacimiento, raza, sexo, creencia, etc.), a las que se refiere el art. 14 CE, y las contempladas en el art. 31.1 CE en relación con el principio de igualdad tributaria, basadas en razones objetivas atinentes a la renta, el patrimonio o el consumo como manifestaciones de riqueza o capacidad económica (específicamente reconducibles estas por el cauce del recurso o cuestión de inconstitucionalidad), reduce ciertamente las posibilidades de este instrumento de defensa de los ciudadanos de apelación directa a los principios constitucionales en materia tributaria ⁵⁵.

Así, el elemento sustancial que definirá una vulneración del principio de igualdad ante la ley a través de la igualdad tributaria será las desigualdades entre contribuyentes que no se encuentren fundamentadas en motivaciones de índole objetiva ⁵⁶. Quizá las razones de esta jurisprudencia se encuentren en el volumen que soporta el recurso de amparo, y no sea conveniente abrir la puerta del art. 14 de la CE para que, de forma indiscriminada, se admitan las lesiones del art. 31.1 CE. Dicha aptitud se pretendió paliar asimismo con la llegada de la nueva redacción del art. 50.1 b) de la LOTC otorgada por la Ley Orgánica núm. 6/2007, de 24 de mayo, que introdujo como requisito imprescindible para interponer la demanda de amparo la alegación de una *especial trascendencia constitucional*, que ha sido ratificado por la doctrina del TC ⁵⁷.

4. Consideraciones finales.

El sistema de garantías jurisdiccionales de los derechos fundamentales que deriva del texto de la Constitución dista de ser una cuestión pacífica, siendo, por el contrario, numerosos los problemas que plantea la exégesis del art. 53.2 del texto constitucional y de la LJCA en este punto. De entre ellos, ha preocupado especialmente a la doctrina procesalista la concreta articulación de los procedimientos contencioso-administrativos especiales para la protección de derechos

⁵⁴ Para más detalle, vid. el ATC núm. 392/1985, de 12 de junio (FJ 2º), donde se explicita que *"el art. 31 de la Constitución, no tiene vínculo subsumible en el marco del art. 14 CE"*, y posteriormente en la STC 54/1993, de 15 de febrero (FJ 1º), expuso que *"con todo, han de rechazarse las demandas de amparo en las que, con excusa de la solicitud directa del art. 14 de la CE, y sin una relación asumible en el ámbito de este precepto, lo que evidentemente se revela es una infracción de los principios tributarios de capacidad económica, de justicia, de igualdad tributaria y de progresividad del art. 31.1 CE"*. Asimismo, entre otros, los AATC 230/1984, de 11 de abril (FJ 1º), y 388/1984, de 27 de junio (FJ 2º). RODRÍGUEZ CARBAJO, J. R.: "Principios tributarios y recurso de amparo", en A.A.V.V.: *El sistema económico en la Constitución española*, Volumen II, op. cit., págs. 1605 a 1610.

⁵⁵ RODRÍGUEZ BEREJO, A.: «La reforma del recurso de amparo», op. cit., pág. 690.

⁵⁶ *"El término más cardinal que definiría una vulneración del principio de igualdad ante la ley a través de la igualdad ante la ley a través de la igualdad tributaria serán las desigualdades entre contribuyentes que no se encuentren tan cimentadas en estimulaciones de índole objetiva"*. PATÓN GARCÍA, G.: *La interpretación del principio de igualdad tributaria según el Tribunal Constitucional español*, Ed. Sunat, 2012, pág. 225.

⁵⁷ RUÍZ ZAPATERO, G. G.: "¿Tendrá el recurso de amparo tributario "trascendencia constitucional?", *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 17/2007. Para un análisis de las críticas vertidas sobre el referido requisito por lo que puede suponer de merma en la protección de los derechos fundamentales, vid. MARAÑA SÁNCHEZ, J. Q.: "El recurso de amparo y el requisito de la especial trascendencia constitucional. STEDH de 20 de enero de 2015", *El Consultor de los Ayuntamientos*, núm. 9 quincena del 15 al 29 de mayo de 2015, págs. 1143 y sigs.



La doctrina restrictiva del TC sobre el recurso de amparo en materia tributaria cuando entran en juego los arts. 14 y 31.1 CE, reduce ciertamente las posibilidades de este instrumento de defensa de los ciudadanos de apelación directa a los principios constitucionales en materia tributaria.

fundamentales con el ordinario y su posible interposición simultánea o sucesiva, una cuestión, como hemos visto, íntimamente conectada a la concepción que se posea sobre cuál sea concretamente el objeto del procedimiento de amparo *judicial* de los arts. 119 a 122 de la LJCA. A nuestro juicio, cuanto más se admita la ampliación del objeto de este procedimiento a las cuestiones de legalidad vinculadas a la lesión de alguno de los derechos, menos necesidad habrá de articular fórmulas que permitan acudir subsidiariamente, y para garantizar la tutela judicial efectiva, al procedimiento ordinario.

A un nivel específicamente fiscal, al margen de las libertades y derechos reconocidos en el artículo 14 y la Sección primera del Capítulo segundo del Título I de la CE que pudieran verse vulnerados por normas fiscales o por actos de aplicación de estas, el posible acceso de las violaciones de los principios de capacidad económica, de justicia, igualdad y progresividad del art. 31.1 CE a la doble vía de tutela jurisdiccional privilegiada de aquellos exigirá, de acuerdo con la vigente jurisprudencia del TC en la materia, la concurrencia de un *razonable enlace subsumible* en el marco de una lesión inferida a la igualdad ante la ley tributaria del art. 14 CE.

Por otro lado, al examinarse la “*especial trascendencia constitucional*” de un recurso de amparo en materia tributaria, el TC deberá examinar con sumo cuidado, atendiendo a las circunstancias del caso, la cuestión crucial del “*enlace subsumible en el marco del art. 14 CE*” sin reiteración mecánica y acrítica de su propio acervo jurisprudencial, sin automatismos interpretativos, a fin de evitar que el derecho de todos los llamados a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos a ser tratados de manera igual (en la ley y ante su aplicación) no quede supeditado en el Derecho tributario al mero interés fiscal implícito en toda política tributaria, con la consiguiente devaluación de los principios constitucionales de justicia tributaria ⁵⁸.

5. Bibliografía.

- AGUALLO AVILÉS, Á.: “Aproximación al contenido constitucional de los derechos a la intimidad y a no autoincriminarse: una interpretación constitucional de las SSTC 110/1984 y 76/1990”, *Revista Quincena Fiscal*, núm. 21/2003.
- ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J.: *La inviolabilidad del domicilio ante la Inspección de los Tributos*, Ed. La Ley, Madrid, 2007.
- «La adopción de medidas cautelares al hilo de las intromisiones practicadas por los órganos de la Inspección de los tributos en el domicilio de los obligados tributarios: la dudosa constitucionalidad de alguna de las previsiones contenidas en el nuevo Reglamento de Gestión, Inspección y Aplicación de los tributos», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 11/2007.
- CALDERÓN ORTEGA, J. M.: “El TJUE confirma la aplicación del derecho fundamental de *ne bis in idem* en el marco de litigios tributarios”, *Revista Quincena Fiscal*, núm. 11/2013.

58 RODRÍGUEZ BEREJO, A.: «La reforma del recurso de amparo», *op. cit.*, págs. 690 y 691.

- CARA FUENTES, E. I.: *El amparo judicial de los Derechos fundamentales ante los Tribunales de lo Contencioso-Administrativo*, Ed. Fundación de Asesores Locales, 2016.
- CHECA GONZÁLEZ, C.: «La inviolabilidad fiscal del domicilio de las personas jurídicas», *Revista Quincena Fiscal*, núm. 19/2010.
- DE LA OLIVA SANTOS, A.: «Sobre el objeto del proceso administrativo especial de protección de los derechos fundamentales», *La Ley: Revista jurídica española de doctrina, jurisprudencia y bibliografía*, núm. 2, 1990.
- DE MIGUEL CANUTO, E.: «Metodología en la definición y en la protección de los derechos fundamentales de la Unión Europea», *Tribuna Fiscal*, núm. 255, enero de 2012.
- FUERTES LÓPEZ, F. J.: «El procedimiento especial de protección de los derechos fundamentales de la persona», en A.A.V.V.: *Grandes Tratados. Practicum Proceso Contencioso-Administrativo 2015*, Ed. Aranzadi, 2014.
- GARBERÍ LLOBREGAT, J.: «Sobre la censurable posibilidad de interponer simultáneamente el proceso administrativo ordinario y el especial para la protección de los derechos fundamentales previamente al recurso de amparo», *Diario La Ley*, núm. 6589, Sección Documento on-line, 2006.
- GARBERÍ LLOBREGAT, J. y GONZÁLEZ NAVARRO, A.: *Práctica del recurso contencioso-administrativo para la protección de los derechos fundamentales de la persona (Comentarios, formularios y casos prácticos)*, Ed. Civitas-Thomson Reuters, 2013.
- GARCÍA RODRÍGUEZ, A. M.: «Trámite de inadmisibilidad en el procedimiento especial de protección de los derechos fundamentales dentro de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa», *El Consultor de los Ayuntamientos*, núm. 17, quincena del 15 al 29 de septiembre de 2003.
- GARCÍA-OVIES SARANDESES, I.: «El procedimiento de protección de los derechos fundamentales y el recurso de amparo», en A.A.V.V.: *Estudios sobre el proceso contencioso-administrativo en materia tributaria*, MERINO JARA, I., LUCAS DURÁN, M. y ALONSO MURILO, F. (Coords.), Ed. Bosch, 2015.
- GÓMEZ VARELA, E.: «La solicitud por Hacienda de facturas de escolarización no vulnera el derecho a la intimidad», *Revista Aranzadi Doctrinal*, núm. 9/2016.
- MARAÑA SÁNCHEZ, J. Q.: «El recurso de amparo y el requisito de la especial trascendencia constitucional. STEDH de 20 de enero de 2015», *El Consultor de los Ayuntamientos*, núm. 9 quincena del 15 al 29 de mayo de 2015.
- MARTÍNEZ ALARCÓN, M^a. L.: «Nota sobre la dualidad de vía (alternatividad) para la protección de los derechos fundamentales en el contencioso-administrativo», *Revista de Estudios Políticos*, núm. 107, enero-marzo de 2000.
- NAVARRO FAURE, A.: «El domicilio constitucionalmente protegido en la Ley General Tributaria», *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 138, 2008.
- PATÓN GARCÍA, G.: *La interpretación del principio de igualdad tributaria según el Tribunal Constitucional español*, Ed. Sunat, 2012.
- RODRÍGUEZ BEREJO, A.: «La reforma del recurso de amparo», *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 151 (julio/septiembre de 2011).

- RODRÍGUEZ CARBAJO, J. R.: "Principios tributario y recurso de amparo", en A.A.V.V.: *El sistema económico en la Constitución española*, Volumen II, Ministerio de Justicia, 1994.
- RUÍZ ZAPATERO, G. G.: "¿Tendrá el recurso de amparo tributario "trascendencia constitucional?", *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 17/2007.
- SÁNCHEZ ADSUAR, M.: «El proceso especial en materia de Derechos Fundamentales en el ámbito de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa», *El Consultor de los Ayuntamientos*, núm. 5, quincena del 15 al 29 de marzo de 2002.
- SÁNCHEZ SÁNCHEZ, E. M^a.: *El principio de igualdad en materia tributaria*, Ed. Thomson Reuters Aranzadi, 2016.
- SIMÓN ACOSTA, E.: "Allanamiento del domicilio y autoincriminación en el procedimiento tributario", *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 906/2015.



Estudios

Entrada y registro en el domicilio del contribuyente

Carlos David Delgado Sancho

Inspector de Hacienda del Estado

Resumen

La entrada y registro en el domicilio del contribuyente hay que analizarla desde varios puntos de vista, primero, habrá que determinar si el domicilio está o no protegido constitucionalmente, segundo, constatar si estamos en presencia de un ilícito penal o tributario, tercero, verificar si el domicilio corresponde a una persona física o a una sociedad, por último, diferenciar si nos referimos a la entrada y registro o solo a la entrada en el domicilio del contribuyente. En el ámbito penal el registro es concomitante a la entrada, no así en el ámbito tributario, donde solo está regulada la entrada, y, ni la Ley general tributaria faculta al Inspector de Hacienda para realizar registros, ni la Ley de la jurisdicción contencioso-administrativa habilita al Juez de lo contencioso para autorizarlos, máxime teniendo en cuenta que la Ley orgánica 13/2015 exige autorización judicial para el registro de ordenadores.

Palabras clave

derechos fundamentales, presunción de inocencia, principio de proporcionalidad, prueba ilícita, sistema informático.

Recibido el 17-07-2018/Aceptado el 16-08-2018

The entry and registration in the address of the taxpayer

Abstract

The entry and registration in the address of the taxpayer must be analyzed from several points of view, first, it will be necessary to determine if the domicile is constitutionally protected or not, second, to verify if we are in the presence of a criminal or tax crime, third, to verify if the address corresponds to a natural person or a company, finally, differentiate if we refer to the entry and registration or only to the entry in the taxpayer's address. In the criminal sphere, registration is concomitant with entry, but not in the tax area, where only entry is regulated, and neither the General Tax Act empowers the Inspector of the Treasury to register, nor the Law of contentious-administrative jurisdiction authorizes the litigation judge to authorize them, especially taking into account that Organic Law 13/2015 requires judicial authorization for the registration of computers.

Keywords

fundamental rights, presumption of innocence, principle of proportionality, illegal evidence, computer system.

Sumario

1. Introducción.
 - 1.1. Orden jurisdiccional competente.
 - 1.2. Concepto constitucional de domicilio.
 - 1.3. Entrada versus registro.
2. El principio de proporcionalidad.
 - 2.1. El principio de proporcionalidad en el ámbito penal.
 - 2.2. El principio de proporcionalidad en el ámbito administrativo.
3. Prueba ilícita y prueba irregular.
 - 3.1. Prueba ilícita.
 - 3.2. Prueba irregular.
4. Entrada y registro en el domicilio del contribuyente durante el proceso penal.
 - 4.1. La regulación del delito contra la Hacienda Pública en la Ley orgánica 7/2012.
 - 4.2. El consentimiento del titular.
 - 4.3. El auto de entrada y registro.
 - 4.4. Registro de libros y papeles.
5. Entrada en el domicilio del contribuyente durante el procedimiento inspector.
 - 5.1. Entrada en domicilio que no está constitucionalmente protegido.
 - 5.2. Entrada en el domicilio protegido constitucionalmente.
 - 5.3. Registro en el domicilio del contribuyente.
6. Bibliografía.

1. Introducción.

Los derechos fundamentales son inherentes a la persona, por tanto anteriores a la formación de los Estados y al nacimiento de los ordenamientos jurídicos, los cuales se limitan a protegerlos y garantizarlos, pero en ningún caso los crean, y aunque no tienen carácter absoluto son inviolables, ya que ninguna persona, pública o privada, tiene poderes ni facultades para suprimirlos, ni agravarlos, en consecuencia, siendo muy importante su rango constitucional y la internacionalización de los mismos, su máxima garantía radica en la interpretación que hagan los Tribunales de los citados textos normativos, de forma que una sociedad será tanto más democrática cuanto más se respeten los derechos y libertades inherentes a la persona.

José M. Serrano Alberca¹, citando a Pérez Serrano, señala: “El derecho a la inviolabilidad del domicilio fue reconocido en la Declaración de Virginia (1776, artículo X) como reacción contra las prácticas abusivas de las autoridades inglesas que expedían mandamientos en blanco para efectuar registros. Se reitera en la enmienda cuarta de los Estados Unidos y se reconoce en todas las Constituciones y en las Declaraciones Internacionales de Derechos”. En nuestro país, ya la Constitución de 1812 garantiza el derecho a la inviolabilidad del domicilio, señalando el artículo 18.2 de la Constitución de 1978 que “ninguna entrada o registro podrá hacerse en él sin consentimiento del titular o resolución judicial, salvo en caso de flagrante delito”, pero como indica Nieto García², a diferencia del redactado de nuestro texto constitucional, en el derecho comparado “se establecen abundantes precisiones de carácter finalista y, además, se posibilita una regulación concreta por parte de la legislación ordinaria”, citando concretamente el artículo 14 de la Constitución italiana de 1947, que prevé la regulación por leyes especiales de “las averiguaciones y las inspecciones por motivos de sanidad e inmunidad pública o con fines económicos y fiscales”, así como el artículo 13 de la Ley Fundamental de Bonn de 1948 que admite restricciones a la inviolabilidad adoptadas mediante ley “ante peligro común o de la vida humana” y para “prevenir peligros por la seguridad y el orden públicos, especialmente para subsanar la escasez de viviendas, combatir una amenaza de epidemia o proteger a menores en peligro”.

El artículo 18.2 hay que interpretarlo conforme a la Declaración Universal de Derechos Humanos y los tratados y acuerdos internacionales sobre las mismas materias ratificados por España (CE 10.2), entre los que podemos citar el Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales (Roma, 1950), el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos (Nueva York, 1966) y la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea de 7 diciembre de 2000 (versión consolidada subsiguiente al Tratado de Lisboa de 13 de diciembre de 2007). De los citados tratados nos interesa reproducir el artículo 8 del Convenio de Roma que, tras proclamar que toda persona tiene derecho al respeto de su vida privada y familiar, de su domicilio y de su correspondencia, señala que “no podrá haber injerencia de la autoridad pública en el ejercicio de este derecho, sino en tanto en cuanto esta injerencia esté prevista por la ley y constituya una medida que, en una sociedad democrática, sea necesaria para la seguridad nacional, la seguridad pública, el bienestar económico del país, la defensa del orden y la prevención del delito, la protección de la salud o de la moral, o la protección de los derechos y las libertades de los demás”. De este artículo hay que resaltar la frase “esta injerencia esté prevista por la ley”, ya que luego la utilizaremos para constatar que ni el Juez de lo contencioso ni el Inspector de Hacienda están habilitados por ley para autorizar o efectuar registros.

El derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio del contribuyente, como el de cualquier otro ciudadano, está tutelado por los Tribunales ordinarios por un procedimiento basado en los principios de preferencia y sumariedad y, en su caso, a través del recurso de amparo ante el Tribunal Constitucional (CE 53.2), pero como dicha tutela se puede hacer valer ante dos órdenes jurisdiccionales, lo vamos a

1 AA. VV. *Comentarios a la Constitución*. Director: Fernando Garrido Falla. Editorial Civitas, 2ª edición. Madrid 1985, página 367.

2 Alejandro Nieto García. “Actos administrativos cuya ejecución precisa una entrada domiciliaria”. *Revista de Administración Pública*, nº 112/1987.



Una sociedad será tanto más democrática cuanto más se respeten los derechos y libertades inherentes a la persona.

estudiar efectuando una triple distinción, primero, habrá que determinar si estamos ante un ilícito penal o tributario, segundo, habrá que constatar si se trata del domicilio de una persona física o jurídica, si bien nos centraremos en el domicilio de las sociedades mercantiles, pues en el ámbito tributario es infrecuente solicitar la entrada en el domicilio de las personas físicas, por último, habrá que verificar si nos referimos a la entrada y registro o exclusivamente a la entrada en el domicilio del contribuyente.

1.1 Orden jurisdiccional competente.

El contribuyente que haya incurrido en un presunto delito contra la Hacienda Pública queda sometido al orden jurisdiccional penal, por lo que la liquidación vinculada a delito se practicará aplicando el Código penal, la Ley de enjuiciamiento criminal y la ley propia del tributo defraudado, ya que el delito fiscal es un tipo penal en blanco, estando regulada la entrada y registro de su domicilio en los artículos 545 y siguientes de la Ley de enjuiciamiento criminal, y obviamente, la restricción de estos derechos fundamentales requiere autorización del Juez de instrucción mediante auto motivado³, no obstante desde la entrada en vigor de la Ley orgánica 5/2010, de 22 de junio, de modificación del Código penal, las personas jurídicas, si bien no pueden cometer delitos –*societas delinquere non potest*–, responden criminalmente del delito contra la Hacienda Pública cometido por sus administradores⁴, siendo compatibles las penas impuestas al administrador y a la sociedad, pero respetando el Código penal el principio de proporcionalidad, al indicar su artículo 31.ter.1 que “cuando como consecuencia de los mismos hechos se impusiere a ambas la pena de multa, los Jueces o Tribunales modularán las respectivas cuantías, de modo que la suma resultante no sea desproporcionada en relación con la gravedad de aquellos”.

La analogía no se admite ni en Derecho penal (CP 4.1) ni en Derecho tributario (LGT 14), pues como indica Rodríguez Ramos⁵, la vigencia del principio de legalidad de los delitos y de las penas, impone al Juez de lo penal límites claros en la interpretación de las leyes penales, vetando la interpretación extensiva *in peius* o *in malam parte* y admitiendo en cambio la analogía *in bonam parte*, si bien como advierte Lasarte Álvarez⁶ esa prohibición afecta a la analogía *legis* –un vacío normativo concreto es rellenado acudiendo a otra norma concreta y determinada que da una solución extensible al supuesto carente de regulación–, pero no a la analogía *iuris*, en la que la insuficiencia de la norma se suple aplicando los principios generales del derecho, ya sean los propios de la disciplina de la norma que se integra o bien pertenezcan a otras ramas del derecho, siempre y cuando la misma no se utilice para una interpretación extensiva contra reo.

El conocimiento de los ilícitos tributarios corresponde a la jurisdicción contencioso-administrativa, bien entendido que el Juez de lo contencioso en cuanto aprecie el más mínimo indicio de criminalidad declinará su competencia en el orden penal, pero como veremos más adelante en el ámbito tributario no hay regulación alguna referida a la inviolabilidad del domicilio constitucionalmente protegido de

3 En el ámbito penal, la inviolabilidad del domicilio es un derecho fundamental de configuración legal, pero está pendiente de desarrollo en el ámbito tributario, ya que la Ley general tributaria solo regula el domicilio fiscal.

4 El artículo 31.quinquies del Código penal exime de responsabilidad criminal a determinadas personas jurídicas, pero además, las mismas no responden de todos los delitos.

5 Luis Rodríguez Ramos. *Compendio de Derecho Penal. Parte General*. Editorial Dykinson. Madrid 2006, página 66.

6 Carlos Lasarte Álvarez. *Principios de Derecho Civil I. Parte General y Derecho de la Persona*. Editorial Marcial Pons, 12ª edición. Madrid 2006, página 79.

los contribuyentes, pues ni el Código penal ni la Ley de enjuiciamiento criminal son fuentes del ordenamiento tributario –en realidad no son fuente de ninguna otra rama del derecho–, de una parte, porque el artículo 4.2 del Código civil señala que las leyes penales no se aplicarán a supuestos ni en momentos distintos de los comprendidos expresamente en ellas, de otro lado, porque el artículo 7 de la Ley general tributaria, cuando enumera las disposiciones por las que se rigen los tributos, solo considera derecho supletorio las disposiciones generales del Derecho administrativo y los preceptos de derecho común, entendiéndose por tal, en el sistema mercantil de fuentes, el Derecho civil, en cuanto derecho privado general, o en palabras de José A. Antón Pérez⁷, el propio Código civil, al señalar el artículo 4.3 del citado código que las disposiciones del mismo se aplicarán como supletorias en las materias regidas por otras leyes, en definitiva, el ordenamiento penal se debe completar con el Derecho tributario, pero no al revés. No obstante, Álvarez Martínez⁸ con base en la sentencia 50/1995 del Tribunal Constitucional, de 23 de febrero, señala que la Ley de enjuiciamiento criminal, en tanto en cuanto regula el contenido esencial del derecho a la inviolabilidad del domicilio, es aplicable de forma analógica en el ámbito tributario.

El *ius puniendi* del Estado –el derecho a castigar– puede materializarse tanto con la imposición de penas como de sanciones administrativas, pero las normas penales tampoco son fuente del Derecho tributario sancionador. El Tribunal Constitucional, desde su sentencia 18/1981, de 8 de junio, ha asumido la jurisprudencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, declarando 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”, si bien están por descubrir esos “matices”, habiendo advertido el propio Tribunal Constitucional (STC 246/1991, de 19 de diciembre) de la cautela con la que conviene operar cuando de trasladar garantías constitucionales extraídas del orden penal al Derecho administrativo sancionador se trata, operación que no puede hacerse de forma automática, porque la aplicación de dichas garantías al procedimiento administrativo solo es posible en la medida en que resulten compatibles con su naturaleza. En cualquier caso, dichos principios son fuente del Derecho tributario sancionador, ya que los mismos se han incorporado al ordenamiento tributario, en concreto, al artículo 178 de la Ley general tributaria, cuyo principal cometido, con independencia de su carácter informador de esa rama del derecho, es delimitar la potestad sancionadora de la Administración tributaria, salvaguardando los derechos fundamentales de los contribuyentes.

1.2 Concepto constitucional de domicilio.

La sentencia 22/1984 del Tribunal Constitucional, de 17 de febrero, es la primera que analiza la inviolabilidad del domicilio, y de ella podemos deducir los dos requisitos que debe reunir el citado concepto, uno objetivo constituido por un espacio separado de forma inequívoca del entorno físico exterior y de acceso restringido, otro subjetivo variable en función de la naturaleza jurídica de la persona, en las físicas tendente a ejercitar la propia intimidad personal o familiar, en las jurídicas para preservar su ámbito de privacidad, de forma que la inviolabilidad del domicilio constituye un derecho fundamental de la persona que garantiza su ámbito de intimidad o privacidad dentro del espacio que la misma elige, el cual queda exento o inmune a las invasiones o agresiones exteriores, de otras personas o de la autoridad pública, incluidas las que puedan realizarse sin penetración física en el mismo, por medio de aparatos mecánicos, electrónicos u otros análogos⁹, en palabras de la

7 AA. VV. *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*. Tomo I. Coordinador: Narciso Amorós Rica. Editorial EDESA. Madrid 1982, página. 106.

8 Joaquín Álvarez Martínez. “La práctica y ejecución material de las invasiones domiciliarias al hilo de la realización de actuaciones inspectoras: examen de su régimen jurídico y de sus aspectos más controvertidos”. *CEF Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 375/2014.

9 La sentencia de 20 de abril de 2016 (TS 2ª, recurso 1789/2015) anula la de instancia, al considerar que la observación realizada – valiéndose de unos prismáticos– por los agentes de policía del interior de la vivienda del principal acusado desde un inmueble próximo, vulnera el artículo 18.2 de la Constitución, sin que pueda aceptarse que unas persianas no bajadas o unas cortinas no corridas por el morador transmiten una autorización implícita para la observación del interior del inmueble.

sentencia 228/1997 del Tribunal Constitucional, de 16 de diciembre, “la inviolabilidad del domicilio tiene por objeto proteger un ámbito de privacidad que se proyecta sobre un determinado espacio físico cuyo titular reserva y excluye del conocimiento ajeno”, por tanto, tiene carácter instrumental respecto de la protección de la intimidad personal y familiar, pero no protege la propiedad de los inmuebles ni otras titularidades reales u obligacionales relativas a los mismos que puedan otorgar una facultad de exclusión respecto de terceros, por ejemplo, son domicilios constitucionalmente protegidos, los jardines (STS 2ª, 04.11.2002, recurso 236/2002), las habitaciones de un hotel (STC 10/2002, de 17 de enero), los camarotes de las embarcaciones (STS 2ª, 29.04.2011, recurso 10626/2010), la rebotica de una farmacia (STS 2ª, 03.09.2002, recurso 1601/2000), por el contrario, no todo espacio cerrado ni todo lugar que necesite el consentimiento del titular para que terceros puedan entrar en él lícitamente constituye domicilio constitucionalmente protegido, entre otros, los automóviles (STC 197/2009, de 28 de septiembre), los contenedores (STS 2ª, 23.06.2005, recurso 193/2004), las taquillas de los trabajadores (STS 2ª, 05.07.2003, recurso 985/2000), las cajas de seguridad (STS 2ª, 19.02.2003, recurso 1276/2000), los bares (STS 2ª, 22.11.2016, recurso 304/2016), los reservados de un club de alterne (STS 2ª, 16.04.2004, recurso 737/2002), un cajón de madera colocado en los bajos de una caravana accesible desde el exterior (STS 2ª, 18.10.1996, recurso 1678/1995), el buzón de correos (STS 2ª, 18.11.2008, recurso 10265/2008), etc.

La sentencia 137/1985 del Tribunal Constitucional, de 17 de octubre, extiende la inviolabilidad del domicilio a las personas jurídicas¹⁰ con base, no en el concepto de intimidad, sino en el de privacidad, de manera que no estarían constitucionalmente protegidos los locales abiertos al público durante los días y horas de apertura, las fábricas, almacenes, talleres, garajes, etc., por ejemplo, la sentencia 69/1999, de 26 de abril, señala: “Por tanto, cabe entender que el núcleo esencial del domicilio constitucionalmente protegido es el domicilio en cuanto morada de las personas físicas y reducto último de su intimidad personal y familiar. Si bien existen otros ámbitos que gozan de una intensidad menor de protección, como ocurre en el caso de las personas jurídicas, precisamente por faltar esa estrecha vinculación con un ámbito de intimidad en su sentido originario; esto es, el referido a la vida personal y familiar, solo predicable de las personas físicas. De suerte que, en atención a la naturaleza y la especificidad de los fines de los entes aquí considerados, ha de entenderse que en este ámbito la protección constitucional del domicilio de las personas jurídicas y, en lo que aquí importa, de las sociedades mercantiles, solo se extiende a los espacios físicos que son indispensables para que puedan desarrollar su actividad sin intromisiones ajenas, por constituir el centro de dirección de la sociedad o de un establecimiento dependiente de la misma o servir a la custodia de los documentos u otros soportes de la vida diaria de la sociedad o de su establecimiento que quedan reservados al conocimiento de terceros¹¹”.

Esta doctrina del Tribunal Constitucional produjo la modificación, vía Ley 37/2011, de 10 de octubre, de medidas de agilización procesal¹², del artículo 554 de la Ley de enjuiciamiento criminal, al que añade un número cuarto, pero inexplicablemente la citada reforma solo hace referencia al domicilio de las personas jurídicas “imputadas”, luego entonces, durante la sustanciación del proceso penal ¿la entrada en el domicilio de las personas jurídicas “no imputadas” requiere autorización judicial? La respuesta es negativa, pues como indica la sentencia de 20 de febrero de 2014 (TS 2ª, recurso

10 El concepto constitucional de domicilio de las personas jurídicas es más amplio que el de sus homónimos de derecho privado o público (STC 22/1984, de 17 de febrero), en concreto, más amplio que el domicilio social o fiscal.

11 Los locales de una empresa mercantil, de acuerdo con la sentencia de 24 de abril de 2010 (3ª, recurso 3791/2006), tienen diferentes grados de protección dependiendo de su destino, pues los utilizados para desarrollar sus actividades internas, bien porque en ellos se ejerza la habitual dirección y administración de la sociedad, bien porque sirvan de custodia de documentos u otros soportes de la vida diaria de la sociedad o de su establecimiento están amparados por la protección constitucional, y a falta de consentimiento –correctamente informado y terminantemente libre–, será necesario autorización judicial, sin embargo el resto de locales –establecimientos abiertos al público, centros laborales, comerciales, etc.– no son domicilio constitucionalmente protegido, de forma que la autorización del Delegado de Hacienda habilita la entrada en los mismos.

12 No tiene rango de ley orgánica, por lo que vulnera el artículo 81.1 de la Constitución.

1183/2013): “Idéntica tutela debiera dispensarse a la persona jurídica imputada que a la no imputada. Que la responsabilidad penal alcance a la persona jurídica no imponía nuevas previsiones en materia de medidas de investigación invasivas de derechos fundamentales. No ha pensado así el legislador y la Ley 37/2011 añadió un nuevo apartado cuarto al artículo 554 –entrada y registro domiciliario– con esta previsión que sirve de base al recurrente para su argumento: «Tratándose de personas jurídicas imputadas, el espacio físico que constituya el centro de dirección de las mismas, ya se trate de su domicilio social o de un establecimiento dependiente, o aquellos lugares en que se custodien documentos u otros soportes de su vida diaria que queden reservados al conocimiento de terceros»”.

La entrada y registro en el despacho de profesionales¹³ requiere autorización judicial, al verse afectados otros derechos fundamentales, como el secreto profesional, la intimidad de los clientes, el derecho a no declarar, etc., así lo corrobora la sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos de 22 de mayo de 2008 (*Iliya Stefanov c. Bulgaria*), y, en nuestro país¹⁴, la sentencia de 5 de diciembre de 2012 (TS 2ª, *Caso Ballena Blanca*, recurso 2216/2011) que en lo relativo a los despachos de abogados señaló que “la línea jurisprudencial más común es la de considerar que se precisa de autorización judicial para su registro, dada la naturaleza de la actividad que en ellos se desarrolla y la eventualidad de que se busquen datos o efectos reservados que puedan afectar a la intimidad y ámbito privado de la persona, y de los que, en este caso, el abogado se convierte en custodio”, debiendo especificar el auto judicial si el registro se refiere a los datos del propio profesional o a los de alguno o todos de sus clientes, pues como afirma Bosch Cholbi¹⁵ “allí donde estén ubicados los documentos de la vida diaria de esa otra empresa –persona física o jurídica– o despacho profesional –v.gr. la contabilidad o archivos informáticos de la gestión y dirección de esa otra empresa– en el despacho u oficina de su abogado o asesor fiscal, tendrán la consideración de domicilio constitucionalmente protegido para la empresa titular de los datos”.

1.3 Entrada versus registro.

En el ámbito penal, la entrada en un domicilio constitucionalmente protegido es consustancial a su registro, no así en el ámbito administrativo, pues de hecho el registro administrativo ni siquiera está regulado. La redacción primitiva del apartado 2 del artículo 87 de la Ley orgánica del poder judicial disponía que “corresponde también a los Juzgados de instrucción la autorización en resolución motivada para la entrada en los domicilios y en los restantes edificios o lugares de acceso dependiente del consentimiento de su titular, cuando ello proceda para la ejecución forzosa de los actos de la Administración”, apartado que fue suprimido por la Ley orgánica 6/1998, de 13 de julio, de reforma de la Ley orgánica del poder judicial, incorporándolo al artículo 91 de la cita norma, que indica que “corresponde también a los Juzgados de lo contencioso-administrativo autorizar, mediante auto, la entrada en los domicilios y en los restantes edificios o lugares cuyo acceso requiera el consentimiento del titular, cuando ello proceda para la ejecución forzosa de actos de la Administración”, por su parte, el artículo 8.6 de la Ley 29/1998 dispone: “Conocerán también los Juzgados de lo contencioso-administrativo de las autorizaciones para la entrada en domicilios y restantes lugares cuyo acceso requiera el consentimiento de su titular, siempre que ello proceda para la ejecución forzosa de actos de la Administración pública”. De los referidos preceptos nos interesa destacar la frase “para la ejecución forzosa de los actos administrativos”, ya que luego la utilizaremos para constatar que cuando la Inspección accede al domicilio del contribuyente, no lo

13 La sentencia de 20 de junio de 2003 (TS 2ª, recurso 2742/2001) dispone que nada tienen que ver las oficinas de una gestoría con el concepto de domicilio construido por el Tribunal Constitucional.

14 La sentencia de 15 de noviembre de 2016 de la Audiencia Nacional (Sala de lo Penal, recurso 3/2016) confirma la del Juzgado Central que condenó como cooperadores necesarios de un delito contra la Hacienda Pública al asesor fiscal –diseñó la operación conocida como *Sándwich Holandés*– y a la abogada, por ser conforme a derecho que la investigación de los clientes defraudadores se iniciara registrando el despacho profesional que facilitaba los conocimientos necesarios para urdir la trama evasora.

15 José Luis Bosch Cholbi. “La entrada y registro domiciliario por la Inspección de Hacienda: derechos y deberes de los obligados tributarios”, en *ECJ Leading Cases*, año III, vol. 2º, post núm. 632 de 11-11-2014. Enlace directo: <http://wp.me/p2wsiA-1kz> Recibido: 6-11-2014; Aceptado: 10-11-2014, ISSN 2386- 5385.



Quando la Inspección accede al domicilio del contribuyente, no lo hace para ejecutar de forma forzosa actos administrativos, sino para copiar archivos de los ordenadores del sujeto inspeccionado.

hace para ejecutar de forma forzosa actos administrativos, sino para copiar archivos de los ordenadores del sujeto inspeccionado.

La intervención judicial no tiene como finalidad reparar una supuesta lesión de un derecho o interés legítimo, como ocurre en otros supuestos, sino que constituye una garantía¹⁶ y, como tal, está destinada a prevenir la vulneración del derecho a la inviolabilidad del domicilio, así lo expresa la sentencia 139/2004 del Tribunal Constitucional, de 13 de septiembre, en estos términos: “En relación con los actos de la Administración cuya ejecución precisa de la entrada en un domicilio, que es el supuesto que ahora interesa, este Tribunal ha señalado que al Juez que otorga la autorización de entrada no le corresponde enjuiciar la legalidad del acto administrativo que pretende ejecutarse. Conviene advertir que esta doctrina, aunque se ha establecido en relación con el Juez de instrucción, que era quien antes de la reforma efectuada por la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa, otorgaba este tipo de autorizaciones, resulta igualmente aplicable a los Jueces de lo contencioso-administrativo, que son los ahora competentes para emitir aquellas en los casos en los que ello sea necesario para la ejecución de los actos de la Administración pública pues, en este concreto procedimiento, las atribuciones de estos Jueces se limitan únicamente a garantizar que las entradas domiciliarias se efectúen tras realizar una ponderación previa de los derechos e intereses en conflicto”.

Está por ver cómo reaccionaría el Juez que autoriza la injerencia en el derecho fundamental si supiera que la mera decisión de inspeccionar a un contribuyente vulnera el derecho a la presunción de inocencia, pues la inclusión en plan de inspección conlleva que el programa informático le asigne una deuda media, cuantificada de forma arbitraria y automática, en función de los objetivos recaudatorios del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, práctica que se ha extendido a las Dependencias de Gestión Tributaria y a las Aduanas¹⁷, pero la incriminación generalizada –se presume la mala fe del contribuyente, convirtiéndolo en un defraudador– no consigue reducir el fraude fiscal a términos razonables, sino generar un monto importante de deuda tributaria imposible de recaudar. La imputación de la deuda media vulnera el derecho a la presunción de inocencia y a ser informado de la acusación, contraviene el principio de legalidad, ya que la Hacienda Pública no está habilitada por ley para incriminar a los sujetos inspeccionados, e, incurre en arbitrariedad, pues la asignación de la citada deuda de referencia carece de toda motivación, violando el artículo 9.3 de la Constitución, pero como la misma también se exige al actuario, se transgrede el artículo 103.3 *in fine* de la Constitución, pues impide que el Inspector sea neutral, si bien tanto la Sala Segunda como la Sala Tercera del Tribunal Supremo (SSTS 2ª, 14.11.2003, recurso 1094/2002; 3ª, 23.02.2012, recurso 500/2004) consideran que el Inspector es imparcial. No obstante, quizá el efecto más pernicioso sea que fomenta el fraude fiscal e incentiva la economía sumergida, además de ser contraria a la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización, así como al Código de Buenas Prácticas Tributarias, por ello, de *lege ferenda* se deben modificar los objetivos de la Inspección, dejando de ser eminentemente recaudatorios para

¹⁶ La finalidad preventiva se cumple con la motivación del auto que autoriza la entrada en el domicilio, lo que permite comprobar si el Juez ha llevado a cabo una adecuada ponderación de los derechos o intereses en conflicto, y además, que autoriza la entrada del modo menos restrictivo posible.

¹⁷ Véase mi artículo “Incriminación y autoincriminación en el procedimiento inspector”, *CEF Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 385/2015.

convertirse en ariete contra el fraude fiscal, pues actualmente, si sumamos el fraude a la Hacienda Pública y a la Seguridad Social, un tercio de la economía española escapa al control de la Administración tributaria.

Es importante recalcar, como decíamos, que las normas antes referidas solo habilitan al Juez de lo contencioso para autorizar la entrada en el domicilio constitucionalmente protegido del contribuyente, y exclusivamente para la ejecución forzosa de actos administrativos, por lo que los registros que cita el artículo 113 de la Ley general tributaria se refieren exclusivamente al ámbito penal, en efecto, del juego del citado precepto y del artículo 142.2 *in fine* de la Ley general tributaria, se deduce que la Inspección de los Tributos no puede registrar los ordenadores¹⁸ del contribuyente –la injerencia no está prevista en la ley, en terminología del artículo 8 del Tratado de Roma–, al señalar el citado artículo 142.2 que “cuando en el ejercicio de las actuaciones inspectoras sea necesario entrar en el domicilio constitucionalmente protegido del obligado tributario, se aplicará lo dispuesto en el artículo 113 de esta ley”, precepto este último que indica que “cuando en los procedimientos de aplicación de los tributos sea necesario entrar en el domicilio constitucionalmente protegido de un obligado tributario o efectuar registros en el mismo, la Administración tributaria deberá obtener el consentimiento de aquel o la oportuna autorización judicial”, pero en realidad, los procedimientos de aplicación de los tributos se reducen al procedimiento inspector, y ello por las siguientes razones:

1. En los procedimientos de gestión tributaria, en especial, las actuaciones de comprobación limitada, no podrán realizarse fuera de las oficinas de la Administración tributaria (LGT 136.4), por lo que al estar vedada la entrada, no cabe siquiera plantearse la posibilidad de registro.
2. En el procedimiento de recaudación, a tenor del artículo 162.1 de la Ley 58/2003, los funcionarios que desarrollen funciones ejecutivas tendrán las facultades que se reconocen a la Administración tributaria en el artículo 142 de la Ley general tributaria, por lo que están habilitados para entrar en el domicilio del deudor¹⁹ para practicar embargos, no así para efectuar registros, aunque generalmente los mismos no serán necesarios para trabar los bienes muebles del deudor.
3. La Inspección de los Tributos está facultada, vía artículo 142 de la Ley 58/2003, para examinar documentos, así como para entrar y reconocer fincas, lo primero relacionado con la obligación de aportar libros, registros, informes, etc., regulada en el artículo 29.1.f) de la Ley general tributaria, la entrada y reconocimiento de fincas, en tanto en las mismas se desarrollen actividades o explotaciones sometidas a gravamen, existan bienes sujetos a tributación, se produzcan hechos imponible o supuestos de hecho de las obligaciones tributarias o exista alguna prueba de los mismos (LGT 142.2), pero la ley no prevé registros en el domicilio del sujeto inspeccionado.

Lógicamente no todas las facultades de la Inspección de los Tributos están reguladas en el artículo 142 de la Ley general tributaria, ya que en el propio articulado de la Ley 58/2003 encontramos otras competencias, por ejemplo, la adopción de medidas cautelares (LGT 146), efectuar requerimientos de información (LGT 93), incluso el artículo 173.5 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el 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, especifica determinadas facultades, entre las que cabe reseñar la de “verificar y analizar los sistemas y equipos informáticos mediante los que se lleve a cabo, total o parcialmente, la gestión de la actividad económica”, pero esta facultad no habilita ni para registrar los equipos informáticos, ni para hacer copias de los archivos, en primer lugar, porque posiblemente estemos en presencia de un exceso reglamentario, pero también porque el registro de dispositivos de almacenamiento masivo de información, como más tarde veremos, requiere autorización judicial.

18 Es posible acceder a los ficheros contables de las empresas, captándolos de la red inalámbrica, desde el exterior del domicilio del contribuyente e incluso contra su voluntad, pero tal actuación vulnera el artículo 18.2 de la Constitución.

19 El artículo 169.4 de la Ley general tributaria señala: “En todo caso, se embargarán en último lugar aquellos para cuya traba sea necesaria la entrada en el domicilio del obligado tributario”.

2. El principio de proporcionalidad.

El principio de proporcionalidad se aplica fundamentalmente en la adopción de medidas cautelares, en el apremio contra el patrimonio del deudor, en la individualización de la pena y la sanción administrativa, así como en la restricción de derechos, en este último aspecto, la limitación de todo derecho fundamental, y la inviolabilidad del domicilio no es una excepción, debe ser proporcional, y ello con independencia del orden jurisdiccional que estemos analizando, en lo que ahora importa, tanto el Juez de lo penal como el de lo contencioso, deben respetar el citado principio en los autos judiciales que autoricen la entrada en el domicilio del contribuyente, comparando fines y medios, por lo que el citado principio también es conocido como “proporcionalidad de los medios”, “proporcionalidad del sacrificio”, “proporcionalidad de la injerencia”, “prohibición de exceso”, etc., de manera que la resolución judicial que autoriza la entrada domiciliaria encarna una idea de justicia material, cual es la proscripción de todo sacrificio del derecho inútil, innecesario o desproporcionado, si bien como afirma Barnes Vázquez²⁰, el principio de proporcionalidad ni constituye un instrumento para imponer el propio y legítimo concepto de lo que es o no proporcionado, ni tampoco autoriza un juicio positivo, esto es, si la intervención judicial pudo ser más proporcionada, por lo que no sirve para medir o encontrar la solución más idónea, de mayor equilibrio, el medio óptimo por más moderado, sino solo para anular aquellas injerencias que se sitúen en el extremo inferior de la escala.

Señala González-Cuéllar Serrano²¹ que el principio de proporcionalidad en el derecho español comenzó a ser objeto de estudio a finales de la década de los ochenta, si bien es obra inicial de la más alta jurisprudencia de la Prusia del siglo XIX, que ya no concibe la actividad de policía como un poder ilimitado, sino como una potestad lícita en la medida que sea imprescindible y adecuada a los fines que persigue, adquiriendo carta de naturaleza a través de la “teoría de los tres escalones”, esto es que la medida limitadora de los derechos sea útil, necesaria y proporcional, elementos del principio de proporcionalidad que tienden a conseguir un fin legítimo con las medidas menos restrictivas, ponderando los beneficios obtenidos con los sacrificios infligidos. El test de proporcionalidad requiere subir los escalones antes citados, superando los tres juicios que pasamos a enumerar:

1. Utilidad o juicio de adecuación, que analiza la capacidad de la medida para conseguir los fines legalmente establecidos, si bien un fin legítimo no convierte por sí mismo en adecuados los medios utilizados para alcanzarlo. Se trata de un juicio “de mínimos”, acorde con el reconocimiento al legislador de un margen amplio de valoración política en el ejercicio de su competencia legislativa, que no conlleva un control de calidad o perfectibilidad de la norma, sino solamente verifica si la utilidad o adecuación de la injerencia supera el test de mínimos para lograr el fin perseguido.
2. Necesidad o juicio de indispensabilidad, pues solo se podrán restringir derechos cuando resulte estrictamente necesario para alcanzar los objetivos perseguidos por la norma, por lo que la medida será innecesaria cuando exista un medio alternativo, menos restrictivo de derechos, que consiga proteger el bien jurídico de forma similar, si bien no tiene por objeto seleccionar el mejor medio de todos los imaginables, el más eficaz, sino tan solo expulsar al innecesario²².

20 Javier Barnes Vázquez. “El principio de proporcionalidad. Estudio preliminar”. *Cuadernos de Derecho Público*, nº 5/1998.

21 Nicolás González-Cuéllar Serrano. “El principio de proporcionalidad en el Derecho Procesal Español”. *Cuadernos de Derecho Público*, nº 5/1998.

22 El Tribunal Constitucional, en sentencia 161/1997, de 2 de octubre, ha señalado: “Como hemos dicho en otras ocasiones, el control del Tribunal Constitucional sobre la existencia o no de medidas alternativas menos gravosas pero de la misma eficacia tiene un alcance y una intensidad muy limitadas, so pena de arrogarse un papel de legislador imaginario que no le corresponde y de verse abocado a realizar las correspondientes consideraciones políticas, económicas y de oportunidad que le son institucionalmente ajenas y para las que no está constitucionalmente concebido; por ello, esta tacha de desproporción solamente será aplicable cuando las medidas alternativas sean palmariamente de menor intensidad coactiva y de una funcionalidad manifiestamente similar a la que se critique por desproporcionada”.

3. Proporcionalidad en sentido estricto, ya que una medida será ponderada o equilibrada cuando se deriven más beneficios o ventajas para el interés general que perjuicios sobre otros bienes o valores en conflicto (STC 66/1995, de 23 de mayo). Se trata de un principio utilitarista, que pondera la libertad o los derechos individuales sacrificados por la intervención legislativa y los beneficios en términos de mayores márgenes de utilidad social que se deriven de su aplicación, pero que no cuestiona la validez del fin en sí mismo, ni los beneficios o costes que aisladamente entraña la aplicación de la medida de que se trate, sino la relación o proporción entre unos y otros.

En el último trimestre del año 2015, el principio de proporcionalidad se ha consolidado en nuestro ordenamiento jurídico, tanto en el orden penal como en el administrativo.

2.1 El principio de proporcionalidad en el ámbito penal.

El legislador español ha tardado casi cuarenta años –situación denunciada en la sentencia 184/2003 del Tribunal Constitucional, de 23 de octubre–, en regular las medidas de investigación tecnológica, al aprobar la Ley orgánica 13/2015, de 5 de octubre, de modificación de la Ley de enjuiciamiento criminal, pues con anterioridad tan solo un lacónico artículo 579 de la citada norma daba contenido al artículo 18.3 de la Constitución que limita el secreto de las comunicaciones a una resolución judicial, pero dicha norma, actual artículo 588.bis.a, dentro de los principios rectores²³, contiene los tres elementos del principio de proporcionalidad que *mutatis mutandi* podemos trasponer al derecho a la inviolabilidad del domicilio, indicando en relación a la proporcionalidad en sentido estricto: “Las medidas de investigación solo se reputarán proporcionadas cuando, tomadas en consideración todas las circunstancias del caso, el sacrificio de los derechos e intereses afectados no sea superior al beneficio que de su adopción resulte para el interés público y de terceros”.

2.2 El principio de proporcionalidad en el ámbito administrativo.

Las Leyes 39 y 40 del año 2015 regulan el principio de proporcionalidad para limitar los poderes de la Administración, tanto en lo relativo a la iniciativa legislativa y la potestad para dictar reglamentos y otras disposiciones, como en lo atinente a los principios de intervención de las Administraciones públicas para el desarrollo de una actividad, cuyos preceptos son derecho supletorio, pues ya vimos que el artículo 7.2 de la Ley general tributaria conceptúa como tal las disposiciones generales del Derecho administrativo.

El apartado 1 del artículo 129 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del procedimiento administrativo común de las Administraciones públicas, señala que “en el ejercicio de la iniciativa legislativa y la potestad reglamentaria, las Administraciones públicas actuarán de acuerdo con los principios de necesidad, eficacia, proporcionalidad, seguridad jurídica, transparencia, y eficiencia”, aclarando el apartado 2 del citado precepto que “en virtud de los principios de necesidad y eficacia, la iniciativa normativa debe estar justificada por una razón de interés general, basarse en una identificación clara de los fines perseguidos y ser el instrumento más adecuado para garantizar su consecución”, por último, el apartado 3 del referido artículo indica que “en virtud del principio de proporcionalidad, la iniciativa que se proponga deberá contener la regulación imprescindible para atender la necesidad a cubrir con la norma, tras constatar que no existen otras medidas menos restrictivas de derechos, o que impongan menos obligaciones a los destinatarios”.

El artículo 4.1 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de régimen jurídico del sector público, dispone que “las Administraciones públicas que, en el ejercicio de sus respectivas competencias, establezcan medidas que limiten el ejercicio de derechos individuales o colectivos o exijan el cumplimiento de requisitos para el desarrollo de una actividad, deberán aplicar el principio de proporcionalidad y

23 Especialidad, idoneidad, excepcionalidad, necesidad y proporcionalidad de la medida.

elegir la medida menos restrictiva, motivar su necesidad para la protección del interés público así como justificar su adecuación para lograr los fines que se persiguen, sin que en ningún caso se produzcan diferencias de trato discriminatorias”.

3. Prueba ilícita y prueba irregular.

La Constitución garantiza el derecho a utilizar los medios de prueba pertinentes, pero las obtenidas vulnerando derechos fundamentales, cuestiones terminológicas aparte, son ilícitas, en efecto, el artículo 11.1 de la Ley orgánica del poder judicial, tras proclamar que en todo tipo de procedimiento se respetarán las reglas de la buena fe, afirma que “no surtirán efecto las pruebas obtenidas, directa o indirectamente, violentando los derechos o libertades fundamentales”, pues se considera que prohibir el uso directo de los medios probatorios ilícitos y permitir su aprovechamiento indirecto, vacía la norma de contenido efectivo, ya que la utilización de procedimientos inconstitucionales acabaría indirectamente surtiendo efecto, por el contrario, la prueba irregular, como señala Miranda Estrampes²⁴, sería aquella obtenida, propuesta o practicada con infracción de la normativa procesal que regula el procedimiento probatorio pero sin afectación nuclear de derechos fundamentales, esto es, se produce una vulneración de la legislación ordinaria, en especial, de la Ley de enjuiciamiento criminal y civil, quedando sometida al régimen de nulidad de los actos procesales (LOPJ 238 y ss), lo que posibilita, en determinados casos, su subsanación o convalidación, si bien sus efectos no se extienden a las demás pruebas²⁵.

Al igual que el principio de proporcionalidad, el régimen jurídico de la prueba ilícita y el de la prueba irregular, se aplica en todos los órdenes jurisdiccionales, si bien para determinar la ilegalidad de una prueba determinada habrá que acudir a las normas procedimentales del respectivo orden jurisdiccional, bien entendido que en el orden penal, la presunción de inocencia traslada la carga de la prueba a la acusación, ya que nadie está obligado a probar su inocencia, por lo que la prueba de cargo debe ser suficiente, constitucionalmente obtenida, legalmente practicada y racionalmente valorada.

3.1 Prueba ilícita.

El artículo 11.1 de la Ley orgánica 6/1985 trae causa de la sentencia 114/1984 del Tribunal Constitucional, de 29 de noviembre, que decía: “Aun careciendo de regla legal expresa que establezca la interdicción procesal de la prueba ilícitamente adquirida, hay que reconocer que deriva de la posición preferente de los derechos fundamentales en el ordenamiento y de su afirmada condición de inviolables (CE 10.1) la imposibilidad de admitir en el proceso una prueba obtenida violentando un derecho fundamental (...) En realidad el problema de la admisibilidad de la prueba ilícitamente obtenida se perfila siempre en una encrucijada de intereses, debiéndose así optar por la necesaria procuración de la verdad en el proceso o por la garantía –por el ordenamiento en su conjunto– de las situaciones jurídicas subjetivas de los ciudadanos. Estas últimas acaso puedan ceder ante la primera exigencia cuando su base sea estrictamente infraconstitucional, pero no cuando se trate de derechos

24 Manuel Miranda Estrampes. “La prueba ilícita: la regla de exclusión probatoria y sus excepciones”. *Revista Catalana de Seguretat Pública*, nº 5/2010.

25 Una cuestión polémica es la validez de las pruebas conseguidas de forma ilícita por un particular, nos referimos en concreto a la Lista Falciani, puesta a disposición de las autoridades fiscales españolas al haber sido aprehendida en el registro practicado en el domicilio de Hervé Falciani, llevado a cabo por la Fiscalía de Niza, a raíz de una solicitud de cooperación internacional cursada por las autoridades suizas, que le acusaban de un delito contra el secreto bancario, la cual es admitida por el Tribunal Supremo (STS 2ª, 23.02.2017, recurso 1281/2016) al afirmar: “La Sala entiende que la posibilidad de valoración de una fuente de prueba obtenida por un particular con absoluta desconexión de toda actividad estatal y ajena en su origen a la voluntad de prefabricar pruebas, no necesita ser objeto de un enunciado legal que así lo proclame. Su valoración es perfectamente posible a la vista de la propia literalidad del vigente enunciado del artículo 11.1 de la Ley orgánica 6/1985 y, sobre todo, en atención a la idea de que, en su origen histórico y en su sistematización jurisprudencial, la regla de exclusión solo adquiere sentido como elemento de prevención frente a los excesos del Estado en la investigación del delito”.

fundamentales que traen su causa, directa e inmediata, de la norma primera del ordenamiento. En tal supuesto puede afirmarse la exigencia prioritaria de atender a su plena efectividad, relegando a un segundo término los intereses públicos ligados a la fase probatoria del proceso²⁶.

La prohibición de valoración alcanza tanto a la prueba en cuya obtención se ha vulnerado un derecho fundamental como a aquellas otras que, habiéndose obtenido lícitamente, se basan, apoyan o derivan de la anterior, pues solo de este modo se asegura que la prueba ilícita inicial no surta efecto alguno en el proceso, lo que se conoce en el mundo anglosajón como doctrina del fruto podrido o manchado²⁷ (*the tainted fruit*), o genéricamente, doctrina de los frutos del árbol envenenado (*the fruit o the poisonous tree doctrine*), si bien el Tribunal Constitucional ha matizado la aplicación del artículo 11.1 de la Ley orgánica del poder judicial, desarrollando la doctrina de la conexión de antijuridicidad en la sentencia 81/1998, de 2 de abril, dictada por el Pleno, ya que no es la mera conexión de causalidad, ya sea natural o jurídica, la que permite extender los efectos de la nulidad a otras pruebas, sino precisamente la conexión de antijuridicidad, bien entendido como señala Navarro Massip²⁸ que "la conexión de antijuridicidad se utiliza como criterio limitativo del alcance del precepto y en perjuicio de la protección del derecho fundamental, y no al revés".

El Tribunal Supremo (STS 2ª, 14.03.2016, recurso 1396/2005), en orden a la transferencia mediata de la nulidad por vulneración de un derecho fundamental en la obtención de la prueba inicial, ha dicho: a) hemos de partir de una fuente probatoria obtenida, efectivamente, con violación del derecho fundamental constitucionalmente conocido y no afectada simplemente de irregularidad de carácter procesal, por grave que esta sea, que para el caso de las entradas y registros tendría que consistir en algunas de las infracciones, con esa trascendencia constitucional por agredir ilícitamente al derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio; b) que la nulidad constitucional de una prueba en el proceso no impide la acreditación de los extremos penalmente relevantes mediante otros medios de prueba de origen independiente al de la fuente contaminada, pues si no existe una conexión causal entre ambos ese material desconectado estará desde un principio limpio de toda contaminación; c) por último, y esto es lo más determinante, que no basta con que el material probatorio derivado de esa fuente viciada se encuentre vinculado con ella en conexión exclusivamente causal, de carácter fáctico, pues para que se produzca la transmisión inhabilitante, debe de existir entre la fuente corrompida y la prueba derivada de ella lo que doctrinalmente se viene denominando conexión de antijuridicidad, es decir, desde un punto de vista externo, que las exigencias marcadas por las necesidades esenciales de la tutela de la efectividad del derecho infringido requieran el rechazo de la eficacia probatoria del material derivado, y, desde una perspectiva interna, que la prueba ulterior no sea ajena a la vulneración del mismo derecho fundamental infringido por la originaria sino que realmente se haya transmitido, de una a otra, ese carácter de inconstitucionalidad, atendiendo a la índole y características de la inicial violación del derecho y de las consecuencias que de ella se derivaron, en definitiva, como afirma Costa Torné²⁹, "estas dos perspectivas son complementarias, pues solo si la prueba derivada o refleja resulta jurídicamente ajena a la vulneración del derecho y la prohibición de valorarla no viene exigida por las necesidades esenciales de tutela del mismo cabra entender que su efectiva apreciación es constitucionalmente legítima, al no incidir negativamente sobre ninguno de los dos aspectos que configuran el contenido del derecho fundamental sustantivo".

26 En posteriores sentencias ha vinculado la inadmisibilidad de la prueba ilícita con la vulneración del derecho a un proceso con todas las garantías y a la presunción de inocencia (STC 205/2005, de 18 de julio).

27 Esta doctrina tiene su origen en la sentencia de la Corte Suprema Federal de los Estados Unidos de 24 de febrero de 1914 (*Weeks vs United States*), la cual señaló que las pruebas incautadas en la entrada y registro de un domicilio sin autorización judicial vulneraban la cuarta enmienda, pero fue en 1920 (*Silverthorne Lumber co. vs United States*) cuando declaró, por primera vez, que la nulidad de la prueba no solo alcanzaba a las obtenidas violentando directamente derechos fundamentales, sino también a las fuentes de prueba derivadas de la misma.

28 Jorge Navarro Massip. "El maquiavesismo probatorio de la prueba ilícitamente obtenida en el proceso penal español". *Revista Aranzadi Doctrinal*, nº 5/2016.

29 María Cinta Costa Torné. "La prueba ilícita por violación de Derechos Fundamentales y sus excepciones". *Revista de Derecho UNED*, nº 11/ 2012.



Prueba ilícita es exclusivamente la obtenida violentando derechos y libertades fundamentales y prueba irregular la que incurre en otra suerte de ilicitud probatoria, simplemente ordinaria, cuyos efectos no podrían ser parejos a la anterior por mor del derecho fundamental a la prueba

La regla de exclusión de la prueba derivada no es absoluta, ya que en determinados casos los Tribunales consideran que hay una ruptura de la conexión de antijuridicidad, esto sucede cuando hay buena fe en la actuación policial (STC 22/2003, de 10 de febrero), si la prueba derivada se ha obtenido de una fuente independiente (STC 66/2009, de 9 de marzo), en los supuestos de descubrimiento inevitable por el curso normal de la investigación (STC 81/1998, de 2 de abril), cuando el nexo causal es atenuado (STC 86/1995, de 6 de junio), etc.

3.2 Prueba irregular.

La sentencia de 5 de marzo de 2015 (TS 2ª, recurso 1165/2014) nos recuerda que prueba ilícita es exclusivamente la obtenida violentando derechos y libertades fundamentales y prueba irregular la que incurre en otra suerte de ilicitud probatoria, simplemente ordinaria, cuyos efectos no podrían ser parejos a la anterior por mor del derecho fundamental a la prueba (CE 24.2). La referida resolución prosigue su *excursus* señalando que las diferencias entre la prueba ilícita y la prueba irregular, en orden a la eficacia probatoria en el proceso penal, no son sin embargo apreciables en un primer grado, ya que tanto una como otra carecen de virtualidad al respecto, dependiendo en el segundo caso de la naturaleza, gravedad y acumulación de irregularidades, y sobre todo, de la indefensión sufrida, pues no puede olvidarse que la regulación de la nulidad de los actos procesales (LOPJ 238.1) se condiciona, en último extremo, a la existencia de una efectiva e insoportable indefensión, que quiebre irremediablemente la exigible e inexcusable igualdad de armas, por tanto, la diferencia entre la prueba ilícita y la prueba irregular, habrá de advertirse en un segundo grado, en relación con las pruebas relacionadas con ellas, ya que las simplemente irregulares no transmiten dicha anomalía a las derivadas y nada obsta a que la convicción se obtenga por otros medios de prueba, de forma que los efectos de las pruebas irregulares concluyen, normalmente, en la expulsión del acervo probatorio, afectando solo a la propia actuación de investigación irregular, sin extenderse a otras pruebas, máxime si no se vulnera el derecho de defensa y las pruebas incriminatorias son independientes de la irregular.

Hay que recalcar que el resultado de la prueba irregular se puede acreditar por otros medios de prueba, por ejemplo, la sentencia 219/2006 del Tribunal Constitucional, de 3 de julio, señala que “por lo que se refiere a los efectos que la denunciada ausencia puede tener respecto de la eficacia probatoria de lo hallado en el registro, hemos afirmado que aunque ciertas irregularidades procesales en la ejecución de un registro, como la preceptiva presencia del interesado, puedan determinar la falta de valor probatorio como prueba preconstituida o anticipada de las actas que documentan las diligencias policiales, al imposibilitarse la garantía de contradicción, ello no impide que el resultado de la diligencia pueda ser incorporado al proceso por vías distintas a la propia acta, especialmente a través de las declaraciones de los policías realizadas en el juicio oral con todas las garantías, incluida la de contradicción”.

4. Entrada y registro en el domicilio del contribuyente durante el proceso penal.

Cuando en 1882 se promulga la Ley de enjuiciamiento criminal estaba vigente la Constitución de 1876, promulgada por Alfonso XII, cuyo artículo 6 disponía: “Nadie podrá entrar en el domicilio de

un español, o extranjero residente en España, sin su consentimiento, excepto en los casos y en la forma expresamente previstos en las leyes. El registro de papeles y efectos se verificará siempre a presencia del interesado o de un individuo de su familia, y en su defecto, de dos testigos vecinos del mismo pueblo". La última reforma operada en la citada ley procesal se ha efectuado por Ley orgánica 13/2015 que ha dividido el Título VIII –"De las medidas de investigación de los derechos reconocidos en el artículo 18 de la Constitución"- del Libro II –"Del sumario"- de la Ley de enjuiciamiento criminal en diez capítulos: los tres primeros intitulados "De la entrada y registro en lugar cerrado", "Del registro de libros y papeles" y "De la detención y apertura de la correspondencia escrita y telegráfica"; los siete últimos, integrados en treinta y nueve artículos –del 588.bis al 588.octies- regulan el secreto de las comunicaciones tecnológicas³⁰.

La Ley de enjuiciamiento criminal estaba pensada exclusivamente para proteger el domicilio de las personas físicas, pero como decíamos la Ley 37/2011 lo amplió al de las personas jurídicas imputadas, vinculando en todo caso la entrada en un domicilio con su registro, la primera debe ser autorizada y controlada por el Juez, para el registro es necesaria la presencia del Secretario judicial, pero la doctrina está dividida en cuanto a si la entrada y registro constituye un solo acto o dos, decantándonos por la posición dual que defiende Gimeno Sendra³¹, ya que ambos actos restringen derechos fundamentales diversos, la entrada la inviolabilidad domiciliaria, el registro el derecho a la intimidad, incluso la libertad, ya que el mismo consiste en la detención del imputado y en la recogida de los instrumentos y efectos del delito.

En el desarrollo de este apartado vamos a prescindir del delito flagrante y de otros supuestos legales³² que restringen la inviolabilidad del domicilio, para centrarnos en el consentimiento del titular –hace innecesaria la autorización judicial y la presencia del fedatario judicial- y en el auto de autorización judicial, todo ello en relación con los delitos que perjudican los recursos económicos de la Hacienda Pública, en concreto, el contrabando y el delito fiscal.

4.1 La regulación del delito contra la Hacienda Pública en la Ley orgánica 7/2012.

El delito fiscal es un delito especial propio, de infracción de deber, doloso y de resultado, que se comete cuando se defrauda a la Hacienda Pública una cantidad superior a 120.000 euros, pero además, lo podemos calificar de "delito joven en constante evolución", pues desde su creación por Ley 50/1977, de 14 de noviembre, de medidas urgentes de reforma fiscal, hasta la última reforma llevada a cabo por Ley orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, por la que se modifica el Código penal en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social, ha experimentado profundos cambios, implementándose el delito contra la Hacienda Pública en la Ley general tributaria a través de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la citada norma, que posibilita liquidar la cuota dolosa que supera 120.000 euros dentro del procedimiento inspector, por ello cuando la Inspección aprecie indicios de delito contra la Hacienda Pública no suspenderá el procedimiento, sino que girará dos liquidaciones, una vinculada a delito que no lleva aparejada sanciones y otra no vinculada a delito que incluye las pertinentes sanciones, pero la supresión de la prejudicialidad penal ha añadido complejidad al procedimiento inspector, de una parte, se vulnera el derecho al Juez ordinario predeterminado por la ley –lo que la Constitución trata en singular, la Ley 34/2015 lo convierte en plural- con la posibilidad de dictar sentencias contradictorias³³, de otra

30 Hemos pasado de una legislación exigua e insuficiente, a otra que regula de forma minuciosa todos los aspectos de las medidas de intervención tecnológicas.

31 Vicente Gimeno Sendra. *Manual de Derecho Procesal Penal*. Editorial Colex, 2ª edición. Madrid 2010, página 260.

32 Los derechos fundamentales pueden ser limitados por ley, siempre que se respete su contenido esencial, por ejemplo, Ley orgánica 4/1981, de 1 de junio, de los estados de alarma, excepción y sitio, Ley orgánica 4/1988, de 25 de mayo, de reforma de la Ley de enjuiciamiento criminal, etc.

33 La sentencia de 5 de diciembre de 2017 (TS 3ª, *Caso Javier Merino*, recurso 2/2017) ofrece un buen ejemplo de sentencias contradictorias, pues mientras el Juez de lo penal absolvió porque el contribuyente residía en Portugal, el Juez de lo contencioso confirmó las actas de inspección porque residía en España.

lado, la tramitación conjunta de una obligación *ex delicto* y una obligación *ex lege*, mal se aviene con el *onus probandi*, pues mientras la prueba de la liquidación vinculada a delito y de la infracción tributaria corresponde, en virtud del principio de presunción de inocencia, a la Inspección, la prueba de la liquidación no vinculada a delito sigue el régimen general, esto es cada parte debe acreditar lo que a su derecho convenga, por lo que la colaboración con la Inspección en la liquidación no vinculada a delito se transforma en autoincriminación en la que está vinculada a delito, por ello, en el momento que la Inspección aprecie indicios de delito –lógicamente antes de la puesta de manifiesto del expediente–, debe instruir al sujeto inspeccionado de su derecho a no declarar contra sí mismo, pues de lo contrario la prueba obtenida sería ilícita.

4.2 El consentimiento del titular.

El consentimiento del titular actúa como fuente de legitimación constitucional de la injerencia en el ámbito de los derechos fundamentales, el cual puede ser expreso o tácito³⁴, si bien la mera falta de oposición a la intromisión domiciliar, salvo casos excepcionales, no podrá entenderse como un consentimiento tácito, bien entendido que el consentimiento debe abarcar tanto al acceso como al registro y ser prestado en condiciones que excluyan cualquier clase de coacción o presión psicológica que pudieran conducir a una renuncia indebida de las garantías constitucionales³⁵, debiendo resolverse las dudas que sobre el particular surjan en beneficio de los acusados, ya que el mayor rigor siempre será exigible para la actuación de los miembros de la policía judicial, por ser ello conforme a una interpretación no restrictiva de los derechos fundamentales, y porque el estricto cumplimiento de la legalidad ha de ser siempre exigido a los miembros de la policía judicial, que no pueden ignorarla por razones profesionales (STS 2ª, 02.10.1995, recurso 1266/1993).

El consentimiento ineficaz, esto es, el prestado de forma no válida, vulnera el derecho a la inviolabilidad del domicilio. La sentencia de 29 de abril de 2011 (TS 2ª, recurso 10626/2010) detalla los requisitos que debe reunir el consentimiento para que la entrada y registro en el domicilio de una persona física sea válida: 1º, otorgado por persona capaz, esto es, mayor de edad y sin restricción alguna en su capacidad de obrar; 2º, otorgado consciente y libremente, lo cual requiere que no esté invalidado por error, violencia o intimidación de cualquier clase, que no se condicione a circunstancia alguna periférica, como promesas de cualquier actuación policial, del signo que sean, y, que si el que va a conceder el consentimiento se encuentra detenido³⁶, no puede válidamente prestar tal consentimiento si no es con asistencia de letrado, lo que así se hará constar por diligencia policial; 3º, puede prestarse oralmente o por escrito, pero debe reflejarse documentalmente para su constancia indeleble; 4º, debe otorgarse expresamente, no obstante el artículo 551 de la Ley de enjuiciamiento criminal autoriza el consentimiento presunto, precepto que ha de interpretarse restrictivamente, pues el consentimiento tácito ha de constar de modo inequívoco mediante actos propios tanto de no oposición cuanto, y sobre todo, de colaboración, pues la duda sobre el consentimiento presunto hay que resolverla en favor de la no autorización, en virtud del principio *in dubio libertas* y el criterio declarado por el Tribunal Constitucional de interpretar siempre las normas en el sentido más favorable a los derechos fundamentales de la persona, en este caso del

34 Jacobo López Barja de Quiroga (*Política criminal y reforma penal: homenaje a la memoria del prof. Dr. D. Juan del Rosal. La entrada y registro en domicilio*. EDERSA. Madrid 1993, página 763) entiende que no es posible aceptar consentimientos tácitos o presuntos.

35 El Tribunal Supremo (STS 2ª, 18.04.2011, recurso 11021/2010) ha dicho: "La autorización o licencia que el consentimiento significa para que los funcionarios policiales penetren y registren el domicilio de una persona debe estar absolutamente desprovisto de toda mácula que enturbie el exacto conocimiento de lo que se hace y la libérrima voluntad de hacerlo. Es decir, el consentimiento ha de estar exento de todo elemento susceptible de provocar o constituir error, violencia, intimidación o engaño (Cc 1265), pues si tales rigurosas exigencias son requeridas para las relaciones contractuales, mucha más severidad habrá de aplicarse cuando se trata de renunciar a un derecho fundamental".

36 Citando una copiosa jurisprudencia de la Sala Segunda, Luis Francisco Bernal Martín ("Intervinientes en las entradas y registros domiciliarios no voluntarios y consecuencias de su ausencia". *Actualidad Jurídica Aranzadi*, nº 780/2009) señala que cuando el interesado se encontrare detenido, debe estar presente durante la diligencia de entrada y registro, pero además, para que su consentimiento sea válido, es preciso que consienta con asistencia de su abogado, si bien no es necesaria la presencia del citado letrado en la práctica de la diligencia de entrada y registro (STS 2ª, 27.10.2010, recurso 447/2010).

titular de la morada, por tanto, si el consentimiento no se produce en las condiciones de serenidad y libertad ambiental necesarias no se considerará suficiente –*qui siluit cum loqui debuit, et notint, consentire de videtur*–, pues consiente el que soporta, permite, tolera y otorga, que ese acto tenga lugar de forma inequívoca³⁷; 5º, debe ser otorgado por el titular del domicilio, titularidad que puede provenir de cualquier título legítimo civilmente, sin que sea necesaria la titularidad dominical; 6º, el consentimiento debe ser otorgado para un asunto concreto, del que tenga conocimiento quien lo presta, sin que se pueda aprovechar para otros fines distintos; 7º, no son necesarias en ese caso las formalidades recogidas en el artículo 569 de la Ley de enjuiciamiento criminal, respecto de la presencia del Secretario judicial.

La entrada y registro en el domicilio de las personas jurídicas debe ser autorizada por el titular del órgano de administración o por quien tenga poderes suficientes para ello –no se requiere que la decisión se tome de acuerdo con las reglas para la adopción de acuerdos–, pero el consentimiento prestado por quien no está facultado para ello, como dice Sendín Cifuentes³⁸, determina la invalidez de la entrada, de forma que las pruebas eventualmente obtenidas con el registro serían ilícitas y no podrían sustentar ninguna liquidación tributaria, salvo que haya ruptura de la conexión de antijuridicidad, si bien en caso de discrepancia entre los administradores debe prevalecer, como afirma Matía Portilla³⁹, la voluntad de excluir sobre la voluntad de permitir el acceso al domicilio.

El consentimiento es innecesario cuando la entrada se produce en un domicilio no protegido constitucionalmente, por ejemplo, la sentencia de 21 de noviembre de 2005 (TS 2ª, recurso 2294/2004) señala que las oficinas de una sociedad mercantil constituían un establecimiento abierto al público, salvo un despacho del administrador, habitación a la que no se extendió la entrada y registro, tal y como quedó acreditado a través del acta de inspección y de las declaraciones de un testigo, a la sazón contable de la citada mercantil, así como del testigo perito Inspector de Hacienda que llevó a cabo la actuación, en consecuencia el acto de entrada y registro no estuvo sometido a lo establecido en la Ley de enjuiciamiento criminal ni a lo preceptuado en el artículo 142.2 *in fine* de la Ley general tributaria, sino a lo preceptuado en la primera parte de dicho precepto, lo que implica que bastaba la no oposición de la persona dueña o moradora o encargada de la custodia del local y, en caso de oposición, la autorización escrita del Delegado de Hacienda, la cual fue entregada al interesado.

4.3 El auto de entrada y registro.

La Constitución otorga a la autoridad judicial el monopolio para autorizar la entrada y registro en el domicilio de los ciudadanos, pero también el registro de ordenadores y teléfonos móviles, así como el de otros dispositivos de almacenamiento masivo –se hayan incautado en el domicilio del investigado o fuera del mismo–, requiere autorización judicial, tal y como confirma tanto el apartado

37 La sentencia de 15 de enero de 1999 (TS 2ª, recurso 657/1998) estima el recurso de casación ya que el consentimiento tácito no pudo inferirse ni del propio comportamiento del interesado, ni de las manifestaciones de los presentes, pronunciándose en estos términos: “Es patente y manifiesto que el consentimiento de quien es titular del domicilio o buque objeto de un registro, si es prestado libre y espontáneamente, enerva cualquier irregularidad procesal que se quiera argüir de contrario. Como dice el artículo 551 de la Ley procesal penal, presta su consentimiento aquel que requerido por quien hubiere de efectuar la entrada y registro, ejecuta por su parte los actos necesarios que de él dependan para que el mismo pueda tener efecto, sin entonces poder invocar la inviolabilidad que la Constitución ampara. El consentimiento o la conformidad implica un estado de ánimo concreto en virtud del cual la persona interesada, ante la situación también concreta que las circunstancias le presentan, accede al registro porque permite, tolera u otorga inequívocamente que ese acto tenga lugar, tratándose en suma, de una aprobación o aquiescencia, una licencia que soslaya cualquier otra exigencia procedimental”.

38 Juan Luis Sendín Cifuentes. “Los derechos de los empresarios ante la entrada de la Inspección de la Agencia Tributaria en sus oficinas”. *Revista Quincena Fiscal*, nº 3/2017.

39 Francisco Javier Matía Portilla. *El derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio*. Editorial McGraw-Hill. Madrid 1997, página 113.



También el registro de ordenadores y teléfonos móviles, así como el de otros dispositivos de almacenamiento masivo –se hayan incautado en el domicilio del investigado o fuera del mismo–, requiere autorización judicial.

1 del artículo 588.sexies.a de la Ley de enjuiciamiento criminal⁴⁰, cuando dice que “la resolución del Juez de instrucción habrá de extender su razonamiento a la justificación, en su caso, de las razones que legitiman el acceso de los agentes facultados a la información contenida en tales dispositivos”, como su apartado 2, al señalar: “La simple incautación de cualquiera de los dispositivos a los que se refiere el apartado anterior, practicada durante el transcurso de la diligencia de registro domiciliario, no legitima el acceso a su contenido, sin perjuicio de que dicho acceso pueda ser autorizado ulteriormente por el Juez competente”.

Un auto inmotivado es nulo de pleno derecho⁴¹ y vulnera el derecho a la inviolabilidad del domicilio. La motivación es preceptiva tanto para la solicitud como para el auto autorizante, pues deben ser fruto de la aplicación razonable y razonada del derecho y no de la arbitrariedad del poder, por lo que la injerencia en el domicilio solo puede justificarse como consecuencia de la investigación de hechos de incuestionable carácter delictivo y, cuando menos, indiciariamente atribuibles al morador (STS 2ª, 28.10.2014, recurso 619/2014), por ello, el sustento de la medida no ha de consistir en la aportación de pruebas acabadas de la comisión del ilícito, pues en tal caso no sería ya necesaria la práctica de más diligencias de investigación, sino tan solo la de fundadas sospechas del actuar delictivo que requieran la confirmación a través del resultado que pudiera arrojar precisamente el registro, no siendo exigible a la autoridad judicial que verifique la veracidad de los datos suministrados por la policía como requisito previo al auto habilitante (STS 2ª, *Caso Ballena Blanca*, 05.12.2012, recurso 2216/2011).

La presencia del Juez instructor no es necesaria en la diligencia de entrada y registro, ya que puede delegar su ejecución en cualquier autoridad o agente de la policía judicial (LECr 563), sin embargo la presencia del interesado y del Secretario judicial son obligatorias, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 569 de la Ley de enjuiciamiento criminal:

1. Interesado: “El registro se hará a presencia del interesado o de la persona que legítimamente le represente. Si aquel no fuere habido o no quisiese concurrir ni nombrar representante, se practicará a presencia de un individuo de su familia mayor de edad. Si no le hubiere, se hará a presencia de dos testigos, vecinos del mismo pueblo”. La sentencia de 22 de enero de 2014 (TS 2ª, recurso 734/2013), en un supuesto en que el interesado se encontraba en ignorado paradero y el registro se efectuó sin testigos, señala: “Sin embargo, como quiera que la presencia del Secretario judicial es obligatoria, hay que tener en cuenta lo dispuesto en el artículo 281.2 de la Ley orgánica del poder judicial que establece la plenitud de la fe pública en los actos en que la ejerza, no precisando la intervención adicional de testigos”.

40 La autorización del Juez instructor para registrar un ordenador se extiende a los correos electrónicos ya leídos, pues dicha injerencia solo afecta al derecho a la intimidad, sin embargo el mero registro no habilita la apertura de los correos no leídos, ya que entonces el derecho afectado es el secreto de las comunicaciones (STS 2ª, 17.04.2013, recurso 1461/2012).

41 El Tribunal Supremo (STS 2ª, 17.12.2007, recurso 1058/2007) ha dicho: “La mera referencia a informaciones «confidenciales» no puede servir de fundamento único a una solicitud de medidas limitadoras de derechos fundamentales (entradas y registros, intervenciones telefónicas, detenciones, etc.), y, en consecuencia, a decisiones judiciales que adoptan dichas medidas, salvo supuestos excepcionadísimos de estado de necesidad (peligro inminente y grave para la vida de una persona secuestrada, por ejemplo). La supuesta información debe dar lugar a gestiones policiales para comprobar su veracidad, y solo si se confirma por otros medios menos dudosos, pueden entonces solicitarse las referidas medidas”.

2. Secretario judicial: "El registro se practicará siempre en presencia del Secretario del Juzgado o Tribunal que lo hubiera autorizado, o del Secretario del servicio de guardia que le sustituya, quien levantará acta del resultado, de la diligencia y de sus incidencias y que será firmada por todos los asistentes. No obstante, en caso de necesidad, el Secretario judicial podrá ser sustituido en la forma prevista en la Ley orgánica del poder judicial". Martínez Pardo⁴², tras analizar la evolución legislativa de este precepto, indica que la sustitución es cosa distinta de la habilitación y que "la reforma ha querido que al Secretario le sustituya otro Secretario, de carrera, de provisión temporal o un oficial, que transitoria o accidentalmente se nombre Secretario sustituto, o en funciones de Secretario", por tanto el registro sin la intervención del Secretario judicial solo supone la vulneración de la Ley de enjuiciamiento criminal, pero no la lesión del derecho a la inviolabilidad del domicilio, por lo que el registro será nulo e ineficaz para enervar la presunción de inocencia, pero es posible acreditar la ocupación de los efectos por otros medios de prueba, en concreto, a través de las declaraciones de los policías realizadas en el juicio oral con todas las garantías, incluida la contradicción (STC 219/2006, de 3 de julio).

4.4 Registro de libros y papeles.

Aunque es una obviedad, hay que decir que el registro de libros y papeles⁴³ es posterior y sucesivo a la entrada en el domicilio, por ello, estarán presentes el Juez o la autoridad o agente de policía judicial al que haya encomendado dicho cometido, el Secretario judicial y el propio interesado, señalando el artículo 573 de la Ley de enjuiciamiento criminal que "no se ordenará el registro de los libros y papeles de contabilidad del procesado o de otra persona sino cuando hubiere indicios graves de que de esta diligencia resultara el descubrimiento o la comprobación de algún hecho o circunstancia importante de la causa", y, el 574 de la citada norma: "El Juez ordenará recoger los instrumentos y efectos del delito y también los libros, papeles o cualesquiera otras cosas que se hubiesen encontrado, si esto fuere necesario para el resultado del sumario. Los libros y papeles que se recojan serán foliados, sellados y rubricados en todas sus hojas por el Secretario judicial, bajo su responsabilidad".

5. Entrada en el domicilio del contribuyente durante el procedimiento inspector.

Siguiendo con el esquema planteado vamos a diferenciar entre entrada y registro, y, dentro de la entrada, centrándonos en el domicilio de las sociedades mercantiles, distinguiremos entre domicilios constitucionalmente protegidos y los que no lo están, si bien al carecer la Inspección de los Tributos de la preceptiva habilitación legal para efectuar registros, este déficit tampoco podrá ser suplido por el Juez de lo contencioso que, como sabemos, solo puede autorizar la entrada –no el registro– para la ejecución forzosa de actos administrativos, por tanto, solo el consentimiento del contribuyente puede posibilitar el registro, siempre y cuando se le instruya de sus derechos, en especial, que la Inspección no está facultada para realizar registros y que se puede oponer a los mismos, por otra parte, el consentimiento del contribuyente también puede posibilitar la entrada, pero como señala Simón Acosta⁴⁴, citando la sentencia 54/2015 del Tribunal Constitucional, de 16 de marzo, será necesario que previamente se le advierta de la posibilidad de oponerse a ella.

42 Vicente José Martínez Pardo. "La entrada y registro domiciliario. Documentación del acto". *Sentencias del TSJ y AP y otros Tribunales*, nº 12/2001.

43 La sentencia de 15 de noviembre de 2002 (TS 2ª, recurso 311/2001) equipara la apertura de una caja fuerte, alquilada por una persona jurídica, al registro de libros y papeles en lugar cerrado, señalando: "No es pues de aplicación el artículo 18 de la Constitución, ni queda afectado derecho fundamental alguno sino que se trata de registro de libros y papeles al que se refiere el artículo 573 de la Ley de enjuiciamiento criminal, sometido al estándar de la legalidad ordinaria que en el presente caso fue cumplido por el registro que se llevó a cabo bajo la fe pública judicial del Secretario del Juzgado".

44 Eugenio Simón Acosta. "Allanamiento de morada y autoincriminación en el procedimiento tributario: una reciente aportación del TC". *Actualidad Jurídica Aranzadi*, nº 906/2015.

5.1 Entrada en domicilio que no está constitucionalmente protegido.

La Inspección de los Tributos está habilitada para la entrada y reconocimiento de fincas, ya esté el domicilio constitucionalmente protegido o no, pero en este último supuesto, incurre en resistencia, obstrucción, excusa o negativa a la actuación de la Inspección (LGT 203.1.d) el obligado tributario que, a la vista de la autorización escrita del Delegado de Hacienda, niegue o impida la entrada o permanencia en las citadas fincas, en efecto, el artículo 142.2 de la Ley general tributaria principia diciendo que “cuando las actuaciones inspectoras lo requieran, los funcionarios que desarrollen funciones de Inspección de los Tributos podrán entrar, en las condiciones que reglamentariamente se determinen, en las fincas, locales de negocio y demás establecimientos o lugares en que se desarrollen actividades o explotaciones sometidas a gravamen, existan bienes sujetos a tributación, se produzcan hechos imponibles o supuestos de hecho de las obligaciones tributarias o exista alguna prueba de los mismos”, y, finaliza en estos términos: “Si la persona bajo cuya custodia se encontraren los lugares mencionados en el párrafo anterior se opusiera a la entrada de los funcionarios de la Inspección de los Tributos, se precisará la autorización escrita de la autoridad administrativa que reglamentariamente se determine”.

La entrada y reconocimiento de fincas no está condicionada a la comunicación previa al sujeto inspeccionado, por lo que la Inspección de Hacienda se puede personar en el domicilio del contribuyente sin previo aviso, señalando el artículo 151.2 de la Ley general tributaria que “la Inspección podrá personarse sin previa comunicación en las empresas, oficinas, dependencias, instalaciones o almacenes del obligado tributario, entendiéndose las actuaciones con este o con el encargado o responsable de los locales”, si bien el artículo 177.2 del Real Decreto 1065/2007 matiza que “las actuaciones se entenderán con el obligado tributario si estuviese presente y, de no estarlo, con los encargados o responsables de tales lugares”, de forma que la persona que atiende a la Inspección en ausencia del obligado tributario no lo hace en virtud de una representación presunta, sino en función del deber de colaboración con la Inspección, por ello no puede sancionarse al obligado tributario por la falta de colaboración del encargado o responsable de los locales.⁴⁵

En realidad, si el domicilio no está protegido constitucionalmente, no es necesario el consentimiento del interesado, pues no podrá negar la entrada si la Inspección cuenta con la autorización del Delegado de Hacienda, por ejemplo, la sentencia de 10 de noviembre de 2016 (TS 3ª, recurso 3870/2015) señala que “lo cierto es que la persona que figuraba como encargada y que tenía determinadas facultades delegadas por la propiedad autorizó la entrada y registro en dicha oficina y solo fue cuando, tras efectuar varias llamadas telefónicas, se negó a que los actuarios realizasen copia de sus archivos informáticos, adoptándose entonces las medidas cautelares previstas en el artículo 146 de la Ley general tributaria, lo que resultaba pertinente, a tenor de lo dispuesto en el artículo 172.5 del Real Decreto 1065/2007; siendo por todo ello por lo que en el caso examinado debe reputarse suficiente la autorización administrativa expedida por el Delegado de la AEAT para dar cobertura legal a la referida actuación que, por otra parte, solo produciría la nulidad de la subsiguiente liquidación caso de ser la única prueba en que esta se fundase y ello, claro está, para el supuesto de considerarse ilícita la diligencia cosa que, como hemos indicado, no se aprecia en este caso”, pero el problema surge cuando el contribuyente, una vez informado del derecho que le asiste a oponerse a la entrada, permite el acceso, lo que nos sumerge en el consentimiento tácito, habiendo declarado el Tribunal Supremo (STS

⁴⁵ La sentencia de 22 de enero de 1993 del Tribunal Supremo declaró la nulidad de la antigua redacción del tercer inciso del artículo 32.2 del Real Decreto 939/1986, de 25 abril, que aprobó el Reglamento general de la Inspección de los Tributos, que decía que si no se producía esta colaboración se iniciaría expediente sancionador al obligado tributario, señalando la Sala Tercera que este tipo de responsabilidad es personalísima y, en el orden sancionador, la falta de colaboración con la Inspección del encargado o responsable de los locales podría dar lugar al castigo de este, pero no del obligado tributario que no se hallaba presente.

3ª, 02.06.2005, recurso 1640/1993⁴⁶) que no cabe presumir el consentimiento de los titulares por el mero hecho de que “ejecuten los actos normalmente necesarios que de ellos dependan para que aquellas operaciones puedan llevarse a cabo”, siendo preciso, primero, que se requiera expresamente al titular para que preste su consentimiento, segundo, se le advierta de la posibilidad de negarlo y exigir mandamiento judicial, tercero, solo ante el silencio de este, después de los requerimientos y advertencias anteriores, podría entenderse –y, ni aún esto estamos en condiciones de afirmarlo sin dudar– prestado el consentimiento.

La entrada en el domicilio de las sociedades mercantiles deben ser autorizadas, como decíamos, por el titular del órgano de administración⁴⁷, si bien las discrepancias entre administradores deben interpretarse como una negativa de acceso, sin embargo entiende Rojí Buqueras⁴⁸ que “cabría aceptar la validez de la entrada consentida por uno solo de ellos, cuando el otro por estar ausente o por cualquier otra razón no se hubiera podido oponer a la misma, siempre y cuando la Inspección no tenga motivos fundados para pensar que de haber tenido la oportunidad de negarse lo hubiera hecho”, por ejemplo, la sentencia de 25 de septiembre de 2013 (TS 3ª, recurso 2461/2012) señala que no hay infracción del derecho a la inviolabilidad del domicilio, pues la entrada y el registro fue consentida por un administrador mancomunado, no constando que los otros administradores tuvieran intereses contrapuestos o se opusieran a la entrada, pronunciándose en estos términos: “Es indudable que quien mejor conocía el carácter mancomunado de la representación que ostentaba y, en su caso, las posibles limitaciones que de ello derivaban a sus facultades representativas no era sino el propio administrador personado en el domicilio social; y sin embargo, según consta en las distintas diligencias y actas levantadas por el personal inspector, no hizo mención alguna de tan relevante circunstancia pese a contar en todo momento con la asistencia técnica de dos asesores fiscales, sino que suscribió todas ellas de forma individual y en calidad de administrador, sin matices o precisiones adicionales”.

La autorización del Delegado de Hacienda será preceptiva cuando en un mismo domicilio tengan su sede varias empresas o bien se trate de un centro de negocios que ofrezca servicio de notificaciones, sala de reuniones, apoyo administrativo, etc., a una multiplicidad de empresas, pues en principio, hay tantos interesados como afectados por la injerencia, por tanto, sus distintas posiciones ante la Inspección de los Tributos no pueden considerarse ni ser tratadas arbitrariamente como fungibles, de forma que se pueden oponer a la entrada incluso las sociedades contra las que no se dirija el procedimiento inspector, por ello la autorización del Delegado de Hacienda deberá fijar de forma clara y precisa que la habilitación para la entrada se refiere exclusivamente a las zonas ocupadas por la sociedad inspeccionada, así como a las zonas comunes.

5.2 Entrada en domicilio protegido constitucionalmente.

El Tribunal Constitucional (STC 54/2015, de 16 de marzo⁴⁹) ha dicho que “el consentimiento eficaz tiene como presupuesto el de la garantía formal de la información expresa y previa, que debe incluir los términos y alcance de la actuación para la que se recaba la autorización inherente”, por

46 La referida sentencia desestima el recurso de casación porque el *factum* refleja, sin reservas ni dudas, que el acceso de los Inspectores de Tributos al domicilio social de la entidad recurrente se realizó mediando el consentimiento espontáneo de un representante legal del máximo relieve en la sociedad como es su Consejero-Delegado, en cuya presencia y con su firma se desarrolló la inspección y extendió el acto correspondiente, sin que por el mismo se formulase oposición, reserva o reticencia de clase alguna.

47 El consentimiento debe ser dado por el titular, no por un empleado ni por un encargado de unas obras, porque no es la negativa lo que tiene que constar, sino el consentimiento (STS 3ª, 17.05.2001, recurso 6224/1996).

48 José María Rojí Buqueras. “El derecho a la inviolabilidad del domicilio y la actuación de los órganos de la Inspección de los Tributos (Un estudio a propósito de la nueva Ley Jurisdiccional 29/1998, de 13 de julio)”. *Impuestos*, nº 1/2000.

49 La referida sentencia también considera que se ha vulnerado la garantía de no autoincriminación al extenderse la conformidad prestada en un procedimiento administrativo a otros procedimientos administrativos sancionadores distintos, que constituyen el objeto del recurso de amparo, señalando Ramón Falcón y Tella (“El derecho a no declarar y la inviolabilidad del domicilio: la STC 54/2015, de 16 de marzo”. *Revista Quincena Fiscal*, nº 13/2015) que “ello supone una importante matización al artículo 210.2 de la Ley general tributaria, en el sentido de que los datos declarados o confesados en un procedimiento de aplicación no pueden incorporarse después a un procedimiento sancionador, en contra de lo que parece indicar el tenor literal del precepto”.

consiguiente, el consentimiento del contribuyente, previamente instruido de sus derechos, en especial, que puede oponerse a la entrada de la Inspección de Hacienda, también permite el acceso a un domicilio constitucionalmente protegido pero, de no obtenerse el mismo de forma expresa y personal como dice García Macho⁵⁰, será preciso instar del Juez de lo contencioso la entrada, incurriendo en delito de desobediencia, tipificado en el artículo 556.1 del Código penal, el sujeto inspeccionado que no acata lo autorizado por el Juez, por el contrario, denegada la entrada o revocado el consentimiento a la Inspección de los Tributos, los actuarios deben abandonar el domicilio so pena de incurrir en un delito de allanamiento de morada, tipificado en el artículo 204 del citado código, pudiendo adoptar medidas cautelares (RGAT 172.5), pero ya fuera del domicilio del interesado.

El Juez de lo contencioso solo está autorizado por ley para habilitar la entrada, siempre que sea procedente para la ejecución forzosa de actos administrativos, entendiendo por ejecución forzosa, a tenor del artículo 99 de la Ley 39/2015 el apremio sobre el patrimonio, la ejecución subsidiaria, la multa coercitiva y la compulsión sobre las personas, medios de coerción que poco o nada tienen que ver con el registro de los ordenadores del contribuyente, por lo que de efectuarse el registro, la prueba sería ilícita, o al menos irregular. ¿Puede el Juez de lo contencioso autorizar un registro? No. La sentencia 145/2014 del Tribunal Constitucional, de 22 de septiembre, señala que la primera exigencia que requiere la restricción de un derecho fundamental es que haya una previsión legal suficiente, y, si la ley no lo prevé, se vulnera el principio de legalidad, por lo que la prueba obtenida deviene ilícita o irregular.

En relación con el auto judicial que habilita la entrada en el domicilio, el Tribunal Constitucional (STC 139/2004, de 13 de septiembre) ha dicho: "Por este motivo, el otorgamiento de esta clase de autorizaciones no puede efectuarse sin llevar a cabo ningún tipo de control, pues si así se hiciera no cumplirían la función de garantizar el derecho a la inviolabilidad del domicilio que constitucionalmente les corresponde. Por esta razón este Tribunal ha sostenido que, en estos supuestos, el Juez debe comprobar, por una parte, que el interesado es el titular del domicilio en el que se autoriza la entrada, que el acto cuya ejecución se pretende tiene una apariencia de legalidad, que la entrada en el domicilio es necesaria para aquella y que, en su caso, la misma se lleve a cabo de tal modo que no se produzcan más limitaciones al derecho que consagra el artículo 18.2 de la Constitución que las estrictamente necesarias para la ejecución del acto. Junto a estas exigencias, este Tribunal ha señalado también que han de precisarse los aspectos temporales de la entrada, pues no puede quedar a la discrecionalidad unilateral de la Administración el tiempo de su duración". Más específicamente, la sentencia de 8 de noviembre de 2007 del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (1ª, Sala de lo Contencioso, recurso 75/2007) señala los extremos que debe constatar y valorar el Juez que dicta el auto que habilita la entrada⁵¹: 1º, que el interesado es, efectivamente, el titular del domicilio para cuya entrada se solicita la autorización; 2º, la necesidad de dicha entrada para la ejecución del acto de la Administración; 3º, que el acto sea dictado por la autoridad competente; 4º, que el acto aparezca fundado en derecho; 5º, que el acto sea necesario para alcanzar el fin perseguido; 6º, que no se produzcan más limitaciones que las estrictamente necesarias para la ejecución del acto; 7º, la eventual afectación de otros derechos fundamentales y libertades públicas derivada de la ejecutoriedad del acto administrativo.

A las anteriores circunstancias, habría que añadir que la Inspección acredite indicios objetivos de fraude fiscal, pues como indica la sentencia de 22 de julio de 2015 del Tribunal Superior de Justicia de Madrid (5ª, Sala de lo Contencioso, recurso 724/2015), que confirma el auto denegatorio de la entrada dictado en primera instancia, "se presupone que el contribuyente lleva una contabilidad oculta porque otras empresas del sector lo hacen o que, como tiene muy pocas ventas a través de

50 Ricardo García Macho. "La inviolabilidad del domicilio". *Revista Española de Derecho Administrativo*, nº 32/1982.

51 Los artículos 588.bis b) y c) introducidos en la Ley de enjuiciamiento criminal por la Ley orgánica 13/2015, enumeran los datos que debe contener tanto la solicitud de autorización judicial como la propia resolución judicial que, aunque referidos a las medidas de investigación tecnológica, se pueden aplicar mutatis mutandi a la inviolabilidad del domicilio.



Es inaplazable modificar la Ley general tributaria para regular el registro administrativo en el domicilio del sujeto inspeccionado, de forma que se garanticen los derechos fundamentales del contribuyente y se otorguen a la Inspección de Hacienda las más amplias facultades para reducir el fraude fiscal a límites tolerables,

tarjetas de crédito o porque tiene imputaciones de ventas muy bajas, está ocultando sus reales ingresos a la AEAT”.

5.3 Registro en el domicilio del contribuyente.

De lo que llevamos dicho podemos concluir, primero, que el registro administrativo en el domicilio del contribuyente no está regulado⁵², segundo, la Ley general tributaria no faculta a la Inspección para registrar ordenadores, tercero, la Ley 29/1998 solo habilita al Juez de lo contencioso para autorizar la entrada, por último, la Ley orgánica 13/2015 exige autorización judicial para registrar los dispositivos de almacenamiento masivo de información, ya sea de forma remota o presencial, por tanto solo el consentimiento del interesado puede habilitar a la Inspección para registrar los equipos informáticos utilizados en la gestión de su actividad económica, instruyéndole previamente de sus derechos, sin embargo de *lege ferenda* debe facultarse a la Inspección para registrar los ordenadores del contribuyente que presente indicios objetivos de fraude fiscal, ya que es una herramienta imprescindible para luchar contra la evasión fiscal, que en España asciende a cuotas intolerables e impropias de una sociedad democrática pues, si sumamos el causado a la Hacienda Pública y a la Seguridad Social, un tercio de la economía escapa al control de la Hacienda Pública.

Ante este panorama, que es una muestra más de la inseguridad jurídica que domina nuestro Derecho tributario, pero también de la ineficacia de la Inspección en la lucha contra el fraude fiscal, es inaplazable modificar la Ley general tributaria para regular el registro administrativo en el domicilio del sujeto inspeccionado, de forma que se garanticen los derechos fundamentales del contribuyente y se otorguen a la Inspección de Hacienda las más amplias facultades para reducir el fraude fiscal a límites tolerables, bajo la tutela del Juez de lo contencioso, garante de los derechos fundamentales del obligado tributario, para lo cual deben tenerse en consideración los siguientes factores:

1. La Ley general tributaria garantiza el derecho a la inviolabilidad del domicilio, pues exige autorización del Delegado de Hacienda para entrar en los que no están protegidos por la Constitución, y mandamiento judicial para los protegidos constitucionalmente, pero no prevé que la Inspección de los Tributos pueda efectuar registros en el domicilio del contribuyente.
2. Las sociedades mercantiles están obligadas a depositar sus cuentas anuales en el Registro Mercantil, incluso deben auditarlas si ejercen determinada actividad o cumplen ciertos requisitos, por tanto el propio Derecho mercantil apuesta por la publicidad de las cuentas anuales y la transparencia del gobierno corporativo de la sociedad.
3. Las sociedades mercantiles no tienen derecho a la intimidad, de forma que el registro de sus ordenadores no vulnera ningún derecho fundamental, si bien la prueba obtenida sería irregular al vulnerarse el principio de legalidad, por no estar facultada la Inspección para efectuar registros, ni habilitado el Juez de lo contencioso para autorizarlos, no obstante la lectura o apertura de

52 Tampoco el artículo 27 de la Ley 3/2013, de 4 de junio, de creación de la Comisión Nacional de los Mercados y de la Competencia, habilita a la Inspección a efectuar registros.

correos electrónicos, en tanto en cuanto afecten a una persona física sí vulnera el derecho a la intimidad o el secreto de las comunicaciones.

4. El fraude fiscal es un fin y un mandato que la Constitución impone a todos los poderes públicos y singularmente al legislador y a los órganos de la Administración tributaria (STC 76/1990, de 26 abril) y constituye una de las modalidades más perniciosas y reprochables de la insolidaridad en un sistema democrático (STC 50/1995, de 23 de febrero), por tanto a la hora de valorar la proporcionalidad de la medida habrá que confrontar los valores superiores de nuestro ordenamiento jurídico –justicia tributaria, igualdad, solidaridad, financiación del estado del bienestar, etc.– con la escasa injerencia en los derechos de las sociedades mercantiles.

Con la legislación actual, si la Inspección aprecia indicios de criminalidad –cuotas dolosas superiores a 120.000 euros– puede instar del Juez de instrucción la entrada y registro en el domicilio del contribuyente, de la misma forma que el Juez de lo contencioso pueda autorizar la entrada y reconocimiento de fincas, pero de *lege ferenda* debe facultarse a la Inspección para que efectúe registros en el domicilio de las sociedades que, sin incurrir en un presunto delito contra la Hacienda Pública, presenten indicios objetivos de fraude fiscal, en especial el registro de ordenadores y la copia de archivos, habilitando al Juez de lo contencioso para autorizar y controlar dicha medida, pues el deber de contribuir debe primar sobre la mínima incidencia que el registro tiene en el derecho a la intimidad de los obligados tributarios, al ser los beneficios o ventajas para el interés general muy superiores a los perjuicios que puedan presentar para los contribuyentes presuntamente incumplidores.

6. Bibliografía.

- AA. VV. *Comentarios a la Constitución*. Director: Fernando Garrido Falla. Editorial Civitas, 2ª edición. Madrid 1985.
- AA. VV. *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*. Tomo I. Coordinador: Narciso Amorós Rica. Editorial ERSAR. Madrid 1982.
- Álvarez Martínez, Joaquín. “La práctica y ejecución material de las invasiones domiciliarias al hilo de la realización de actuaciones inspectoras: examen de su régimen jurídico y de sus aspectos más controvertidos”. *CEF Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 375/2014.
- Barnes Vázquez, Javier. “El principio de proporcionalidad. Estudio preliminar”. *Cuadernos de Derecho Público*, nº 5/1998.
- Bernal Martín, Luis Francisco. “Intervinientes en las entradas y registros domiciliarios no voluntarios y consecuencias de su ausencia”. *Actualidad Jurídica Aranzadi*, nº 780/2009.
- Bosch Cholbi, José Luis. “La entrada y registro domiciliario por la Inspección de Hacienda: derechos y deberes de los obligados tributarios”, en *ECJ Leading Cases*, año III, vol. 2º, post núm. 632 de 11-11-2014. Enlace directo: <http://wp.me/p2wsiA-1kz> Recibido: 6-11-2014; Aceptado: 10-11-2014, ISSN 2386- 5385.
- Costa Torné, María Cinta. “La prueba ilícita por violación de Derechos Fundamentales y sus excepciones”. *Revista de Derecho UNED*, nº 11/ 2012.
- Falcón y Tella, Ramón. “El derecho a no declarar y la inviolabilidad del domicilio: la STC 54/2015, de 16 de marzo”. *Revista Quincena Fiscal*, nº 13/2015.
- García Macho, Ricardo. “La inviolabilidad del domicilio”. *Revista Española de Derecho Administrativo*, nº 3º/1982.

- Gimeno Sendra, Vicente. *Manual de Derecho Procesal Penal*. Editorial Colex, 2ª edición. Madrid 2010.
- González-Cuéllar Serrano, Nicolás. "El principio de proporcionalidad en el Derecho procesal español". *Cuadernos de Derecho Público*, nº 5/1998.
- Lasarte Álvarez, Carlos. *Principios de Derecho Civil I. Parte General y Derecho de la Persona*. Editorial Marcial Pons, 12ª edición. Madrid 2006.
- López Barja de Quiroga, Jacobo. *Política criminal y reforma penal: homenaje a la memoria del prof. Dr. D. Juan del Rosal. La entrada y registro en domicilio*. EDESA. Madrid 1993.
- Martínez Pardo, Vicente José. "La entrada y registro domiciliario. Documentación del acto". *Sentencias del TSJ y AP y otros Tribunales*, nº 12/2001.
- Matía Portilla, Francisco Javier. *El derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio*. Editorial McGraw-Hill. Madrid 1997.
- Miranda Estrampes, Manuel. "La prueba ilícita: la regla de exclusión probatoria y sus excepciones". *Revista Catalana de Seguretat Pública*, nº 5/2010.
- Navarro Massip, Jorge. "El maquiavelsismo probatorio de la prueba ilícitamente obtenida en el proceso penal español". *Revista Aranzadi Doctrinal*, nº 5/2016.
- Nieto García, Alejandro. "Actos administrativos cuya ejecución precisa una entrada domiciliaria". *Revista de Administración Pública*, nº 112/1987.
- Rodríguez Ramos, Luis. *Compendio de Derecho Penal. Parte General*. Editorial Dykinson. Madrid 2006.
- Rojí Buqueras, José María. "El derecho a la inviolabilidad del domicilio y la actuación de los órganos de la Inspección de los Tributos (Un estudio a propósito de la nueva Ley Jurisdiccional 29/1998, de 13 de julio)". *Impuestos*, nº 1/2000.
- Sendín Cifuentes, Juan Luis. "Los derechos de los empresarios ante la entrada de la Inspección de la Agencia Tributaria en sus oficinas". *Revista Quincena Fiscal*, nº 3/2017.
- Simón Acosta, Eugenio. "Allanamiento de morada y autoincriminación en el procedimiento tributario: una reciente aportación del TC". *Actualidad Jurídica Aranzadi*, nº 906/2015.

Tributación indirecta en el arrendamiento de viviendas de uso turístico

Dra. D^a Belén Bahía Almansa *

Dr. D. Ignacio Cruz Padial

Profesores de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Málaga

Resumen

El tratamiento fiscal aplicable a las viviendas de uso turístico es un factor relevante en los problemas que estas están generando en las grandes ciudades.

En el marco de las relaciones fiscales que se derivan de esta cuestión, este documento solo analiza la distinción de persona física y jurídica, residente y no residente.

También se hará hincapié en la fiscalidad indirecta que afecta a esta casuística, es decir, el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales (ITP), y tangencialmente al Impuesto General Indirecto Canario (IGIC) y al Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación (IPSI) vigente en Ceuta y Melilla.

Palabras clave

Viviendas turísticas, imposición indirecta, persona física.

Recibido el 10-09-2018/Aceptado el 20/09/2018

* Código Orcid 0000-0002-6418-4668

Indirect taxation on tourist rentals

Abstract

The tax treatment of the houses for tourist accommodations is a relevant factor in the problems that these are generating in large cities.

Within the framework of the tax relations that derive from this issue, this paper only analyses the distinction of natural and legal person, resident and non-resident.

Focus will also be made on the indirect taxation that affects this casuistry, in other words, the Value Added Tax (VAT), the Capital Transfer Tax (CTT) and tangentially, the Canaries General Indirect Tax (CGIT) and the Tax on Production, Services and Imports (TPSI) in force in Ceuta and Melilla.

Keywords

houses for tourist accommodation, indirect taxation, natural person.

Sumario

1. Introducción.
2. Síntesis normativa.
3. Cesión de uso de vivienda de uso turístico por persona física sin ser considerada fiscalmente actividad económica.
 - 3.1. Propietario anfitrión gestiona el alquiler de su propia vivienda sin intervenir una empresa.
 - 3.2. Propietario anfitrión gestiona el alquiler de su propia vivienda con intervención de una empresa.
 - 3.2.1. Propietario anfitrión cede el uso de la vivienda de uso turístico a la empresa de gestión de alojamientos turísticos.
 - 3.2.2. Propietario anfitrión cede el uso de la vivienda al usuario huésped con mediación de una empresa de gestión de alojamientos turísticos.
4. Cesión de uso de vivienda de uso turístico ejerciendo anfitrión actividad económica.
5. Caso particular: el subarriendo de vivienda de uso turístico.
6. Especificaciones respecto del anfitrión persona jurídica.
7. Fiscalidad del usuario huésped.
8. A modo de reflexión final.
9. Bibliografía.

1. Introducción.

La fiscalidad de las viviendas de uso turístico constituye en la actualidad uno de los factores relevantes en la problemática que éstas están generando en las grandes ciudades, dando lugar al fenómeno conocido como turistificación.

En efecto, el tratamiento tributario a otorgar a esta modalidad de alojamiento de corta duración, en unos casos realizado directamente por el propietario y en otros mediante la intervención de empresa de gestión o plataforma, hace que surja una preocupación latente por tener información sobre estos arrendamientos, puesto que hasta ahora han escapado al control de la Administración tributaria y ello ocasiona una desigualdad respecto de los arrendamientos usuales y tradicionales regulados por la Ley de Arrendamientos Urbanos (LAU).

Es por ello por lo que pretendemos poner de manifiesto las implicaciones tributarias que se derivan de esta modalidad de alojamientos turísticos en viviendas de uso vacacional y que usualmente son de corta duración.

No obstante, en el marco de las relaciones tributarias que se derivan de esta problemática, solo vamos a hacer referencia a la delimitación de persona física y jurídica, residente y no residente, y solo especificaremos su regulación para la imposición directa, Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas e Impuesto sobre Sociedades, pero nuestra atención va a estar en la imposición indirecta que afecta a esta casuística. Es decir, nos centramos de forma primordial en el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), aunque haremos alusión al Impuesto General Indirecto Canario (IGIC) y al Impuesto sobre la producción, los servicios y la importación (IPSI) vigente en Ceuta y Melilla.

Igualmente, y de forma tangencial cuando ello proceda, incidiremos en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales (ITP) para recoger finalmente la imposición sobre estancias turísticas vigente en algunas Comunidades Autónomas.

2. Síntesis normativa.

A modo de síntesis normativa, el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)¹, eje central de este trabajo, es un tributo de naturaleza indirecta que recae sobre el consumo y grava, además de otros hechos imponibles, la entrega de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto, por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional (arts. 1 y 4 LIVA).

Según el artículo 5 LIVA, a los efectos de lo dispuesto en esta ley se reputarán empresarios o profesionales: «...c) Quienes realicen una o varias entregas de bienes o prestación de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo. En particular tendrán dicha consideración los arrendadores de bienes».

Así pues, en principio, el anfitrión arrendador de una vivienda de uso turístico, al ser un prestador de servicios, en este caso de arrendamiento, y por tanto empresario o profesional a efectos de IVA estará sujeto a este impuesto. No obstante, conforme al artículo 20.uno.23.b) están exentos de IVA los arrendamientos que tengan la consideración de servicios con arreglo a lo dispuesto en el artículo 11 de esta ley (concepto de prestación de servicios de los arrendamientos de bienes y la cesión de uso y disfrute de bienes) que tengan por objeto los edificios o partes de estos destinados exclusivamente a viviendas. La exención se extenderá a los garajes y anexos accesorios a las viviendas y los muebles arrendados juntamente con aquellos.

¹ Ley 37/1992, de 28 de diciembre (en adelante LIVA) y Reglamento aprobado por Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre.

La DGT en numerosas Consultas —entre otras V4706-16²—, ha destacado que «la regulación que se contiene en este supuesto de exención no es una regulación de carácter objetivo que atienda al bien que se arrienda, para determinar la procedencia o no de la misma, sino que se trata de una exención de carácter finalista que hace depender del uso de la edificación su posible aplicación, siendo esta preceptiva cuando el destino efectivo del objeto del contrato es el de vivienda, pero no en otro caso».

En el caso de IGIC, la redacción de la norma es muy similar, y las conclusiones son equivalentes a las de la LIVA³; no obstante, en este aspecto, incidiremos con posterioridad en el tema de la exención en el arrendamiento de vivienda; en el caso del IPSI, los conceptos “prestación de servicios” y “empresario o profesional” se definen directamente por remisión a la Ley del IVA (algo habitual en este tributo)⁴.

Vamos, pues, a analizar la sujeción y exención o no a IVA, en el IGIC y IPSI, así como al ITP en las distintas modalidades de arrendamiento o cesión de uso de viviendas de uso turístico o parte de ella y, como ya hemos indicado, haremos referencia a la imposición sobre estancias turísticas que se han implantado en algunas Comunidades Autónomas y una breve alusión a la existencia de esta modalidad impositiva en otros países o ciudades.

3. Cesión de uso de vivienda de uso turístico por persona física sin ser considerada fiscalmente actividad económica.

Pretendemos analizar la situación en la que se produce el arrendamiento de vivienda realizada directamente por el arrendador, tanto en la situación en la que lo hace de forma directa como mediante la intervención de una empresa de gestión y, a su vez, en este caso distinguiendo si esta actúa en nombre propio o solo como mediación.

3.1 Propietario anfitrión gestiona el alquiler de su propia vivienda sin intervenir una empresa.

Vamos a establecer las implicaciones tributarias que se derivan en la imposición indirecta. No obstante, recogemos la normativa reguladora de los rendimientos obtenidos como consecuencia de esta actividad de cesión de viviendas de uso turístico.

Lo primero que tenemos que delimitar es el concepto de residente a efectos tributarios al objeto de determinar la normativa aplicable. Así, tenemos que, conforme a lo dispuesto en la Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF), se considera que tienen la condición de residentes en España aquellas personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español, circunstancia que concurrirá cuando se dé cualquiera de las circunstancias siguientes:

Que permanezca más de 183 días, durante el año natural, en territorio español, en cuyo caso, para determinar este periodo de permanencia en territorio español, se computarán las ausencias esporádicas, excepto en aquellos supuestos en los que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país. En el caso de países o territorios considerados como paraíso fiscal, la Administración

2 Consulta V4706-16, de 08/11/2016. En el mismo sentido se pronunciaba anteriormente la Consulta V0901-12, de 25/04/2012.

3 Véanse los artículos 4.1 y 5.4.a) de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias

4 Artículos 3.b) y 4 de la Ley 8/1991, de 25 de marzo, por la que se aprueba el arbitrio sobre la producción y la importación en las ciudades de Ceuta y Melilla, actualmente denominado Impuesto sobre los Servicios, la Producción y la Importación.

tributaria exigirá al contribuyente que se demuestre la permanencia en éste durante al menos 183 días en el año natural. Igualmente, para determinar el periodo de permanencia en cuestión, no se computarán las estancias temporales en España que sean consecuencia de las obligaciones contraídas en acuerdos de colaboración cultural o humanitaria, a título gratuito, con las Administraciones Públicas españolas. [art. 9.1.a) LIRPF]

Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, ya sea de forma directa o indirecta [art. 9.1.b) LIRPF]

De igual forma se presumirá, salvo prueba en contrario, que una persona tiene su residencia habitual en territorio español, y por tanto es residente en España, cuando su cónyuge no separado legalmente y sus hijos menores de edad que dependan de aquella persona siguiendo los citados criterios anteriores, residan habitualmente en España, y por tanto sean residentes en España (art. 9.2 LIRPF).

Es por ello que, por exclusión, cuando no se den los requisitos previstos en la norma descrita estaremos ante una persona física no residente.

Así pues, el anfitrión residente tributará por el rendimiento obtenido del usuario en concepto de alquiler, como rendimiento del capital inmobiliario conforme a lo dispuesto en los artículos 22 al 24 de la LIRPF. Para calcular el rendimiento que va a integrar la base imponible general del impuesto tenemos que ajustarnos a lo dispuesto en los artículos 23 y 24 LIRPF y 13-14 del Reglamento del IRPF⁵.

Al no residente persona física que obtiene rentas en territorio español consecuencia del arrendamiento de bienes inmuebles, artículo 13.g), de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (LIRNR), si entendemos que dichas rentas son obtenidas sin establecimiento permanente, le es de aplicación la normativa contenida en la Ley 35/2006 del IRPF, por lo que la base imponible, cuando se trate de contribuyentes residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo⁶, estará integrada por los ingresos menos los gastos necesarios para su obtención, siempre que el contribuyente acredite que estos guardan relación directa con los ingresos obtenidos provenientes del arrendamiento [artículo 24.6.1º.a) del IRNR]. En síntesis, en este caso nos referimos a los gastos contemplados en el artículo 23 de la LIRPF.

También es importante señalar que el concepto de actividad económica es diferente a efectos del IRPF y del IVA. Así, mientras que en el IRPF «se entenderá que el arrendamiento de inmuebles se realiza como actividad económica, únicamente cuando para la ordenación de esta se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa» (artículo 27.2 LIRPF)⁷, en el IVA, por contra «son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios» y se consideran empresarios y profesionales en particular a los arrendadores de bienes —como hemos señalado— conforme al artículo 5 LIVA.

Como puede observarse, una misma persona puede ser considerada como empresario o profesional a efectos de IVA simplemente por ser arrendador de un bien inmueble, mientras que en el IRPF solamente será actividad empresarial si, para gestionar la actividad de arrendamiento, utiliza al menos una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa o presta algún servicio propio de la industria hotelera, teniendo en ambos casos una organización de medios para ello.

5 Decreto 439/2007, de 30 de marzo.

6 Se requiere ser Estado miembro del Espacio Económico Europeo y tener acuerdo de intercambio de información tributaria con España, en concreto, Islandia y Noruega.

7 A efectos de su consideración o no como actividad económica de los rendimientos obtenidos por la persona física, hay que analizar si se prestan servicios accesorios en la vivienda, véanse consultas: V3154-13 de 24 de octubre; V2504-14 de 24 de septiembre; V3095-14 de 14 de noviembre.

Cuando el anfitrión arriende o ceda directamente el uso de una vivienda de uso turístico a cambio de una contraprestación será considerada actividad empresarial o profesional a efectos de IVA, pero está exenta a tenor de lo dispuesto en el artículo 20.1.º.23.b) ya que se está arrendando un edificio o una parte de este destinado exclusivamente a vivienda. Igual ocurre con el IPSI en Ceuta y Melilla (por la remisión de esta norma al LIVA) pero no es así en el IGIC, puesto que el arrendamiento turístico está sujeto y no exento.

En el IVA, de acuerdo con el artículo 20.1.º.23.ºc), están exentos «los arrendamientos que tengan la consideración de servicios»; el arrendamiento se considera prestación de servicios de acuerdo con el artículo 11.2.2.ª LIVA.

Sin embargo en Canarias el arrendamiento de inmuebles para uso turístico está sujeto y no exento al tipo del 7%⁸.

La discrepancia surge a raíz de aprobarse el Decreto 113/2015, de 22 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento de las viviendas vacacionales de la Comunidad Autónoma de Canarias. Así, en su artículo 12.4 se decía que «con carácter previo a la efectiva ocupación de vivienda por los usuarios es preceptiva la firma de un documento que recoja [...] el precio a cobrar por el alojamiento, *con el IGIC incluido*». Por las dudas suscitadas, la Administración canaria manifestó que estas operaciones estaban sujetas.

A efectos de consolidar la tributación indirecta en el arrendamiento de viviendas de uso turístico, con efectos 1 de enero de 2016, se introdujo un último párrafo en el artículo 50.Uno.23.ª de la Ley 4/2012, que consolidaba la interpretación administrativa⁹.

La referencia a la totalidad de la vivienda es importante, puesto que en el artículo 12.1 del Reglamento de las viviendas vacacionales de Canarias entonces vigente, se afirmaba que las viviendas vacacionales debían ser cedidas íntegramente a un usuario; es decir, no permitía el alquiler de habitaciones separadas, punto este que fue anulado por la sentencia 401/2017, de 21 de marzo, del Tribunal Superior de Justicia de las Islas Canarias, volviendo a estar permitido el alquiler de habitaciones separadas. Consecuencia de ello, la Ley 7/2017, de 27 de diciembre, de Presupuestos de Canarias para 2018, volvió a modificar el alcance de la exención¹⁰.

En el caso de que el propietario anfitrión sea una persona física no residente, si arrienda de forma directa una vivienda de uso turístico, no tiene implicaciones en el IVA distintas de cuando el anfitrión es persona física residente; ahora bien, si se diera la circunstancia de que presta servicios accesorios tendría que repercutir IVA, pero al ser no residente se produciría una inversión del sujeto pasivo.

El arrendatario de vivienda de uso turístico, aunque está exento de IVA, no implica que esté exento de tributación, pues la operación de arrendamiento en tales casos está gravada por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales (ITP), siendo sujeto pasivo y, por tanto, obligado al pago del impuesto el usuario arrendatario conforme a lo dispuesto en artículo 8.f) del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre

8 Véase consulta vinculante de la Viceconsejería de Hacienda y Planificación nº 1827, de 11 de mayo de 2017. Este hecho es relevante puesto que se alcanza una conclusión opuesta y, sin embargo, la exención en el IVA y en el IGIC estaban, en un primer momento, redactadas en los mismos términos.

9 Disposición final primera, apartado dos de la Ley 1/2015, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Canaria para 2016. «en ningún caso el supuesto de exención previsto en este número será de aplicación a la prestación de servicio de alojamiento turístico en establecimientos hoteleros y extrahoteleros. Tampoco será de aplicación a cualquier supuesto de cesión temporal de uso de la totalidad de una vivienda amueblada y equipada en condiciones de uso inmediato, comercializada o promocionada en canales de oferta turística y realizada con finalidad lucrativa».

10 El supuesto de exención previsto en este número tampoco será de aplicación a cualquier supuesto de cesión temporal de uso de la totalidad o parte de una vivienda amueblada y equipada en condiciones de uso inmediato, comercializada o promocionada en canales de oferta turística y realizada con finalidad lucrativa u onerosa.



En nuestra opinión, todos los arrendamientos de viviendas turísticas que se realicen de forma habitual deberían estar sujetos y no exentos de IVA, y los que se realicen de forma ocasional, salvo que superaran el umbral de renta que se estableciera, deberían quedar exentos de IVA y de ITP.

Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos documentados (en adelante LITP y AJD). Se declara como responsable subsidiario del pago del impuesto al anfitrión arrendador, si hubiera percibido el primer plazo de renta sin exigir al arrendatario igual justificación [artículo 9.b) LITP y AJD].

La cantidad que hay que pagar por este impuesto depende del importe del alquiler; es decir, la cantidad total a pagar por todo el periodo de duración del contrato (base imponible) y la cuota tributaria se obtendrá aplicando sobre la base liquidable la tarifa que fije la Comunidad Autónoma donde se haya formalizado el acuerdo, y si ésta no hubiese aprobado la tarifa, se aplicará la regulada en el artículo 12 de la LITP y AJD.

La sujeción a este impuesto es, en nuestra opinión, difícil de aplicar en sentido técnico y formal. Piénsese en la dificultad de exigir la formalización de un contrato y de liquidar este impuesto cuando, en la mayoría de las ocasiones, el arrendamiento es por un brevísimo periodo de tiempo (varios días) aunque hemos de señalar que algunas normas autonómicas, como la andaluza (art. 7)¹¹, exigen la formalización de un contrato en todos los casos.

Algunos autores¹² abogan por que en estos casos de arrendamientos turísticos se simplifique su gestión e incluso defienden establecer un umbral de renta o de días de duración del alquiler por debajo del cual no estarían sujetos o exentos de este impuesto. En nuestra opinión, y como avance de lo que después expondremos con mayor amplitud, todos los arrendamientos de viviendas turísticas que se realicen de forma habitual deberían estar sujetos y no exentos de IVA, y los que se realicen de forma ocasional, salvo que superaran el umbral de renta que se estableciera, deberían quedar exentos de IVA y de ITP. En síntesis, salvo por el tema del umbral de renta, si se estableciera, lo que estamos considerando es que todos los arrendamientos, salvo los regulados por la LAU, estén sujetos y no exentos de IVA.

3.2 Propietario anfitrión gestiona el alquiler de su propia vivienda con intervención de una empresa.

3.2.1. Propietario anfitrión cede el uso de la vivienda de uso turístico a la empresa de gestión de alojamientos turísticos.

En este caso el propietario anfitrión cede el uso de la vivienda de uso turístico a la empresa de gestión para que ésta, a su vez, la arriende al usuario final (la empresa se encarga de la comercialización de la vivienda en nombre propio).

A diferencia del supuesto anterior (propietario gestiona directamente el arrendamiento) no se trata de una cesión de uso del arrendamiento de un edificio o parte de este destinado a vivienda, puesto que es la empresa gestora quien gestionará el arrendamiento y, conforme al artículo 20.23.b), esta operación está sujeta y no exenta de IVA. El propietario anfitrión estará obligado a emitir factura por

¹¹ Decreto 28/2016, de 2 de febrero, de las viviendas con fines turísticos.

¹² M. RUIZ GARIJO, «Tratamiento fiscal de los arrendamientos de viviendas», en Y. GARCÍA CALVENTE, M. RUIZ GARIJO y M.M. SOTO MOYA, Innovaciones sociales en materia de vivienda: perspectiva tributaria, Thomson Reuters, Aranzadi, Cizur Menor, 2016, págs. 121-154.

el importe pactado (fijo, porcentual...) repercutiendo IVA a un tipo general del 21%. Si el propietario anfitrión es persona física no residente, tendrá que expedir factura a la empresa de gestión y en el IVA se producirá la inversión del sujeto pasivo por tratarse de una operación efectuada por persona no establecida en el territorio de aplicación del impuesto en favor de empresario o profesional, [artículo 84.1º.2.a) LIVA].

Lo mismo sucede cuando los inmuebles (viviendas) se arrienden o cedan en uso directamente a la plataforma digital, actuando esta como arrendatario frente al propietario, en cuyo caso debe tenerse en cuenta un primer contrato de arrendamiento suscrito entre propietarios y plataforma digital que no cumplirá el requisito de su utilización como vivienda por el destinatario de la operación (la plataforma digital), por lo que dicho arrendamiento constituirá una prestación de servicios sujeta y no exenta¹³.

El propietario anfitrión será sujeto pasivo de IVA y podrá en sus declaraciones trimestrales de IVA (Modelo 303), deducir las cuotas soportadas en relación a los gastos y compras que estén relacionadas con el arrendamiento. Podrá deducirse incluso el IVA soportado en la construcción, rehabilitación o reparación de la vivienda si acredita en ese momento que el destino va a ser arrendarlo a la empresa de gestión o a la plataforma para su comercialización por estas, sin perjuicio de realizar la ulterior regularización si con posterioridad se diera a la vivienda un destino diferente que no da derecho a la deducción¹⁴.

Respecto de la empresa de gestión o de la plataforma, al convertirse en explotadora del inmueble con respecto al usuario huésped, ya sí va a estar destinada a vivienda, por lo que la operación de arrendamiento estará sujeta pero exenta de IVA, no pudiendo pues en tal caso practicar la deducción del IVA soportado. En este caso, la no tributación por IVA no implica ausencia de esta, sino que el usuario huésped está sujeto a ITP, siendo sujeto pasivo y por tanto obligado al pago del impuesto conforme a lo dispuesto en artículo 8.f) LITP y AJD. La plataforma o empresa de gestión es responsable subsidiaria si hubiera percibido la renta o parte de esta sin exigir al arrendatario justificación de haber satisfecho ese impuesto.

Si la empresa, además del alojamiento, presta servicios complementarios propios de la industria hotelera, estará sujeta y no exenta del IVA al tipo reducido del 10% y en tal caso podrá deducir el IVA soportado.

3.2.2. El propietario anfitrión cede el uso de la vivienda al usuario huésped con mediación de una empresa de gestión de alojamientos turísticos.

En esta situación el anfitrión arrienda o cede el uso de una vivienda de uso turístico al usuario final (huésped) a cambio de una contraprestación, mediando en la operación una empresa de gestión que cobrará una comisión por la mediación, y tendrá la consideración, como en el caso de cesión directa sin intervenir ninguna empresa, de actividad empresarial o profesional a efectos de IVA, pero exenta a tenor de lo dispuesto en el artículo 20.uno.23.b) pues se está arrendando un edificio o una parte del mismo destinado exclusivamente a vivienda.

Aunque está exento de IVA, (salvo que el arrendamiento sea en Canarias y se tribute por el IGIC) como ya hemos visto con anterioridad, no lo está de tributar, puesto que la operación de arrendamiento, en tales casos, está gravada por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales (ITP).

La empresa de gestión actúa como simple intermediario y, como es un empresario que presta un servicio de mediación, tendrá que facturar al propietario anfitrión por dicho servicio el 21% de IVA al cobrarle el importe de la comisión.

¹³ Así se desprende claramente de lo dispuesto en la Consulta vinculante de la DGT V3095-14, de 14 de noviembre.

¹⁴ Véanse artículos 109-113 de LIVA.

No obstante, lo usual en estos casos es que la empresa de gestión que intermedia cobre una comisión sobre el importe de la facturación que realiza al usuario huésped. Tal comisión suele estar entre el 30 y el 35% del importe cobrado, y sobre esa cuantía le repercute el IVA al propietario, descontándole comisión e IVA de lo que le paga mensualmente a este último. Ambos importes, comisión e IVA serán gasto deducible para el propietario.

En el caso de que el propietario anfitrión sea una persona física no residente, la empresa de gestión le facturará igualmente la comisión por el servicio prestado, que se entiende realizado en el territorio de aplicación del impuesto y, por tanto, con el IVA vigente en nuestro país; en síntesis, igual que al residente persona física¹⁵.

4. Cesión de uso de vivienda de uso turístico ejerciendo el anfitrión actividad económica.

En esta situación consideramos que el propietario anfitrión está ejerciendo el arrendamiento de vivienda con la consideración de actividad económica, bien porque ha contratado a una persona a jornada laboral completa o porque presta servicios accesorios propios de la industria hotelera, requisitos básicos para su consideración como actividad económica.

Es por ello por lo que, conforme al artículo 20.uno.23,e') LIVA, la exención no comprenderá los arrendamientos de apartamentos o viviendas amueblados cuando el arrendador se obligue a la prestación de alguno de los servicios complementarios propios de la industria hotelera, tales como los de restaurante, limpieza, lavado de ropa u otros análogos. Constituyen estos, un complemento normal del servicio de hospedaje prestado a los clientes.

De aquí podemos extraer la siguiente conclusión: aunque la actividad de arrendamiento de vivienda de uso turístico pueda ser considerada a efectos de IRPF como actividad económica, solo cuando dicha actividad vaya acompañada de alguno de los servicios propios de la industria hotelera, a efectos de IVA tendrá la consideración de actividad sujeta y no exenta de IVA.

Así se desprende también de numerosas consultas de la DGT¹⁶. Por ello, cuando el propietario anfitrión persona física arriende o ceda el uso de la vivienda de uso turístico o de parte de ella y preste, además, algunos de los servicios propios de la industria hotelera, tendrá que facturar al usuario huésped al que le cede la vivienda al tipo reducido del 10% de IVA por el importe de los servicios prestados complementarios al alquiler, y ello conforme a lo dispuesto en el artículo 91.uno.2.2º LIVA.

Estos servicios son, entre otros: recepción y atención permanente y continuada al cliente en un espacio destinado al efecto, limpieza periódica, bar, restaurante, suministro de comidas o bebidas lavado y cambio de ropa de forma periódica, custodia de equipajes y objetos de valor, servicio de traslado, servicio de prensa, reservas y otros análogos.

En ningún caso se consideran servicios de hotelaría: los de cambio de ropa y servicio de limpieza de la vivienda prestados a la entrada y a la salida, servicio de limpieza de las zonas comunes del edificio, así como de la urbanización en que este situada la vivienda, servicios de asistencia técnica y mantenimiento para eventuales reparaciones, servicio de información turística.

¹⁵ Regla especial del artículo 70. uno 1º LIVA.

¹⁶ Puede verse la Consulta V3095-14, de 14/11/2014 que señala que los servicios de hospedaje se caracterizan frente al alquiler de viviendas porque la atención a los clientes se extiende más allá de la mera puesta a disposición de un inmueble y normalmente comprende la prestación de una serie de servicios (recepción y atención permanente, limpieza periódica, cambio periódico de ropa de cama y baño, otros servicios como lavandería, custodia de maletas, prensa, reserva y a veces servicios de alimentación y restauración), también la Consulta 1118-01, de 07/06/2001.



Aunque la actividad de arrendamiento de vivienda de uso turístico pueda ser considerada a efectos de IRPF como actividad económica, solo cuando dicha actividad vaya acompañada de alguno de los servicios propios de la industria hotelera, a efectos de IVA tendrá la consideración de actividad sujeta y no exenta de IVA.

Como el propietario en estos casos está sujeto y no exento de IVA, puede deducir las cuotas soportadas de los servicios recibidos y/o gastos realizados y de las inversiones o mejoras realizadas. Igualmente, como ocurre cuando arrienda la vivienda sin actividad económica, puede deducir el IVA soportado en la construcción, rehabilitación o reparación de la vivienda si acredita en ese momento que el destino de la vivienda de uso turístico va a ser arrendarlo con prestación de servicios complementarios propios de la industria hotelera, sin perjuicio de realizar la ulterior regularización si no fuera así.

El propietario anfitrión tendrá que llevar un libro registro de facturas emitidas y recibidas, así como las declaraciones trimestrales (Modelo 303) y la declaración resumen anual de carácter informativo (Modelo 390).

En el caso de que medie en el arrendamiento una empresa gestora, si ésta, junto a la actividad de mediación, presta también algún servicio propio de la industria hotelera, tendrá que facturar por estos servicios al 10% de IVA y facturar por el servicio de mediación prestado (21% sobre la comisión cobrada).

En este punto consideramos importante matizar la sujeción o exención al IVA dependiendo de si se prestan o no servicios complementarios propios de la industria hotelera.

Pensamos que el elemento diferenciador para quedar sujeta o exenta de IVA el arrendamiento no debe ser la prestación de servicios sino el uso que tendrá para el arrendatario, o lo que es igual, debería estructurarse en relación con el concepto de vivienda.

La exención, en primera instancia, comprende a los edificios o partes de estos destinados exclusivamente a viviendas. En la Ley de Arrendamientos Urbanos (LAU) se dice que «se considera arrendamiento de vivienda aquel que recae sobre una edificación habitable cuyo destino primordial sea satisfacer la necesidad permanente de vivienda del arrendatario».

En otros países de la Unión Europea, a la hora de excluir la exención aplicable en los arrendamientos de alojamientos turísticos, no es nada frecuente nuestra opción de vincular ésta a los servicios complementarios de la industria hotelera, aunque la encontramos en la normativa francesa¹⁷. Es más usual delimitar el arrendamiento turístico mediante un sistema de listas abiertas o bien limitar la exención a los arrendamientos residenciales. Ciertamente es que cualquier sistema de delimitación que se utilice puede acarrear problemas interpretativos.

17 Artículo 261D. 4. C) del Code général des impôts.

Otra posible opción sería utilizar un elemento temporal, puesto que se conectaría la vivienda con la necesidad permanente de habitación. Esta opción la han tomado algunos Estados al establecer que el alquiler de inmuebles por plazos breves de tiempo esté sujeto y no exento bajo ciertas condiciones¹⁸.

Como podemos apreciar, en cada Estado se hace una interpretación distinta, y no tenemos por qué incluir el alquiler de apartamentos turísticos en el concepto de arrendamientos de vivienda, puesto que lo relevante debe ser el uso que se haga del inmueble y no su propia naturaleza.

Además, nos encontramos que el criterio del IVA es incoherente con el resto de nuestra normativa tributaria. A título de ejemplo, en el IRPF se señala que el arrendador de vivienda de uso turístico no puede aplicar la reducción por arrendamiento de vivienda porque el destino primordial de esta no es satisfacer la necesidad permanente de vivienda del arrendatario, o lo que es lo mismo, está aplicando el concepto de vivienda de la LAU.

En definitiva, el concepto de vivienda latente en el artículo 20.1.23.c) del IVA es distinto del que informa el resto de la normativa tributaria y no encontramos justificación para ello¹⁹.

Como ya comentamos hay normativas, como la canaria, que no permiten la exención de la imposición indirecta en el arrendamiento de viviendas turísticas, pero bien es cierto que no deberíamos hacer depender la sujeción o exención a las normativas autonómicas por motivos de uniformidad. Podríamos forzar la interpretación y considerar que no estamos ante un arrendamiento en los términos contenidos en la LAU. Canarias lo ha hecho declarando la no exención del arrendamiento turístico atendiendo al carácter finalista de la exención, que depende del uso del inmueble.

Sería considerar que mediante la cesión de uso de viviendas vacacionales no estamos ante una actividad de arrendamiento de vivienda, sino ante una actividad turística que se excluye de la LAU. En síntesis, todo ello derivaría en una reforma de la Ley que determine que los arrendamientos de uso turístico, al no estar comprendidos en la LAU, no se benefician de la exención del IVA y que podríamos justificar atendiendo a:

- Neutralidad del impuesto entre las diversas opciones de alojamiento
- Homogeneidad desde el punto de vista territorial (Canarias lo aplica y el resto de España no lo hace)
- Extrafiscalidad, reducir los efectos perniciosos que está ocasionado la proliferación sin un control exhaustivo de esta modalidad de arrendamiento.

18 En Alemania, según el artículo 4, apartado 12, primera frase, letra a), de la Umsatzsteuergesetz ("Ley del impuesto sobre el volumen de negocios"), están exentos el arrendamiento y alquiler de bienes inmuebles. La segunda frase del artículo 4.12 excluye de la exención "los arrendamientos de habitaciones o de dormitorios que los empresarios destinen al alojamiento temporal de huéspedes. En Austria, la exención por los arrendamientos no alcanza ni a los de vivienda ni a los arrendamientos a corto plazo (inferiores a 14 días), entre otros, según el artículo 6.16 de la Ley de IVA de Austria. La aplicación del IVA en la República Checa está regulada por la Ley nº 235/2004, del Impuesto sobre el Valor Añadido. El artículo 56a, apartado 1.a), excluye de la exención el alquiler a corto plazo de inmuebles, entendido como tal el alquiler que incluya el mobiliario interior y, en su caso, además la electricidad, calefacción, gas o agua, por un período ininterrumpido que no supere las 48 horas.

En Dinamarca el artículo 13, apartado 1, número 8, de la Ley sobre el IVA, dispone que están exentas del IVA "la administración, el alquiler y el arrendamiento de bienes inmuebles, incluido el suministro de gas, agua, electricidad y calefacción como parte del alquiler o arrendamiento. No obstante, la exención no comprende el alquiler de habitaciones en establecimientos que alquilen por períodos inferiores a un mes, siempre y cuando la arrendadora sea una empresa.

19 En relación con este tema, véase M. LUCAS DURÁN, «¿Se aplica la reducción del 60% prevista en el artículo 23.2 de la LIRPF para arrendamientos de bienes inmuebles con destino a vivienda en supuestos de alquileres de temporada y, particularmente, en alquileres turísticos?», *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 423, 2018, págs. 131-144.

Al igual que ocurre cuando se realiza el arrendamiento sin ejercicio de actividad económica, en el caso de que el propietario anfitrión sea un no residente y esté realizando el arrendamiento en el ejercicio de dicha actividad, a los efectos de IVA es indiferente, puesto que la empresa gestora le facturará la comisión correspondiente y le repercutirá el IVA vigente en España, puesto que el servicio lo efectúa por el inmueble que está situado en territorio español.

Por último, es importante señalar que tan solo en Canarias existe la obligación de tributar por la actividad de arrendamiento de vivienda de uso turístico por el Impuesto General Indirecto Canario, repercutiendo el 7% al precio del alojamiento, que debe ser incluido y reflejado en la factura (artículo 12 del Decreto 113/2015, Reglamento de las viviendas vacacionales de Canarias, de 22 de mayo). El arrendador debe hacer el alta censal en el impuesto bajo el epígrafe de la actividad económica 1.685 "Alojamiento turístico extra hotelero".

5. Caso particular: el subarriendo de vivienda de uso turístico.

Analizamos en este epígrafe la casuística particular del subarriendo de vivienda por parte del arrendatario persona física, puesto que a los efectos de la imposición indirecta se producen diferencias respecto del arrendamiento.

Así tenemos que, conforme al artículo 20.uno.23º.f') LIVA, en el caso de los arrendamientos la exención no comprenderá los arrendamientos o parte de estos para ser subarrendados.

Cuando el que arrienda o cede el uso de la vivienda de uso turístico es el arrendatario de la vivienda la operación está sujeta pero exenta de IVA siempre que la vivienda objeto de subarriendo se destine exclusivamente a vivienda. En el caso de que el arrendatario se obligue, además del alojamiento, a la prestación de alguno de los servicios complementarios propios de la industria hotelera, la operación de subarriendo estará sujeta y no exenta de IVA al tipo reducido del 10%²⁰.

En el caso de que se destinara el inmueble, a su vez, al arrendamiento a otras personas, debe descartarse que a dicha operación le sea de aplicación la exclusión de la exención prevista en el artículo 20. Uno. 23º de la Ley del Impuesto y, por tanto, el arrendamiento estará sujeto y no exento, debiendo el arrendador repercutir el Impuesto al tipo impositivo general del 21 por ciento.

La Consulta de la DGT V0113-05²¹, y la más reciente V4706-16²², se manifiestan en el mismo sentido expuesto al señalar que: «el uso efectivo del edificio o parte del mismo como vivienda, aun siendo requisito necesario para la aplicación del supuesto de exención que se discute, no es, sin embargo, requisito suficiente, ya que de acuerdo con la redacción del precepto, ha de entenderse que el uso como vivienda de la edificación ha de realizarse necesaria y directamente por el arrendatario, consumidor final a los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, y no por terceras personas».

Por tanto, los arrendamientos de edificaciones, que a su vez son objeto de una cesión posterior por parte de su arrendatario en el ejercicio de una actividad empresarial, dejan de estar exentos en el Impuesto sobre el Valor Añadido para pasar a estar sujetos y no exentos, y ello con independencia de que la ulterior cesión de estos se realice en virtud de un nuevo contrato de arrendamiento, artículo 20. uno. 23º, letra f') del precepto, o en virtud de otro título.

20 Es importante recordar en este aspecto que, a efectos del IRPF, los rendimientos obtenidos por el arrendatario, que son consecuencia del subarriendo, tienen la consideración de rendimientos del capital mobiliario, artículo 25.4, LIRPF.

21 Consulta V0113-05, de 31/01/2005, en la que la consultante va a destinar unos apartamentos de los que es arrendatario a la actividad de subarriendo y pregunta sobre la sujeción de dicho subarriendo al impuesto sobre el Valor Añadido.

22 Consulta V4706-16, de 8 de noviembre, el consultante es arrendatario de un inmueble que, a su vez, va a destinar a vivienda de terceros subarrendando bien la vivienda completa o bien habitaciones, con contratos de temporada y sin ofrecer servicios propios de la industria hotelera y pregunta sobre su tributación en el IVA y en el IRPF.



Los arrendamientos de edificaciones, que a su vez son objeto de una cesión posterior por parte de su arrendatario en el ejercicio de una actividad empresarial, dejan de estar exentos en el Impuesto sobre el Valor Añadido para pasar a estar sujetos y no exentos, y ello con independencia de que la ulterior cesión de estos se realice en virtud de un nuevo contrato de arrendamiento o en virtud de otro título.

6. Especificaciones respecto del anfitrión persona jurídica.

No podemos obviar que el arrendamiento de vivienda de uso turístico está pensado para que sean particulares personas físicas quienes las arrienden, bien de forma directa o mediante intermediación de empresas de gestión o plataformas. Sin embargo, nada impide que sean personas jurídicas las que oferten estas viviendas a través de plataforma.

De la definición de vivienda de uso turístico contenida en todas las normativas autonómicas que la regulan, se deduce que tales viviendas pueden ser comercializadas tanto por personas físicas como jurídicas, pues no se hace distinción alguna, e incluso algunas de ellas contemplan esta posibilidad expresamente. Así, por ejemplo, el Decreto 12/2017, de 26 de enero, de la Comunidad Gallega señala en su artículo 5 que las viviendas de uso turístico podrán ser comercializadas, además de por empresas turísticas reguladas en el artículo 33.1 de la Ley 7/2011, de 27 de octubre, por sus propietarios/as o persona física o jurídica que los represente.

A las personas jurídicas, en nuestro Ordenamiento tributario, les es de aplicación el Impuesto sobre Sociedades, que está regulado por la Ley 27/2014, de 27 de noviembre (en adelante LIS) y por el Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba su Reglamento (en adelante RIS).

El IS es un tributo de carácter directo y naturaleza personal que grava la renta de las sociedades y demás entidades jurídicas de acuerdo con sus normas (artículo. 1 LIS). Constituye el hecho imponible la obtención de renta por el contribuyente, cualquiera que fuese su fuente u origen (artículo 4 LIS). Serán contribuyentes del impuesto, cuando tengan su residencia en territorio español, las personas jurídicas excluidas las sociedades civiles que no tengan objeto mercantil, así como las demás entidades señaladas en el propio artículo 7 LIS (fondos de inversión, uniones temporales de empresa,...). Los contribuyentes serán gravados por la totalidad de la renta que obtengan, con independencia del lugar donde se hubiera producido y cualquiera que sea la residencia del pagador (artículo 7.2 LIS).

Se consideran residentes en territorio español las entidades en quienes concurran algunos de estos requisitos: a) Que se hubieran constituido conforme a las leyes españolas; b) Que tengan su domicilio social en territorio español; c) Que tengan su sede de dirección efectiva en territorio español. Y se entenderán que la tienen cuando en el radique la dirección y control del conjunto de sus actividades (artículo 8 LIS).

Se entenderá por actividad económica la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de los recursos humanos o de uno de ambos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. En el caso del arrendamiento de inmuebles, se entenderá que existe actividad económica, únicamente cuando para su ordenación se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa²³. El concepto de actividad económica es el mismo que rige para el IRPF.

Si el anfitrión que arrienda la vivienda de uso turístico es una persona jurídica residente en territorio español, deberá declarar los rendimientos obtenidos en el Impuesto sobre Sociedades (en adelante IS). En estos casos da igual que el arrendamiento se ejerza o no como actividad económica, pues el rendimiento obtenido se integra dentro del resultado contable y va a tributar al tipo correspondiente del IS²⁴.

Así, conforme al artículo 10 LIS la base imponible estará constituida por el importe de la renta obtenida en el periodo impositivo minorada por el importe de los gastos fiscalmente deducibles y por la compensación de bases imponibles negativas de periodos impositivos anteriores. La base se determinará, en nuestro caso, por el régimen de estimación directa (ingresos menos gastos). En este método, la base se calcula corrigiendo el resultado contable según las normas contenidas en esta ley.

Cabe plantearse, al igual que ocurre en el IRPF, qué sucede cuando la actividad de arrendamiento no se realiza de forma habitual y continuada durante el año, sino que existen periodos de tiempo en que la vivienda se queda vacía sin alquilar. La postura de la DGT, manifestada en contestación a Consulta V4258-16²⁵, es considerar que los gastos en los que incurra la entidad en su actividad de arrendamiento de inmuebles tales como suministros (agua luz y gas), reparaciones, mantenimiento de jardines, piscinas y zonas interiores, limpieza, gastos de agentes inmobiliarios para publicitar y gestionar los alquileres; intereses de préstamos; IBI; tasas de basura, amortizaciones, etc. tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles a efectos del IS, aunque dentro del periodo impositivo existan periodos de tiempo en los que los inmuebles se queden vacíos, a la espera de un nuevo arrendamiento y siempre, claro está, que cumplan las condiciones legalmente establecidas, en los términos de inscripción contable, imputación con arreglo al devengo y justificación documental. Este criterio de deducción de gastos es aplicable tanto si la cesión de uso de la vivienda turística, que efectúa la sociedad, se considera que lo hace mediante actividad económica, como si hay ausencia de esta.

En este aspecto hay una diferencia fundamental con el IRPF, puesto que si en el IRPF cuando hay actividad económica se remite al impuesto societario, esta remisión hace que también debieran poder deducirse en la normativa del IRPF todos los gastos, independientemente del tiempo que esté arrendada, cosa que en la actualidad no ocurre, por lo que consideramos que en este punto existe discriminación entre ambas normas tributarias.

Dentro del Impuesto sobre Sociedades existe un régimen fiscal especial contemplado en los artículos 48 y 49 LIS en favor de sociedades que tengan como actividad económica principal el arrendamiento de viviendas situadas en territorio español que hayan construido, promovido o adquirido tales viviendas. Ahora bien, hay que matizar que a los efectos de aplicación de este régimen especial únicamente se entenderá por arrendamiento de vivienda el definido en el artículo 2.1 de la LAU, y

23 La DGT, según criterio manifestado en diversas consultas (entre otras, Consulta V2757-16, de 20/06/2016; V2095-16, de 13/05/2016; V3706-15, de 25/11/2015) ha admitido la posibilidad de externalizar la gestión de la actividad de arrendamiento considerando así por cumplido el requisito de la persona empleada. Pero ha exigido que se den ciertas condiciones: que el patrimonio inmobiliario sea relevante o se trate de bienes inmuebles de cierta importancia; la externalización debe hacerse con sociedades especializadas o terceros profesionalmente dedicados a la gestión de activos; la propia actividad desarrollada debe caracterizarse por su dimensión e importancia de sus ingresos y elevado número de arrendatarios. Véase L. GIL MACÍÁ «El arrendamiento de inmuebles como actividad económica en el contexto actual», *Revista Quincena Fiscal*, núm. 6, marzo 2017, pág. 84 y 85.

24 El tipo general de gravamen aplicable para los contribuyentes de este impuesto será conforme al artículo 29.1 LIS del 25%, salvo las entidades de nueva creación que realicen actividades económicas que tributarán, en el primer periodo impositivo en que la base imponible resulte positiva y en el siguiente al tipo del 15%, salvo que se deba tributar a un tipo inferior.

25 Consulta V4258-16, de 05/10/2016. La entidad consultante es una sociedad de responsabilidad limitada propietaria de varias fincas destinadas exclusivamente al arrendamiento por periodos cortos de tiempo sin prestar ningún servicio propio de la industria hotelera. Existen periodos de tiempo en que estas fincas se quedan vacías a la espera de un nuevo arrendamiento teniendo la entidad que seguir incurriendo en gastos necesarios y pregunta si son deducibles estos gastos en el IS durante el periodo en que los inmuebles no han estado arrendados.

siempre que se cumplan los requisitos y condiciones establecidos en dicha ley para los contratos de arrendamiento de vivienda (artículo 48 LIS).

Dado que los arrendamientos de viviendas de uso turístico están excluidos de la LAU e incluso, aunque estuvieran incluidos por falta del Decreto autonómico que los regule, no es del tipo de arrendamiento definido en su artículo 2.1, pues no se destina a uso de vivienda, las entidades dedicadas al arrendamiento de este tipo de viviendas no están sujetas a este régimen especial sino al general contemplado en el IS.

Por lo que respecta a la gestión del impuesto, y de forma resumida, indicar que las entidades que arrienden viviendas de uso turístico a través de plataformas obteniendo rendimientos estarán obligadas a presentar la declaración anual de dicho impuesto (Modelo 200) en el plazo de los 25 días naturales siguientes a los 6 meses posteriores a la conclusión del periodo impositivo (artículo 124 LIS).

También señalar que, en el caso de que el propietario anfitrión sea una comunidad de bienes que arrienda la vivienda de uso turístico, al no ser ésta sujeto pasivo del IS ni del IRPF, la comunidad de bienes tributará como entidad en atribución de rentas, conforme al régimen especial regulado en la Sección segunda del Título X LIRPF. Las rentas correspondientes a las mismas se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes, respectivamente, de acuerdo con lo establecido en dicho régimen especial.

En este último caso, según doctrina de la DGT manifestada en diversas consultas²⁶, los rendimientos derivados del arrendamiento de inmuebles tendrán la consideración de rendimientos del capital inmobiliario, salvo que se den los requisitos para su calificación como rendimientos de actividad económica.

Lo mismo sucede cuando el propietario anfitrión sea una sociedad civil que no tenga un objeto mercantil, pues si su objeto es mercantil, desarrollando el arrendamiento como actividad económica, tributará el rendimiento obtenido por el IS²⁷.

En cuanto al hecho de efectuar la cesión de uso de la vivienda turística de forma directa o mediante la intervención de una empresa de gestión o plataforma, en sus dos vertientes, cesión a la empresa que media o que ésta actúe como simple intermediaria, no se producen diferencias en la tributación indirecta, respecto de lo ya especificado para las personas físicas.

En el caso de que junto a la actividad de alojamiento presten o no servicios complementarios propios de la industria hotelera, ocurrirá igual que cuando el arrendamiento lo realiza una persona física, es decir, en aquellos casos en los que se presten tales servicios están sujetos y no exentos de IVA, debiendo emitir factura al usuario huésped repercutiendo IVA al tipo reducido del 10% —como vimos— conforme al artículo 20.Uno.23º.e) LIVA. Mientras que cuando no se preste este tipo de servicios complementarios, la operación está sujeta pero exenta, conforme a lo dispuesto en el artículo 20.uno.23º.b) LIVA. No existe especialidad en este impuesto respecto a las personas físicas, por lo que estaríamos en la misma situación que ya hemos descrito.

En cuanto a que sea una empresa no residente la que arrienda, tal como sucede cuando es residente, solo repercute IVA al 10% cuando presta servicios accesorios; eso sí, con inversión del sujeto pasivo y al tipo de IVA vigente en nuestro país²⁸.

26 Consulta V4688-16, de 04/11/2016, y Consulta V3837-16, de 12/09/2016.

27 Consulta DGT V3700-16, de 05/09/2016.

28 Lo usual es que sea una empresa de servicios residente la que preste los servicios accesorios y le facture a la no residente repercutiéndole el IVA al 21%.

7. Fiscalidad del usuario huésped.

El usuario huésped es el particular persona física que alquila la vivienda para uso turístico. Es el usuario final. En definitiva, el turista, imprescindible para la existencia de este mercado.

El alquiler de vivienda para uso turístico sin prestar ningún servicio accesorio, está sujeto pero exento²⁹, por lo que existirá la obligación de pagar ITP aplicando la tarifa que se recoge en el artículo 12 de esta norma³⁰. Además, nos encontramos con la obligación de pagar el gravamen sobre los usuarios de viviendas de uso turístico, que en su configuración actual es bastante reciente³¹, dada la enorme polémica suscitada por el establecimiento de un impuesto sobre las estancias de establecimientos turísticos que es el impuesto que puede afectarles³².

En España tan solo dos Comunidades Autónomas, Cataluña y Baleares, han establecido un impuesto sobre las estancias turísticas (las denominadas tasas turísticas).

Por lo que respecta a Cataluña, nos referimos al Impuesto sobre las Estancias en Establecimientos Turísticos, regulado por la Ley 5/2017, de 28 de marzo, de medidas fiscales, administrativas, financieras y del sector público y de creación y regulación de los impuestos sobre grandes establecimientos comerciales, sobre estancias en establecimientos turísticos, sobre elementos radiotóxicos, sobre bebidas azucaradas y envasadas y sobre emisiones de dióxido de carbono (en adelante Ley Catalana)³³ y el Real Decreto 141/2017, de 19 de septiembre, por el que se aprueba su Reglamento que sustituye al anterior Real Decreto 129/2012, de 9 de octubre.

Respecto a Baleares, el Impuesto sobre Estancias Turísticas en las Islas Baleares y de medidas de impulso al turismo sostenible, que se estableció por la Ley 2/2016, de 30 de marzo, (en adelante Ley Balear) y el Decreto 35/2016, de 23 de junio que desarrolla esta ley.

Dado que realizaremos un análisis conjunto de ambos impuestos, en adelante nos referiremos a ellos hablando de "Impuestos sobre Estancias Turísticas".

En relación con esta casuística, algunos autores se inclinan porque sean las Comunidades Autónomas³⁴ y no los entes locales quienes establezcan un impuesto de este tipo, no solo porque las competencias sobre turismo son autonómicas —y el impuesto se configura como extrafiscal—,

29 salvo en Canarias, donde se aplica el IGIC, pues en Ceuta y Melilla el IPSI se remite a la normativa IVA

30 En muchos casos, la escasa entidad de las cuotas resultantes por la aplicación del ITP hará que ni siquiera resulte rentable su exacción administrativa. A estos efectos en el artículo 16 de la Ley General Presupuestaria se afirma que "El Ministerio de Hacienda podrá disponer la no liquidación, o en su caso, la anulación y baja en contabilidad de todas aquellas liquidaciones de las que resulten deudas inferiores a la cuantía que fije como insuficiente para la cobertura del coste que su exacción y recaudación representen", y que hay una norma equivalente en las Leyes de Hacienda de las Comunidades Autónomas. La fijación de esta cuantía es de seis euros en el Estado central y varía entre 3 y 60 euros en las Comunidades Autónomas y territorios históricos.

31 No es la primera vez que en España se exige un impuesto con estos rasgos, así la Ley de 17 de julio 1946, creo la póliza de turismo que gravaba los alojamientos en hoteles y pensiones y más recientemente se había establecido el Impuesto por Ley 7/2001, de 23 de abril en las Islas Baleares.

32 Un análisis detallado sobre el Impuesto sobre Estancias Turísticas puede consultarse en A. BORJA SANCHÍS, «Los impuestos sobre estancias turísticas en España», en *Revista Quincena Fiscal*, núm.18, 2017, págs. 1-12.

33 Impuesto que ha venido a revisar y modificar el impuesto sobre las estancias en establecimientos turísticos que se creó mediante la Ley 5/2012, del 20 de marzo, de medidas fiscales, financieras y administrativas y de creación del impuesto sobre las estancias en establecimientos turísticos y que entró en vigor el 1 de noviembre del 2012.

34 Si cada Comunidad Autónoma crea un Impuesto sobre la Estancias Turísticas, en nuestra opinión, podría crearse una incompatibilidad con el ITP. Es cierto que las Comunidades Autónomas no tienen competencias para crear exenciones o supuestos de no sujeción, pero sí pueden establecer una bonificación del 100% sobre la cuota de arrendamiento de bienes inmuebles en el ITP, [artículo 49.1.b) de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias].

sino porque permitirá unificar los criterios en los distintos municipios teniendo en cuenta las peculiaridades turísticas de cada comunidad³⁵. Otros, sin embargo, entienden que este impuesto debe ser un impuesto local, que serviría a tales entes para financiarse y cubrir los gastos que generen los turistas en el municipio³⁶.

Los motivos aducidos para establecer un gravamen sobre las actividades turísticas son, por un lado, la gran masificación que se produce en las zonas receptoras de turismo, que provoca impactos negativos y disfunciones urbanísticas, medioambientales, especialmente acústicas y un mayor uso de ciertos servicios, como los de agua y basura, entre otros; por otro, la capacidad económica manifestada por las personas físicas, que se pone de manifiesto con la estancia en establecimientos turísticos³⁷.

El Impuesto sobre Estancias Turísticas es un impuesto propio de cada Comunidad y, por tanto, aplicable exclusivamente dentro de su ámbito territorial (artículo 22.2 Ley Catalana y 2.1 Ley Balear). El objeto gravado es un gasto específico o singular, como es el consumo de servicios de alojamiento turísticos; es decir, las estancias en establecimientos turísticos³⁸. Se trata de impuestos instantáneos, que se devengan al inicio de cada estancia turística (artículo 28.1 Ley Catalana y 2.1 Ley Balear).

Ambos son impuestos afectos a finalidad específica porque su recaudación se destina a integrar un fondo determinado legalmente. En el impuesto balear se denomina "Fondo para favorecer el turismo sostenible" (artículo 19 Ley Balear) y en Cataluña, "Fondo para el fomento del turismo" (artículo 48 Ley Catalana)³⁹.

Constituye el hecho imponible del impuesto las estancias por días o fracciones, con o sin pernoctación, que los contribuyentes realicen en los establecimientos turísticos que señala la Ley situados en el territorio de cada una de las respectivas Comunidades (artículo 26.1 Ley Catalana y 4.1 Ley Balear). Por lo que a nosotros afecta, la Ley Balear recoge expresamente como establecimientos turísticos afectados por este impuesto: las viviendas turísticas de vacaciones, las viviendas objeto de comercialización de estancias turísticas y las viviendas objeto de comercialización turística susceptibles de inscripción de acuerdo con las leyes que las regulan [artículo 4.1.h), Ley Balear]. Se recogen, incluso, las viviendas objeto de comercialización turística que no cumplan con los requisitos establecidos para ello en la normativa autonómica y, por tanto, que no sean susceptibles de inscripción de acuerdo con la legislación turística vigente [artículo 4.1.j) Ley Balear].

Se refiere la Ley Balear tanto a las viviendas turísticas legales como a las ilegales, así como a las que están reguladas por una normativa autonómica, como a las que aún no lo están. A mayor redundancia —y para que no haya lugar a la dudas— matiza en el artículo 4, apartado 2, que las viviendas objeto de comercialización turística que se indican en el apartado primero son las que se recogen en la Ley reguladora de viviendas de uso turístico de las Illes Balears (Ley 8/2012, de 19 de julio).

La Ley Catalana no recoge de forma expresa como establecimientos turísticos a este tipo de viviendas de uso turístico, pero podemos entender que se incluyen dentro de la letra a) del apartado tercero

35 Véase S. BOKOBO MOICHE, «La fiscalidad de las prestaciones turísticas. La posibilidad de que las Comunidades Autónomas establezcan la tasa turística», *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, nº 102, 1999, págs. 256 y 257.

36 Véase F. ADAME MARTÍNEZ, «Turismo y Financiación Municipal. Estudio sobre posibles nuevos Tributos Locales vinculados al turismo», en *Tributos Locales*, nº 112, 2013, pág. 57 y 58.

37 Véase el artículo 23 de la Ley 5/2017 (Ley Catalana).

38 E. BUENO GALLARDO y L. URBANO SÁNCHEZ, «Algunas reflexiones en relación con los impuestos Catalán y Balear sobre Estancias turísticas», *International Journal of Scientific Management and Tourism*, Vol. 3, nº 3, 2017, pág.74. Ambas autoras examinan la verdadera naturaleza y fines de estos impuestos

39 Conforme al artículo 48 este fondo se configura como un mecanismo destinado a financiar políticas turísticas para la mejora de la competitividad en Cataluña como destino turístico y garantizar su sostenibilidad

del artículo 26, que hace referencia a «los alojamientos turísticos establecidos en cada momento por la normativa vigente en materia de turismo»; o en la letra *d*) de este apartado tercero «cualquier establecimiento o equipamiento en el que se presten servicios turísticos de alojamiento».

De todo ello se desprende que la estancia en viviendas completas de uso turístico resulta gravada en cualquier caso por este impuesto. No están sujetos, al no entrar dentro del concepto de viviendas de uso turístico: los arrendamientos sometidos a la legislación de arrendamientos urbanos sin comercialización turística; la estancia en viviendas de particulares sea esta primera o segunda residencia, cuando sea no retribuida, y la estancia turística de cualquier persona física en un inmueble de su propiedad.

Mayor problema plantea, sin embargo, la cuestión del arrendamiento de una habitación en vivienda habitual o en vivienda secundaria para fines turísticos, a cambio de contraprestación.

En la Ley 8/2012, de 19 de julio, (Illes Balears), no se permite, con carácter general, la comercialización de habitaciones para uso turístico (artículo 50.15 Ley 8/2012), solo de manera excepcional, en el apartado 20 de este artículo, se permite la convivencia de personas residentes en la vivienda habitual con las personas usuarias (turistas) siempre que se indique en la publicidad y no se supere el número de plazas de la cédula de habitabilidad. Se permite, pues, el arrendamiento de habitación en vivienda habitual en presencia de sus residentes, pero no el arrendamiento de habitación en vivienda secundaria. Entendemos por ello que, en el caso del usuario de habitación en vivienda habitual, claramente estaría sujeto al impuesto, pero la cuestión se complica en el caso de alquiler de habitación en segunda residencia, aunque parece que, en este caso, siguiendo el espíritu de la norma, también debería estar gravado.

En el Decreto 159/2012, de 20 de noviembre, de establecimientos de alojamiento turístico y de viviendas de uso turístico de Cataluña, en su artículo 66.2, no se permite de forma expresa la cesión por estancias o habitaciones. No obstante podríamos entender que estarían sujetos al impuesto, al considerarse incluidos en la letra *d*) del artículo 26.3 de la Ley Catalana reguladora del impuesto, como «cualquier establecimiento en el que se presten servicios turísticos de alojamiento». En nuestra opinión, sí lo están, pues la norma fiscal parece referirse en esta letra *d*) a establecimientos en que se prestan servicios de alojamiento, sin considerar, como sí hace la ley en su letra *a*), si están o no establecidos en la normativa vigente en materia de turismo.

Señalar también, por lo que a nosotros afecta, que están exentas de la aplicación del impuesto, conforme al artículo 27 de la Ley Catalana, las estancias efectuadas por personas de edad igual o inferior a 16 años, y las menores de 16 en el impuesto balear [artículo 5.1.a) Ley Balear].

La diferencia más significativa existente entre ambas normativas se encuentra en lo relativo a quiénes pueden ser considerados sujetos pasivos del impuesto, y a la regulación de supuestos de responsabilidad en relación con este impuesto.

Según la legislación balear, es sujeto pasivo contribuyente la persona física que efectúa la estancia; es decir, el usuario huésped (artículo 6.1 Ley Balear). Solo las personas físicas pueden ser contribuyentes. En la legislación catalana se permite que sea contribuyente tanto la persona física que efectúa la estancia como la persona jurídica a cuyo nombre se entrega la correspondiente factura o documento análogo por la estancia de personas físicas en dichos establecimientos (artículo 29 Ley Catalana). Se amplía el concepto de sujeto pasivo a las personas jurídicas que contratan la estancia, aunque no sean quienes realicen el hecho imponible⁴⁰.

40 Esta consideración de la persona jurídica como contribuyente del impuesto, ha sido objeto de crítica por la doctrina, ya que en nuestro sistema fiscal solo es contribuyente la persona que realiza el hecho imponible, según señala el artículo 36.2 LGT. Véase, entre otros, A. BORJA SANCHÍS, «Los impuestos sobre estancias turísticas en España», op. cit., pág.4.

En ambas leyes tienen la condición de sujeto pasivo sustituto del contribuyente la persona física o jurídica, así como las entidades sin personalidad jurídica, que sea titular del establecimiento turístico (artículo 30 Ley Catalana y 6,2 Ley Balear). En el caso de las viviendas de uso turístico será sustituto, bien el propietario de la vivienda, el subarrendatario, la empresa gestora o la plataforma, que comercialicen en su propio nombre la vivienda.

Sobre el sustituto —titular de la explotación del establecimiento—, pesan las obligaciones formales y materiales de efectuar el pago del impuesto y de presentar trimestralmente la autoliquidación de este. El sustituto exigirá el impuesto al contribuyente en cualquier momento antes de finalizar el periodo de estancia (artículo 10 Ley Balear). Normalmente es exigible al final de la estancia mediante la entrega de la correspondiente factura o documento análogo, sin perjuicio de poder exigirlo al inicio en aquellos casos en que se ha pactado un anticipo de precio a cuenta de la estancia.

Otra diferencia importante entre ambas legislaciones está en el tema de la responsabilidad. Así, mientras en la catalana se habla de responsabilidad solidaria, en la balear se trata de responsabilidad subsidiaria; además, mientras la primera solo declara responsables a las personas físicas y jurídicas que actúen como mediadores entre contribuyente y sustituto, la segunda incluye junto a la persona física y jurídica a las entidades sin personalidad jurídica, como pueda ser una comunidad de bienes.

La Ley Catalana declara responsables solidarios del ingreso de las deudas tributarias correspondientes a las cuotas devengadas de los contribuyentes, a todas las personas físicas o jurídicas que contraten directamente en nombre del contribuyente y hacen de intermediarias entre este y los establecimientos. Se presume que la persona o entidad intermediaria actúa como representante del contribuyente, asumiendo sus obligaciones tributarias, y el sustituto puede dirigirse a él para exigir el pago del tributo, en las condiciones que se establezcan reglamentariamente (artículo 31 Ley Catalana).

Sin embargo, la Ley Balear declara responsables subsidiarios del pago del impuesto a las personas o entidades que contraten directamente, como mediadoras, las estancias con los sustitutos de los contribuyentes y a las que corresponde abonar dichas estancias por cuenta o en interés de los contribuyentes (artículo 7 Ley Balear).

Como consecuencia de ello podemos afirmar que las agencias de viaje o las plataformas de economía colaborativa que contraten directamente, como mediadoras, las estancias en viviendas turísticas, serán responsables solidarios del pago del impuesto frente al sustituto en el caso de Cataluña, mientras que en Baleares serán responsables subsidiarios del pago del impuesto.

En otros países europeos las tasas turísticas son recaudadas directamente por las plataformas donde se ofertan las viviendas por lo que se resuelven de forma más eficiente los problemas que puede generar la liquidación de tales impuestos (tasas turísticas)⁴¹. Como señala la profesora RUIZ GARIJO⁴², esta iniciativa podría ser incorporada por nuestra Administración tributaria, no limitándose al pago de las tasas ecoturísticas, sino que debe extenderse incluso a otros impuestos como el IVA. El mecanismo de repercusión es sencillo para estas plataformas: en el momento del pago, la plataforma repercutirá la cuantía correspondiente al usuario, ingresándola en la Hacienda Pública.

Por lo que respecta a la cuantía del impuesto, existen también diferencias entre las dos normativas en cuanto a la base imponible. En el impuesto balear no se contempla ninguna limitación respecto del número de estancias sujetas al mismo, mientras que en el catalán se fija el límite máximo en siete unidades de estancia continuada por persona (artículo 33 Ley Catalana).

La base imponible en ambos impuestos está constituida por el número de unidades de estancia en cada establecimiento (días o las fracciones).

La cuota tributaria íntegra se obtendrá aplicando a la base imponible la tarifa contenida en la ley (artículo 34 Ley Catalana y 13 Ley Balear). La cuantía se hace depender del número de estancias y de la clase y situación del establecimiento.

Así, en Cataluña hay hasta cinco clases de establecimientos, siendo las viviendas de uso turístico una de ellas (dentro de la tercera clase), por ello, si la estancia es en Barcelona ciudad serían 2,25 euros/día de estancia y si es en el resto de Cataluña 0,90 euros/día.

En Baleares hay hasta trece clases diferentes de establecimientos y las viviendas de uso turístico se enmarcarían en la octava clase: viviendas turísticas de vacaciones, viviendas objeto de comercialización de estancias turísticas y viviendas objeto de comercialización turística. Se paga 1 euro/día de estancia o fracción.

Además se establecen algunas bonificaciones en la cuota para obtener la cuota tributaria líquida. En Baleares, en el artículo 13.2 se contempla: a) una bonificación del 50% sobre la cuota tributaria íntegra para las estancias que se realicen en baja temporada y b) una bonificación del 50% sobre la cuota tributaria íntegra (o, en su caso, minorada por la aplicación de la bonificación anterior) correspondiente a los días noveno y siguientes en todos los casos de estancia en un mismo establecimiento turístico superior a los ocho días. En la Ley Catalana no se establecen bonificaciones.

En Europa hay países que no cobran la tasa turística (Dinamarca, Estonia, Finlandia, Grecia, Irlanda, Noruega, Suecia, Luxemburgo Reino Unido) y otros que sí lo hacen. En Austria se cobra una tasa de alojamiento por pernoctación, con carácter provincial, que va de 0,15 a 2,88 euros por persona. En Bélgica a nivel ciudad, varía entre municipios. También viene determinada en función del barrio donde este el alojamiento y está aproximadamente en el 10% de la tarifa de la habitación. En Francia se cobra una tasa que va de 0,20 a 1,50 euros. En Alemania la tasa se cobra en algunas ciudades, y va de 0,25 a 5 euros por persona o el 5% del importe de la factura, dependiendo del tipo, nivel y localización del alojamiento. En Italia tenemos la denominada "Tasa de Soggiorno", que va de 0,35 a 5 euros por noche, dependiendo de la región. En Malta se ha introducido un impuesto a la contribución ecológica de 50 céntimos por turista, a pagar a su llegada a Malta. En Hungría se cobra una tasa de aproximadamente 1,50 euros por noche, que varía regionalmente. En Budapest la tasa es calculada como un porcentaje de la tarifa del importe de la habitación (4% en 2014). Suiza sigue un sistema complejo, basado en un porcentaje de la cantidad que está determinada por la categoría del hotel (alojamiento), pudiendo cada Cantón determinar su propio modelo de impuesto.

41 Ámsterdam fue la primera ciudad en establecer que la plataforma se encargase de recaudar la tasa turística. En París el gobierno local llegó también a un acuerdo con Airbnb para que esta recaudara la tasa turística en nombre de sus anfitriones de 0,83 euros por noche y persona. En Lisboa, Airbnb va a recaudar directamente la tasa turística de un euro a todos los clientes que se alojen a través de su plataforma en base al acuerdo alcanzado con el Ayuntamiento. Cada trimestre las remitirá mediante un proceso automatizado. En España, una iniciativa de esta naturaleza podría englobarse en el ámbito de la colaboración social del artículo 92 LGT, que establece que "dicha colaboración podrá instrumentarse a través de acuerdos de la Administración Tributaria [...] con entidades privadas" (apartado 2) y podrá consistir en la "presentación y remisión a la Administración tributaria de autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones o cualquier otro documento con trascendencia tributaria, previa autorización de los obligados tributarios" (apartado 3). Se trata, como vemos, de un mecanismo basado en el consentimiento del intermediario y también de la persona beneficiaria, donde el principio de legalidad decae precisamente por el carácter voluntario de la cooperación. Si se conjuga con una cooperación eficiente que permita a la Administración acceder a datos de los beneficios obtenidos por los propietarios, estos probablemente optarían por un mecanismo de estas características. En una línea similar, el artículo 32 de la Ley 5/2017, de 28 de marzo, de Cataluña, se refiere a los asistentes en la recaudación del Impuesto sobre las estancias en establecimientos turísticos. Podrán ser asistentes en la recaudación del impuesto los intermediarios de empresas turísticas de alojamiento contemplados en la normativa turística, así como todos los profesionales, empresas, entidades u operadores de plataformas tecnológicas que comercializan servicios turísticos de alojamiento en los establecimientos y equipamientos que determinan la sujeción al impuesto; o bien – y este puede ser el caso de Airbnb – "facilitan la relación entre el titular de la explotación y las personas físicas que efectúan las estancias, y acuerdan con estas un anticipo del precio a cuenta de la estancia y la satisfacción anticipada del impuesto al realizar la reserva". Para poder actuar como asistente en la recaudación, se precisa la firma del correspondiente convenio, para lo cual se requiere a su vez (en el caso de empresas prestadoras de servicios de la sociedad de la información y las plataformas tecnológicas) una habilitación expresa de la Administración; habilitación que se obtiene superando una auditoría previa de los sistemas informáticos de la empresa, que garantice la adecuación de estos para la correcta aplicación del impuesto. Además, una vez firmado el convenio, la plataforma deberá ser auditada periódicamente. Las condiciones de la auditoría inicial y de las posteriores se establecen por vía reglamentaria.

42 M. RUIZ GARIJO, «La economía colaborativa en el ámbito de la vivienda: cuestiones fiscales pendientes», *Lex social. Revista Jurídica de los Derechos Sociales*, vol. 7, núm. 2, 2017, págs. 53-76.

Por último, hemos de precisar que el impuesto sobre estancias turísticas forma parte de la base imponible del IVA, de las prestaciones de servicio de alojamiento en virtud del artículo 78.Dos.4º LIVA. En este sentido se pronuncian también varias Consultas de la DGT⁴³.

Para finalizar con la fiscalidad indirecta que afecta a los usuarios de alojamiento en viviendas de uso turístico, tenemos que hacer referencia a la existencia en algunos municipios de ciertas tasas relacionadas con el suministro de agua, recogida y tratamiento de residuos, así como servicios de saneamiento y depuración, en las que la figura de sujeto pasivo contribuyente de las mismas suele recaer en la persona que solicita el servicio, apareciendo el propietario del inmueble como sustituto del contribuyente. Dada la corta duración de los arrendamientos de viviendas de uso turístico se hace difícil, desde el punto de vista técnico, que el huésped encarne la figura de contribuyente, a diferencia de lo que ocurre con los arrendamientos para uso de vivienda regulados en la LAU. Por ello en estos casos es difícil que el propietario sustituto pueda repercutir el impuesto en el huésped contribuyente⁴⁴.

8. A modo de reflexión final.

Analizadas las implicaciones tributarias que tiene la imposición indirecta en los arrendamientos de viviendas de uso turístico podemos, a modo de síntesis, extraer las siguientes conclusiones:

- El arrendamiento de vivienda de uso turístico por propietario persona física al usuario está sujeto pero exento del IVA, salvo en Canarias, que lo hace por el IGIC.
- Si el propietario persona física presta algún servicio accesorio al arrendamiento, éste estará sujeto y no exento, y tributará al 10%.
- Si el propietario efectúa el arrendamiento utilizando una empresa de gestión o plataforma, caben dos posibilidades:
 - Cesión de la vivienda de uso turístico a la empresa para que esta la gestione, la operación está sujeta y no exenta y tributa al 21%.
 - La empresa solo hace de intermediaria, cobrando una comisión, en este caso el arrendamiento de propietario a usuario es una operación sujeta pero exenta; sólo en el caso de que preste servicios accesorios será una operación sujeta y no exenta tributando al 10%. La empresa le factura al propietario y le cobra una comisión por prestación de servicios tributando al 21%.
- La exención en IVA no implica ausencia de tributación, sino que lo hará por ITP.
- Cuando se ejerce el arrendamiento mediante actividad económica, no existen diferencias en la imposición indirecta respecto de cuando se hace sin dicha actividad, lo mismo ocurre si se realiza mediante persona jurídica.
- Si el propietario es un no residente, cuando es él quién factura y la operación está sujeta y no exenta de IVA, se produce la inversión del sujeto pasivo.
- El usuario es quién, cuando procede, está obligado a pagar el impuesto que corresponda, IVA o ITP.

43 Consultas V3750-16, de 07/09/2016, y V1825-13, de 03/06/2013.

44 Consideramos que se produce una situación similar a la ya comentada respecto del ITP, por la escasa cuantía que supondrá el impuesto.

- En aquellas C.C.A.A. que hayan establecido imposición sobre las estancias turísticas, el usuario es el contribuyente obligado al pago de esta, aunque el titular del inmueble actúe como sustituto de este.
- El impuesto sobre estancias turísticas tiene una incidencia notable en Europa, y usualmente en las ciudades que se aplica se hace por una cantidad fija por día o bien con un porcentaje sobre la facturación, considerando entre otras, categoría y localización del hospedaje.
- Finalmente, por los problemas que plantea, sobre todo, la imposición por ITP y la imposición sobre estancias turísticas, somos de la opinión que, o bien se pone un umbral mínimo, a partir del cual se aplica esta imposición, o directamente se establece que toda cesión de uso de vivienda que no esté sometida a la LAU, esté sujeta y no exenta de IVA, como ocurre en Canarias, puesto que la exención del IVA en vivienda es finalista, vivienda habitual, y en los arrendamientos de viviendas de uso turístico, en ningún caso, se da ese requisito.

9. Bibliografía.

- ADAME MARTÍNEZ, F.: «Turismo y Financiación Municipal. Estudio sobre posibles nuevos Tributos Locales vinculados al turismo», *Tributos Locales*, nº 112, 2013.
- BOKOBO MOICHE, S.: «La fiscalidad de las prestaciones turísticas. La posibilidad de que las Comunidades Autónomas establezcan la tasa turística», *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 102, 1999.
- BORJA SANCHÍS, A.: «Los impuestos sobre estancias turísticas en España», *Quincena Fiscal*, núm. 18, 2017.
- BUENO GALLARDO, E y URBANO SÁNCHEZ, L.: «Algunas reflexiones en relación con los impuestos Catalán y Balear sobre Estancias turísticas», *International Journal of Scientific Management and Tourism*, Vol.3, núm. 3, 2017.
- GIL MACÍ, L.: «El arrendamiento de inmuebles como actividad económica en el contexto actual», *Quincena Fiscal*, núm. 6, marzo 2017.
- LUCAS DURÁN, M.: «¿Se aplica la reducción del 60% prevista en el artículo 23.2 de la LIRPF para arrendamientos de bienes inmuebles con destino a vivienda en supuestos de alquileres de temporada y, particularmente, en alquileres turísticos?», *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 423, 2018.
- RUIZ GARIJO, M.: «Tratamiento fiscal de los arrendamientos de viviendas», en Y. GARCÍA CALVENTE, M. RUIZ GARIJO y M.M. SOTO MOYA, *Innovaciones sociales en materia de vivienda: perspectiva tributaria*, Thomson Reuters, Aranzadi, Cizur Menor, 2016.
«La economía colaborativa en el ámbito de la vivienda: cuestiones fiscales pendientes», *Lex social. Revista Jurídica de los Derechos Sociales*, vol. 7, núm. 2, 2017.



Revista Técnica Tributaria

JURISPRUDENCIA NACIONAL





Jurisprudencia nacional

Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sección 2ª

Sentencia de 13 de junio de 2018, rec. 2800/2017

Ponente: Jesús Cudero Blas

ITPyAJD. Compras por empresarios a particulares de objetos de oro u otros metales preciosos. Alcance y significado del principio de confianza legítima.

Según se resuelve en esta sentencia, el principio de confianza legítima impide a la Administración exigir un tributo en relación con una determinada clase de operaciones, respecto de periodos anteriores no prescritos, cuando existan signos externos de esa misma Administración que revelen de forma indubitada que en esos periodos el criterio administrativo era el de la no exigencia del tributo. En el caso planteado no se vulnera el mencionado principio, ya que el solo hecho de que la Administración no hubiera iniciado comprobación al contribuyente no determina un acto de reconocimiento tácito del derecho.

Fundamentos de derecho

(...)

SEGUNDO.-

(...)

Muy sintéticamente cabe afirmar que el principio en estudio implica la exigencia de un deber de comportamiento de la Administración que consiste en la necesidad de observar en el futuro la conducta que sus actos anteriores hacían prever y aceptar las consecuencias vinculantes que se desprenden de esos propios actos. Pero para que pueda afirmarse que existe ese deber es menester que concurran determinados requisitos (destacados en la sentencia de 22 de junio de 2016, dictada en el recurso de casación núm. 2218/2015, con abundante cita de pronunciamientos anteriores), concretamente los siguientes:

1. Que aunque la virtualidad del principio puede suponer la anulación de un acto de la Administración o el reconocimiento de la obligación de ésta de responder de la alteración constatada cuando ésta se produce sin conocimiento anticipado, sin medidas transitorias suficientes para que los sujetos puedan acomodar su conducta y proporcionadas al interés público en juego, y sin las debidas medidas correctoras o compensatorias, el principio no puede amparar creencias subjetivas de los administrados que se crean cubiertos por ese manto de

confianza si la misma no viene respaldada por la obligación de la Administración de responder a esa confianza con una conducta que le venga impuesta por normas o principios de derecho que le obliguen a conducirse del modo que espera el demandante.

2. Que no puede descansar la aplicación del principio en la mera expectativa de una invariabilidad de las circunstancias, pues ni este principio, ni el de seguridad jurídica garantizan que las situaciones de ventaja económica que comportan un enriquecimiento que se estima injusto deban mantenerse irreversibles.
3. Que la circunstancia de que no se haya activado la regularización de la situación tributaria en otros ejercicios anteriores no es causa obstativa per se para que, constatada por la Administración la práctica irregular llevada a cabo, se proceda a su regularización a partir de entonces, a lo que debe añadirse que no puede considerarse contraria a la doctrina de los actos propios ni a la buena fe la conducta de una de las partes sin valorar al mismo tiempo la de la otra parte.
4. Que es imprescindible que el comportamiento esperado de la Administración -valga la expresión- derive de actos o signos externos lo suficientemente concluyentes como para generar una razonable convicción en el ciudadano - más allá de aquellas insuficientes creencias subjetivas o expectativas no fundadas- de que existe una voluntad inequívoca de la Administración de ajustar su comportamiento a un determinado modo de proceder.

(...)

TERCERO.-

(...)

Vaya por delante que es imposible, a nuestro juicio, responder a esta cuestión de forma absoluta, general o universalmente aplicable a todas las situaciones de aquella naturaleza. Nuevamente hay que continuar como empezamos al analizar el principio en estudio: su eficacia dependerá de las concretas circunstancias de cada caso.

Sí podemos afirmar, empero, que la Administración Tributaria no podrá exigir el tributo en relación con una determinada clase de operaciones (o, en general, de hechos impositivos), respecto de períodos anteriores no prescritos, cuando puedan identificarse actos o signos externos de esa misma Administración lo suficientemente concluyentes como para entender que el tributo en cuestión no debía ser exigido a tenor de la normativa vigente o de la jurisprudencia aplicable. En otras palabras, la declaración expresa y precisa de que la operación no está sujeta o la realización de actos indubitados que revelen un criterio claramente contrario a su sujeción impedirá a la Administración exigir el tributo con carácter retroactivo, esto es, en relación con momentos anteriores (no afectados por la prescripción) a aquél en el que se cambió el criterio que antes se había manifestado expresa o tácitamente y que llevó al interesado a ajustar su comportamiento a esos actos propios.

A ello cabría añadir, reiterando aquí nuestra jurisprudencia, que la circunstancia de que la Administración competente no haya regularizado la situación del contribuyente con anterioridad, o no haya iniciado en relación con los correspondientes hechos impositivos procedimiento alguno (de gestión, o de inspección) no determina ineluctablemente que exista un acto tácito de reconocimiento del derecho del sujeto pasivo del tributo, pues tal circunstancia -la ausencia de regularización- no constituye, si no va acompañada de otros actos concluyentes, un acto propio que provoque en el interesado la confianza en que su conducta es respaldada por el órgano competente de la Administración.

CUARTO.-

(...)

El acogimiento del recurso de casación exige resolver el fondo del litigio, consistente en determinar si las operaciones sobre las que se giraron las liquidaciones provisionales impugnadas (compras a particulares de objetos de oro y otros metales efectuadas por la empresa en los años 2011, 2012 y 2013) estaban sujetas y no exentas al impuesto sobre transmisiones patrimoniales teniendo en cuenta que, al no tener los transmitentes la condición de empresarios o profesionales, quedan fuera del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Aunque la ley - artículo 93.1 de la Ley Jurisdiccional - y el carácter pleno de esta jurisdicción nos autorizan a actuar como jueces de instancia y a resolver el fondo de las pretensiones deducidas en el recurso, la prudencia nos exige devolver las actuaciones a la Sala sentenciadora (como también permite aquel precepto de nuestra norma procesal) para que sea ella la que adopte la decisión que proceda sobre la conformidad o disconformidad a derecho de las resoluciones recurridas.

Ello es así por cuanto esta misma Sección ha planteado -mediante auto de 7 de febrero de 2018, dictado en el recurso núm. 163/2016 - una cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en relación con la tributación de operaciones idénticas a las que aquí nos ocupan (compras efectuadas por empresarios a particulares de objetos de oro y otros metales) interrogando a dicho órgano sobre el siguiente extremo:

(...)

Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sección 2ª

Sentencia de 29 de mayo de 2018, rec. 1528/2017

Ponente: Joaquín Huelin Martínez de Velasco

Procedimientos tributarios. Devolución de ingresos indebidos. Ingreso extemporáneo para eludir la acción penal.

Se plantea el Tribunal Supremo, si la redacción del artículo 221.1.c) de la LGT, en su redacción anterior al Real Decreto-ley 12/2012, permite la devolución de la deuda ingresada, una vez transcurrido el plazo de prescripción del derecho de la Administración a liquidar, pero antes de que transcurra el plazo de prescripción penal. Pues bien, según el Alto Tribunal, tal devolución no procede, ya que el ingreso no puede calificarse de indebido sino de debido. Añade que la actuación del recurrente pretendiendo la devolución resultaría contraria a sus propios actos e, incluso podría calificarse de fraude de Ley, dado que se realizó el ingreso para eludir la responsabilidad penal y luego, pretende beneficiarse de la literalidad del precepto para obtener la devolución.

Fundamentos de derecho

(...)

QUINTO.- Volviendo a la naturaleza del ingreso extemporáneo de una deuda prescrita en el ámbito tributario, antes de la reforma operada por el Real Decreto Ley 12/2012, la parte considera que aunque el ingreso se efectuó con la finalidad de prevenir el riesgo del delito fiscal [...], como la prescripción opera de oficio, la deuda tributaria debería estimarse extinguida, por tratarse de un ingreso indebido desde el punto de vista estrictamente tributario.

Este criterio, sin embargo, no puede ser compartido.

Dejando a un lado la jurisprudencia penal, según la cual en caso de delito se produce una novación de la obligación tributaria, que desaparece como tal surgiendo en su lugar una responsabilidad civil derivada del propio delito (por todas sentencia de 18 de diciembre de 2000), y que no puede servir en este caso, ya que la determinación de la responsabilidad civil requería de su fijación mediante sentencia, situación que no se produjo al excluir la declaración espontánea la penalidad de la conducta, hay que reconocer que la interpretación que defiende la parte podría afectar a la eficacia de la regularización en cuanto a la posible responsabilidad penal derivada de la comisión de un delito contra la Hacienda Pública a la que se acogió el propio recurrente.

Por tanto, no obstante *la falta de homogeneización de los plazos de prescripción tanto en el ámbito de la responsabilidad tributaria como en el ámbito de la responsabilidad penal, no cabe negar la incidencia de la regularización tributaria al amparo del art. 27 de la Ley General Tributaria en la responsabilidad penal*, como apreció correctamente la Sala de instancia y cuya argumentación comparte en lo sustancial esta Sala.

Por otra parte, ante las circunstancias concurrentes, *la actuación del recurrente, pretendiendo la solicitud de devolución, después del pronunciamiento de la jurisdicción penal, resultaría contraria a sus propios actos y hasta podría calificarse como fraude de ley*, en cuanto realizó un ingreso para conseguir la exoneración de la responsabilidad penal, utilizando luego la literalidad del artículo 221.1 c) de la Ley General Tributaria para burlar el pronunciamiento penal, sin tener en cuenta que con anterioridad a la reforma del Real Decreto Ley 12/2012 la exención de responsabilidad penal por

regularización no estaba prevista en la Ley General Tributaria, lo que justificaba que tampoco se contemplara la mención que ahora figura en el art. 211. 1 c) a los supuestos de regularización realizados una vez transcurrido el plazo de prescripción administrativa, sin que la falta de mención pueda aducirse para reconocer la devolución de lo ingresado, dado que el ingreso determinó la apreciación por la jurisdicción penal de la excusa absolutoria, obteniendo el recurrente así la exoneración de su responsabilidad penal.

Debemos insistir que en el momento de la presentación de la declaración complementaria controvertida, considerada por el art. 305.4 del Código Penal como excusa absolutoria, el comportamiento eliminaba la punibilidad de un hecho delictivo por razones de política criminal, si bien en la actualidad constituye un elemento negativo del delito que excluye la ilicitud penal, al afirmar el art. 305.1 del Código Penal , redactado por la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre que “ el que, por acción u omisión defraude a la Hacienda Pública (...) será castigado (...) salvo que hubiere regularizado su situación tributaria en los términos del apartado 4 del presente artículo”.

También la Exposición de Motivos de la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, por la que se modifica la Ley Orgánica de 1995, de 23 de noviembre, del Código Penal en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social, afirmaba que suponía neutralizar “no sólo el desvalor de la acción con una declaración completa y veraz, sino también el desvalor del resultado mediante el pago completo de la deuda tributaria”. De ahí que la considere como el “reverso del delito que neutraliza completamente el desvalor de la conducta y el desvalor del resultado”.

En definitiva, hay que concluir que el *ingreso nunca tuvo el carácter de indebido, sino, como señala, la sentencia recurrida fue debido, como así lo consideró el orden penal para la aplicación de la excusa absolutoria.*

Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sección 2ª

Sentencia de 23 de mayo de 2018, rec. 1880/2017

Ponente: Francisco José Navarro Sanchís

ITP y AJD. Comprobación de valores. Utilización del método de comprobación del artículo 57.1.b) de la LGT-aplicación de un coeficiente multiplicador sobre el valor catastral.

El Tribunal Supremo concluye que el método de comprobación regulado en el art. 57.1.b) de la LGT consistente en aplicar un coeficiente multiplicador sobre el valor catastral no es idóneo cuando se trata de valorar bienes inmuebles en aquellos impuestos en los que la base imponible viene determinada por referencia al valor real, salvo que dicho método se complemente o vaya acompañado con la realización de una actividad estrictamente comprobadora directamente relacionada con el inmueble singular que se someta a avalúo.

Fundamentos de derecho

TERCERO-

(...)

c) Este medio legal de comprobación presupone, por definición, la facultad de la Administración tributaria de basar su estimación, válida y eficaz potencialmente, con el fin de rectificar las declaraciones o autoliquidaciones del contribuyente, en la incorporación de datos o magnitudes genéricas, presuntivas y, por ende, meramente hipotéticas. Además de su generalidad, pueden conducir a una verdadera ficción cuando, por el transcurso del tiempo, los valores así asignados pierdan actualidad o se desvíen notablemente de la evolución de los precios en el mercado inmobiliario.

(...)

e) Por ello mismo, no es casual ni de una importancia menor que en el Impuesto sobre transmisiones patrimoniales que aquí nos ocupa se trate de establecer el *valor real* del bien o derecho transmitido (arts. 10.1 y 46 TRLITP).

El *valor real* configura un concepto jurídico indeterminado de imprecisos perfiles, como esta Sala ha subrayado en una jurisprudencia constante y uniforme, puesto que no se ampara en definición legal alguna y, permite, sea cual fuere el medio de comprobación o determinación que en cada caso se utilice, un cierto margen legítimo. El valor real no arroja - no puede hacerlo - un guarismo exacto, único y necesario, sino una franja admisible entre un máximo y un mínimo. Así sucede cuando se acepta el valor declarado por el administrado -que puede variar en unos y otros casos-; también cuando se acude al dictamen de peritos de la Administración (art. 57.1.e) LGT); o, en fin, si se emplean otros medios de comprobación legalmente previstos, como los precios medios de mercado o las valoraciones atribuidas a efectos de aseguramiento o hipotecarios.

Esa inexactitud *a priori*, consustancial a la idea de *valor real* y a su integración en la categoría dogmática de los conceptos jurídicos indeterminados, guarda relación directa con la que padece otra noción relativamente semejante, la de *valor de mercado*. Ello hasta el punto de que esta misma Sala, en jurisprudencia reiterada, identifica ese valor real con el *"...precio que sería acordado en*

condiciones de mercado entre partes independientes..." (sentencia, entre otras, de 18 de junio de 2012, pronunciada en el recurso de casación nº 224/2009 (ES:TS :2012:4224), para un caso de IRPF).

Siendo ello así, estamos en todo caso ante un valor que, al margen de su natural incertidumbre previa, sólo puede alcanzarse teniendo en cuenta las circunstancias singulares de la operación económica o manifestación de capacidad contributiva que se somete a tributación, así como apreciando las características propias del bien sometido a valoración, irreductibles al empleo de tablas, coeficientes o estimaciones globales.

(...)

g) En esta línea de razonamiento, una cosa es que la noción del *valor real* sea indeterminada en la enunciación legal, pero cuantificable sobre la base del empleo de los medios de comprobación que tipifica la ley, y otra bien distinta es que la Administración quede apoderada, por el artículo 57.1.b) LGT, para la sustitución libérrima de la determinación o comprobación del valor real por otro distinto que, en puridad, no lo es -o no necesariamente lo es-, en la medida en que se integra en una norma jurídica, una disposición de suyo abstracta, que por ello mismo se aleja de aspectos que *velis nolis* han de confluir en el establecimiento del valor de cada inmueble -como sucede con el estado de conservación, las mejoras incorporadas, la posición relativa del inmueble en un edificio o urbanización, etc.-

h) En resumen de lo anterior, ha dicho con constancia y reiteración la jurisprudencia de este Tribunal Supremo que el acto de determinación del valor real de los bienes inmuebles comprobados por la Administración -que, por ende, corrige o verifica los valores declarados por el interesado como precio o magnitud del negocio jurídico llevado a término- ha de ser: a) singularizado; b) motivado; y c) fruto de un examen del inmueble, normalmente mediante visita al lugar (véanse, por todas, las sentencias de 29 de marzo de 2012 -recurso de casación para unificación de doctrina nº 34/2010 -; de 18 de junio de 2012 -recurso de casación nº 224/2009 -; y de 26 de marzo de 2014 -recurso de casación nº 3191/2011 -).

(...)

3.5. En conclusión de todo lo anterior, sólo justificando razones para la comprobación es posible desencadenar ésta, sin que baste con una presunción inmotivada de desacierto de la asignación del valor.

Si las autoliquidaciones, pues, comportan una carga para el administrado, favorecida legalmente por la presunción del artículo 108.4 LGT, la respuesta a la primera pregunta enunciada en el auto de admisión debe ser negativa, por estas razones:

- a) La Administración tiene que justificar, antes de comprobar, que hay algo que merezca ser comprobado, esto es, verificado en su realidad o exactitud por ser dudosa su correspondencia con la realidad. En este caso, tiene que justificar por qué no acepta el valor declarado, incredulidad que, a su vez, involucra dos facetas distintas: la primera sería la de suponer que el precio declarado no corresponde con el efectivamente satisfecho, lo que daría lugar a una simulación relativa cuya existencia no puede ser, desde luego, presumida, sino objeto de la necesaria prueba a cargo de la Administración que la afirma; la segunda faceta, distinta de la anterior, consiste en admitir que el valor declarado como precio de la compraventa es el efectivamente abonado, pero no corresponde con el valor real, que es cosa distinta. En este caso, también tendría que justificar la Administración la fuente de esa falta de concordancia.
- b) Esa justificación no es sólo sustantiva y material, sino también formal, en tanto comporta la exigencia, en el acto de comprobación y en el de liquidación a cuyo establecimiento tiende, de motivar las razones por las que se considera que el valor declarado en una autoliquidación que la ley presume cierta no se corresponde con el valor real, sin que sea admisible que la fuente de

esas razones sea la mera disparidad del valor declarado con el que resulte de los coeficientes aprobados.

- c) Que la aplicación de coeficientes abstractos sobre valores catastrales sea legal como método de valoración -afirmación de la que no dudamos-, tal como preconiza el recurso de casación (artículo 57.1.b) LGT), no significa que sea un método idóneo, por su abstracción, para establecer el valor real (artículos 10.1 y 46.1 TRLITP).
- d) El empleo de la potestad reglamentaria, por medio de orden autonómica, para fijar automáticamente coeficientes únicos para todos los bienes inmuebles radicados en una localidad, no puede entrañar un *plus* de presunción de acierto en la comprobación, dado que a la abstracción propia de la forma en que se fijan los valores por coeficientes se añade la inherente a las normas jurídicas, que no atienden ni podrían hacerlo al caso singular (puede verse al efecto el voto particular formulado a las dos sentencias de 6 de abril de 2017, de esta Sala, recursos de casación nº 888 y 1183/2016).

(...)

SEXTO.- Contenido interpretativo de esta sentencia.

Con arreglo a lo que establece el artículo 93.1 LJCA, procede, en función de todo lo razonado precedentemente, responder a las cuestiones suscitadas en el auto de admisión.

- A.- La primera cuestión consiste en *“determinar si la aplicación de un método de comprobación del valor real de transmisión de un inmueble urbano consistente en aplicar de un coeficiente multiplicador sobre el valor catastral asignado al mismo, para comprobar el valor declarado a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, permite a la Administración tributaria invertir la carga de la prueba, obligando al interesado a probar que el valor comprobado obtenido no se corresponde con el valor real”*.

La respuesta a esa primera pregunta exige que transcendamos de los literales términos en que ha sido formulada, lo que resulta imprescindible para satisfacer el propósito legal de formar jurisprudencia sobre la aplicación del método legal de comprobación del artículo 57.1.b) LGT, consistente en la estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal, aquí los que figuran en el Catastro Inmobiliario. A tal efecto, la respuesta es la siguiente:

- 1) El método de comprobación consistente en la estimación por referencia a valores catastrales, multiplicados por índices o coeficientes (artículo 57.1.b) LGT) no es idóneo, por su generalidad y falta de relación con el bien concreto de cuya estimación se trata, para la valoración de bienes inmuebles en aquellos impuestos en que la base imponible viene determinada legalmente por su valor real, salvo que tal método se complemente con la realización de una actividad estrictamente comprobadora directamente relacionada con el inmueble singular que se someta a avalúo.
- 2) La aplicación del método de comprobación establecido en el artículo 57.1.b) LGT no dota a la Administración de una presunción reforzada de veracidad y acierto de los valores incluidos en los coeficientes, figuren en disposiciones generales o no.
- 3) La aplicación de tal método para rectificar el valor declarado por el contribuyente exige que la Administración exprese motivadamente las razones por las que, a su juicio, tal valor declarado no se corresponde con el valor real, sin que baste para justificar el inicio de la comprobación la mera discordancia con los valores o coeficientes generales publicados por los que se multiplica el valor catastral.

- 4) El interesado no está legalmente obligado a acreditar que el valor que figura en la declaración o autoliquidación del impuesto coincide con el valor real, siendo la Administración la que debe probar esa falta de coincidencia.

B.- La segunda cuestión se formula así: *“determinar si, en caso de no estar conforme, el interesado puede utilizar cualquier medio de prueba admitido en Derecho o resulta obligado a promover una tasación pericial contradictoria para desvirtuar el valor real comprobado por la Administración tributaria a través del expresado método, habida cuenta de que es el medio específicamente regulado para cuestionar el valor comprobado por la Administración tributaria en caso de discrepancia”.*

En armonía con una reiterada y constante jurisprudencia de este Tribunal Supremo, la respuesta a tal pregunta debe ser la siguiente:

- 1) La tasación pericial contradictoria no es una carga del interesado para desvirtuar las conclusiones del acto de liquidación en que se aplican los mencionados coeficientes sobre el valor catastral, sino que su utilización es meramente potestativa.
- 2) Para oponerse a la valoración del bien derivada de la comprobación de la Administración basada en el medio consistente en los valores catastrales multiplicados por índices o coeficientes, el interesado puede valerse de cualquier medio admisible en derecho, debiendo tenerse en cuenta lo respondido en la pregunta anterior sobre la carga de la prueba.
- 3) En el seno del proceso judicial contra el acto de valoración o contra la liquidación derivada de aquél el interesado puede valerse de cualesquiera medios de prueba admisibles en Derecho, hayan sido o no propuestos o practicados en la obligatoria vía impugnatoria previa.
- 4) La decisión del Tribunal de instancia que considera que el valor declarado por el interesado se ajusta al valor real, o lo hace en mayor medida que el establecido por la Administración, constituye una cuestión de apreciación probatoria que no puede ser revisada en el recurso de casación.

Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª

Sentencia de 11 de junio de 2018, rec. 2/2018

Ponente: Concepción Mónica Montero Elena

IRNR. Notificaciones. Validez de la notificación por edictos.

Entiende la sala que la notificación por comparecencia estuvo válidamente realizada, teniendo en cuenta que el sujeto pasivo no residente no había comunicado a la AEAT su domicilio fiscal y que previamente a la notificación edictal se intentó notificar personalmente en el inmueble que había sido transmitido y cuya ganancia patrimonial se pretendía regularizar. Aunque existe una jurisprudencia consolidada que exige de la Administración una razonable actividad para determinar el domicilio del recurrente cuando le es desconocido, la AN considera que, en el caso analizado, en el que el domicilio del sujeto pasivo se sitúa en Alemania, no procede dicha exigencia a la AEAT, pues supondría un esfuerzo desproporcionado.

En lo referente al fondo del asunto, la AN concluye que procede la revocación del acuerdo de liquidación por haberse dictado vulnerando manifiestamente el artículo 35.1 de la LIRPF. Ante la falta de declaración por el contribuyente, para el cálculo de la ganancia patrimonial obtenida la Administración considera un valor de adquisición de cero euros, debiendo haber acudido a los mecanismos que el ordenamiento jurídico prevé para la fijación del valor de adquisición (artículo 57 de la LGT).

Fundamentos jurídicos

SEGUNDO.-

(...)

Resulta acreditado, y así se recoge en la sentencia, que el sujeto pasivo no comunicó su domicilio fiscal a la Administración Tributaria, por lo que ésta aplicó lo dispuesto en el artículo 11 del RDL 5/2004, y acudió a la notificación edictal ante el resultado infructuoso.

Pues bien, la primera cuestión a resolver es si la notificación se realizó en legal forma, porque de no ser así, el acto liquidatorio podría impugnarse en plazo (la notificación defectuosa no produce el efecto de inicio de los cómputos de los plazos de impugnación).

En el presente caso, el obligado tributario incumplió su obligación de declarar en concepto de IRNR como consecuencia de transmisión de inmueble, y omitió poner en conocimiento de la Administración el domicilio fiscal (artículo 48 LGT).

Pero es cierto, como se afirma en la sentencia apelada, que jurisprudencialmente viene exigiéndose a la Administración una razonable actividad para determinar el domicilio del recurrente, cuando este no consta de manera clara. Así la sentencia de 13 de junio de 2017, RC 2638/2015, afirma *“No hay infracción del artículo 59 de la Ley 30/1992 porque la sentencia no impone a la Administración ninguna suerte de investigación detectivesca para averiguar el domicilio real del interesado. Solamente, le requiere que mire el expediente. (...) No es fácil comprender la argumentación de la recurrente a la vista de lo sucedido ni tampoco a la luz de cuanto viene manteniendo el Tribunal Constitucional en este punto. La notificación personal debe realizarse siempre que, sin esfuerzos*

desproporcionados, la Administración pueda obtener el domicilio actual del interesado (sentencias 6/2017, 200/2016, 151/2016, 150/2016, 181/2015, 137/2014, 136/2014, 126/2014, 59/2014, 30/2014, entre muchas otras) y poca desproporción había en este caso cuando la Comunidad Autónoma de Castilla y León disponía del teléfono móvil del Sr. (...) desde el primer momento. Ese mismo que, como se ha dicho, utilizó en el último momento sin que parece que hiciera entonces ninguna pesquisa extraordinaria."

Ahora bien, en el supuesto que analizamos, el domicilio del sujeto pasivo se encontraba en Alemania, lugar al que no se extiende la potestad de la Administración Tributaria española, no pudiendo, aun cuando se conociera el domicilio, practicar una notificación fehaciente, si no es con el auxilio de las autoridades alemanas. No podemos por ello entender que sea exigible para la Administración la localización de un domicilio fuera de España y practicar una notificación personal en él, ya que *la notificación personal debe realizarse siempre que, sin esfuerzos desproporcionados, la Administración pueda obtener el domicilio actual del interesado*, pero, por las razones expuestas, la realización de actuaciones procesales fuera del territorio español no puede calificarse de esfuerzo proporcionado. Entendemos por tanto que no existe circunstancias que flexibilicen la aplicación de los artículos 48 de la Ley 58/2003 y 11 del RDL 5/2004.

Debemos estimar la apelación en este extremo, y declarar que la notificación se practicó en legal forma.

TERCERO.-

Es incuestionable que el recurrente omitió sus obligaciones con la Hacienda española al no declarar y tributar por la ganancia patrimonial obtenida con la enajenación del inmueble, y también lo es que es al sujeto pasivo al que corresponde probar el valor de adquisición del bien enajenado (artículo 105 de la LGT).

Ahora bien, al haber fijado la Administración el importe de adquisición en 0,00 euros, es evidente que se produce una vulneración manifiesta del artículo 35.1 de la LIRPF, pues una de las magnitudes previstas por el precepto para determinar la base imponible se ha fijado en una suma ficticia, lo que desvirtúa completamente el concepto "ganancia patrimonial". Si atendemos al artículo 33 de Ley 35/2006, que define tal concepto, encontramos que: *"Son ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél (...)"*

Y el artículo 34 del mismo Texto Legal, fija su importe: *"El importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales será: a) En el supuesto de transmisión onerosa o lucrativa, la diferencia entre los valores de adquisición y transmisión de los elementos patrimoniales. (...)"*

Al fijar el valor de adquisición del inmueble transmitido en 0,00 euros, es evidente que la Administración ha eliminado el concepto de ganancia patrimonial en las transmisiones de bienes, tal como viene delimitado en la norma de aplicación, que, por esencia, se configura como la diferencia entre un valor de adquisición y un valor de enajenación, que determina una ganancia o pérdida patrimonial.

No es cierto el argumento esgrimido por la Administración en cuanto a que acudir a la fijación del valor inicial por medios distintos a la fijación del importe de adquisición, vulneraría el artículo 35.1 de la LIRPF, pues nos encontramos ante una incógnita relativa al valor de adquisición del bien transmitido, que puede producirse, no solo ante una omisión de declaración, como es el caso, sino también, cuando el valor inicial fijado por el sujeto pasivo no sea el correcto; y, en tales casos, el Ordenamiento Jurídico establece mecanismos para la fijación de ese valor (artículo 57 de la Ley 58/2003). La Administración debió acudir a tales mecanismos, pues eliminar una de las magnitudes legalmente previstas para fijar la base imponible, constituye una infracción manifiesta de la Ley.

Jurisprudencia nacional

Debemos concluir que se ha vulnerado manifiestamente el artículo 35.1 de la Ley 35/2006 y, por lo tanto, procede la revocación del acto de liquidación objeto de autos y todos los que de él traen causa.

De lo expuesto resulta la estimación parcial del recurso de apelación, en la medida en que debemos revocar la sentencia apelada y declarar el ajuste a la legalidad de la notificación objeto de autos, pero debemos estimar la pretensión de la apelada en orden a la revocación de la liquidación provisional de fecha 7 de marzo de 2012, clave NUM002, y todos los actos de los que de ella traen causa.

Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª

Sentencia de 19 de abril de 2018, Rec. nº 54/2016

Ponente: Jesús María Calderón González

Impuesto sobre Sociedades. Sociedad inmobiliaria. Gastos de reparaciones y conservación. Consideración por la Inspección de los gastos de intermediación como mayor valor de existencias.

La Audiencia Nacional estima parcialmente el recurso contencioso-administrativo interpuesto contra la resolución del TEAC que anula la liquidación por el Impuesto sobre Sociedades y se pronuncia sobre cómo debe ser el tratamiento de determinados gastos satisfechos por una sociedad cuya actividad es la promoción y venta de inmuebles. De esta manera, dado que los gastos de intermediación no son citados expresamente por la norma contable sectorial (adaptación del PGC a empresas inmobiliarias), ni aparecen entre los que deben formar parte del concepto "precio de adquisición", deben ser considerados como gastos del ejercicio. Mientras que los "trabajos de fontanería", al no tratarse de una simple sustitución de piezas, sino de una mejora del edificio deberán considerarse como mayor valor del activo. De igual manera las indemnizaciones pagadas a los arrendatarios, aunque no aparecen de forma expresa en las normas de valoración, en la medida en que suponen un aumento de la generación futura de ingresos, deberán considerarse como mayor valor del edificio.

Fundamentos jurídicos

(...)

TERCERO.- en el primer motivo del recurso se aduce que los gastos de intermediación no se pueden considerar mayor valor de existencias.

(...)

Ha de partirse para la resolución de esta cuestión que ambas partes están de acuerdo en que la Norma 13ª de la Orden de 28 de diciembre de 1994, no contempla expresamente los citados gastos.

Por lo tanto, ante ese silencio debe acudir al concepto de precio de adquisición que comprende todos aquellos gastos inherentes a la adquisición que supongan un mayor valor del elemento adquirido.

Y esos gastos, que determinan ese mayor valor del elemento adquirido, se encuentran definidos en la Norma de Valoración Segunda en la citada Orden de 28 de diciembre de 1994, que señala "El precio de adquisición incluye, además del importe facturado por el vendedor, todos los gastos adicionales que se produzcan hasta su puesta en condiciones de explotación: Gastos de explanación y derribo, transporte, derechos arancelarios, seguros, instalación, montaje y otros similares".

En sentido idéntico se pronuncia la Norma de Valoración 2ª del Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, *ratione temporis* aplicable.

Y claro, en esa descripción no se incluyen los gastos hoy enjuiciados que a diferencia de aquellos no son necesarios para que el inmovilizado se integre en el proceso productivo de la empresa, vía amortización.

En consecuencia, tal como defiende la actora, esos gastos no pueden considerarse mayor valor de las existencias, pues son gastos del ejercicio, pronunciamiento que conlleva a estimar el motivo.

CUARTO.- En el siguiente, postula la demandante que los trabajos de fontanería y suministro de materiales de la empresa "Joalpa Instalaciones y Mantenimiento, S.L." son gasto corriente y no mayor valor de las existencias.

Cita la resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de 30 de julio de 1991, por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado material, apartados tercero y cuarto y la Consulta de la D.G.T. de fecha 4 de octubre de 2000.

(...)

La clave en este punto está en determinar si esa factura es incardinable en el concepto de "mejora" del edificio o se trata de una simple "reparación" del mismo, que no supone una mejora sustancial en la productividad del inmueble en cuestión ni un alargamiento de su vida útil.

Pues bien, en este caso a la hora de determinar el tratamiento contable aplicable a los mencionados servicios, debe tenerse en cuenta lo dispuesto en el Real Decreto 1643/199, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad ("PGC"), y más concretamente, lo dispuesto en su norma de valoración 3ª en la cual se establecen determinadas normas particulares sobre el inmovilizado material y cuyo apartado f) establece que. "Los costes de renovación, ampliación o mejora de los bienes de inmovilizado material serán incorporados al activo como mayor valor del bien en la medida que supongan un aumento de su capacidad, productividad o alargamiento de su vida útil y siempre que sea posible conocer o estimar razonablemente el valor neto contable de los elementos que, por haber sido sustituidos, deban ser dados de baja del inventario."

(...)

La actora, ha presentado el informe del arquitecto citado, en el que consta lo siguiente:

(...)

- 2º Las instalaciones de fontanería, calefacción y gas del edificio en cuestión se encontraban en un estado de conservación deficiente, incumpliendo los requisitos básicos de una edificación en lo referente a la funcionalidad y habitabilidad. En lo que a la fontanería se refiere, se aprecia que la instalación existente, era la original en plomo, tanto en viviendas como en las zonas comunes.
- 3º Como consecuencia del estado de conservación deficiente de las instalaciones generales anteriormente referidas, se produjo el colapso, a principios del pasado mes de octubre del año 2005, de las instalaciones de fontanería y calefacción, provocando numerosos problemas y daños derivados en las conducciones generales del agua y en acabados adyacentes.
- 4º Con el ánimo de solventar las deficiencias derivadas de dicha situación, se han realizado obras de reparación, sustitución y acondicionamiento de las instalaciones generales de fontanería, calefacción y gas, así como de renovación de los acabados superficiales afectados. Dichas obras se han llevado a cabo entre los meses de octubre a diciembre del año 2005.

(...)

Y de los términos del citado informe, la Sala no aprecia que estemos ante meras obras de sustitución de piezas o canalizaciones, sino ante una “mejora” del citado edificio, que contribuirá a un alargamiento de la vida útil del activo, en suma, no nos encontramos ante una simple mejora, lo que conlleva a desestimar el motivo.

QUINTO.- En el siguiente la actora considera como gastos del ejercicio las indemnizaciones pagadas a los arrendatarios.

(...)

(..) la extinción de un derecho sobre un bien inmueble, que limita su plena propiedad, supone, un incremento de las posibilidades del mismo por su propietario, así como un aumento de su potencial rentabilidad financiera.

La parte señala también que existen indemnizaciones abonadas a inquilinos, con contratos de arrendamiento no sometido a prórroga forzosa, que ya estaban generando ingresos a valor de mercado, respecto de los que no cabe, por tanto, obtener una rentabilidad futura, pero tal alegación no puede ser admitida al ser evidente que el cese de ese arrendamiento generará mayores posibilidades de utilización en el futuro.

En cambio, para la Sala si son gastos del ejercicio la indemnización abonada a doña Marina , por importe de 2.000 euros, por la resolución del contrato de trabajo que mantenía con la Comunidad de Propietarios de la CALLE003 , nº NUM010 , y que en virtud, de dicha relación laboral hacía uso de la vivienda, así como la indemnización abonada a don Eutimio , con contrato de arrendamiento en la CALLE004 , nº NUM011 por importe de 1.500 euros, como consecuencia de los perjuicios causados en la ejecución de obras en dicho inmueble.

En este punto, el motivo se estima.

Tribunal Supremo, Sala Tercera

Sentencia de 21 de mayo de 2018, Rec. nº 113/2017

Ponente: Joaquín Huelín Martínez de Velasco

Procedimiento contencioso-administrativo contra actos de aplicación de tributos locales. Inadmisibilidad del recurso. Falta de agotamiento de la vía administrativa previa.

El Tribunal Supremo estima el recurso de casación interpuesto por la contribuyente contra la sentencia del TSJ Extremadura, que declaró inadmisibile el procedimiento ordinario al no haber agotado la interesada la vía administrativa previa. Si bien esta sentencia se refiere al recurso de reposición preceptivo de los entes locales en materias económico-tributarias, su doctrina y criterio resultan perfectamente aplicables a todo supuesto de impugnación de acto administrativo, de cualquier materia y ante cualquiera administración, ya sea recurso de alzada o ya reclamación económico-administrativa, cuando el único fundamento sea la inconstitucionalidad de la norma que ampara dicho acto administrativo.

Fundamentos de derecho

(...)

CUARTO .- (...)

6. Si el recurso de reposición tuviera como único fundamento la inconstitucionalidad de la norma legal que da cobertura al acto impugnado, el autor del acto recurrido, llamado a resolver el recurso de reposición [vid. artículo 14.2.b) LRHL], nunca podría estimarlo por carecer de atribuciones para pronunciarse sobre la validez de la norma, inaplicarla o expulsarla del ordenamiento jurídico, y no existir un instrumento procedimental que le permita plantear la cuestión ante el Tribunal Constitucional, único que en nuestro sistema tiene potestad para expulsar las leyes inconstitucionales del ordenamiento jurídico y pronunciarse sobre el particular a título incidental. El recurso de reposición resultaría de todo punto inútil e ineficaz para satisfacer la pretensión anulatoria o de nulidad. Cabe recordar el total sometimiento de las administraciones públicas a la ley, expresión de su radical sujeción a la ley y al Derecho (vid.artículo 103.1 CE).

(...)

9. Siendo así, y en virtud de lo razonado en los anteriores fundamentos jurídicos, se ha de concluir que, en las circunstancias descritas, la exigencia como preceptivo de un recurso de reposición y, en su caso, el rechazo liminar de la acción contencioso-administrativa intentada sin su previa interposición, resultan desproporcionados y vulneradores del derecho a obtener la tutela judicial efectiva del artículo 24.1 CE, al tiempo que desconocen el mandato del artículo 106.1 CE, incompatible con demoras impuestas por la interposición de recursos en vía administrativa manifiestamente ineficaces e inútiles para dar cumplimiento al fin que los justifica.

10. En otras palabras, el privilegio de la tutela reduplicativa ha de ser objeto de una interpretación moderadora, en aras de la tutela judicial efectiva, evitando demoras innecesarias y anodinas que postergan el control judicial de la Administración.

11. Con ello no “inaplicamos” ni “anulamos” la previsión del artículo 25.1 LJCA, resultados que están fuera del alcance de nuestras potestades. Simplemente la interpretamos desde la perspectiva y a la luz de las exigencias que derivan de los artículos 24.1 y 106.1 CE, cuyo carácter normativo y fuerza de obligar resultan indiscutibles.

(...)

Tribunal Supremo, Sala Tercera

Sentencia de 21 de mayo de 2018, Rec. nº 113/2017

Ponente: Ángel Aguillo Avilés

IBI. Exención centros docentes. Determinar si la exención reconocida en el IBI a favor de los bienes inmuebles que se destinen a la enseñanza por centros docentes acogidos al régimen de concierto educativo exige que los sujetos pasivos del impuesto sean titulares de tales centros docentes.

El hecho imponible del IBI está constituido por la titularidad del derecho de propiedad sobre los inmuebles, de la concesión administrativa sobre los mismos o de los derechos reales de usufructo y superficie. Es sujeto pasivo del impuesto quien sea titular del derecho que sea constitutivo del hecho imponible. Pues bien, puesto en conexión el art. 62.2.a) RDLeg. 2/2004 (TRLHL) con los arts. 61.1 y 63.1, procede señalar que la titularidad de los bienes inmuebles destinados a la enseñanza en régimen de concierto y la del centro educativo concertado han de coincidir en la misma persona o entidad para gozar del beneficio tributario sobre el IBI, tributo que grava, precisamente, la titularidad de los inmuebles.

Fundamentos jurídicos

(...)

SEGUNDO.- Respuesta a la cuestión.

1. El beneficio fiscal controvertido se contiene en el artículo 62.2, letra a), del TRLHL, precepto que declara exentos del IBI, previa solicitud, a «[l]os bienes inmuebles que se destinen a la enseñanza por centros docentes acogidos, total o parcialmente, al régimen de concierto educativo, en cuanto a la superficie afectada a la enseñanza concertada».
2. La correcta delimitación del ámbito de aplicación de la exención, sin embargo, debe hacerse no solo a la luz de los términos del precepto que la establece, sino que también precisa ponerlo en conexión con otros que configuran la verdadera naturaleza del IBI, que es definido por el artículo 60 del TRLHL como «un tributo directo de carácter real que grava el valor de los bienes inmuebles en los términos establecidos en esta ley»; en particular, con los que contienen la definición del hecho imponible y del sujeto pasivo a título de contribuyente.

Así, según el artículo 61.1 del TRLHL, «constituye el hecho imponible del impuesto la titularidad» de «una concesión administrativa sobre los propios inmuebles o sobre los servicios públicos a que se hallen afectos» [letra a], de «un derecho real de superficie» [letra b], de «un derecho real de usufructo» [letra c]) o del «derecho de propiedad» [letra d)]. Y dispone el artículo 63.1 del TRLHL que «[s]on sujetos pasivos, a título de contribuyentes, las personas naturales y jurídicas y las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que ostenten la titularidad del derecho que, en cada caso, sea constitutivo del hecho imponible de este impuesto».

3. Tenemos, pues, que el hecho imponible del IBI está constituido por la titularidad del derecho de propiedad sobre los inmuebles, de la concesión administrativa sobre los mismos o de los derechos reales de usufructo y superficie. Y que es sujeto pasivo del impuesto quien sea titular del derecho que sea constitutivo del hecho imponible. Pues bien, puesto en conexión el artículo

62.2.a) del TRLHL con los artículos 61.1 y 63.1 del TRLHL, puede adelantarse ya que la titularidad de los bienes inmuebles destinados a la enseñanza en régimen de concierto y la del centro educativo concertado han de coincidir en la misma persona o entidad para gozar del beneficio tributario sobre el IBI, tributo que grava, precisamente -como ya se ha dicho-, la titularidad de los inmuebles.

A este respecto, conviene tener presente que los supuestos de exención son casos en los que, pese a realizarse el hecho imponible del tributo, la ley exime -en todo o en parte- del cumplimiento de la obligación tributaria principal. La aplicación de la exención presupone, pues, la realización del hecho imponible, a diferencia de los supuestos de no sujeción.

4. Abundando en la conclusión anterior, debe recordarse que la exención mencionada se recogió por primera vez en el artículo 64 de la LHL, como consecuencia de la nueva redacción que le confirió el artículo 7 de la Ley 22/1993. Así, con efectos de 1 de enero de 1994, se amplió el alcance de la exención a «[l]os centros docentes privados acogidos al régimen de conciertos educativos, en tanto mantengan su condición de centros total o parcialmente concertados».

(...)

5. Pues bien, alcanzada la conclusión de que ambas normas, aunque de redacción ligeramente distinta, recogen la misma regulación, el corolario lógico es que a la exención controvertida le resulta aplicable la jurisprudencia sentada en relación con el artículo 64, letra l), de la LHL, introducido por la Ley 22/1993, en las sentencias del Tribunal Supremo de 3 de diciembre de 1998, ya citada, y de 23 de diciembre de 2002 (rec. cas. núm. 7183/1997; ES:TS:2002:8800), que desestimó también el recurso interpuesto por una entidad de crédito que pretendía que se le reconociera el derecho a la exención del IBI en relación con uno de sus locales en los que se ejercía también una actividad docente.

(...)

6. Las dos sentencias que acabamos de transcribir parcialmente establecen una doctrina meridianamente clara que en este momento esta Sala no ve motivos para modificar.

(...)

Sin embargo, no podemos coincidir con estos reproches. En primer lugar, resulta evidente que, al exigir que quien desarrolla la actividad educativa en régimen de concierto sea al mismo tiempo el titular de los bienes en que dicha actividad tiene lugar, no estamos haciendo una interpretación "extensiva" de la norma que establece la exención y, por tanto, "correctora" o, si se prefiere, no "declarativa", contraria -se dice- al principio de legalidad, sino que, por el contrario, tal y como reclama el artículo 12 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, conforme a lo dispuesto en el artículo 3.1 del Código Civil, la interpretación que mantenemos, respetando escrupulosamente el sentido propio de los términos del artículo 62.2.a) del TRLHL, atiende al contexto (interpretación sistemática de la norma que tiene en cuenta lo establecido en los artículos 61.1 y 63.1 del TRLHL, que definen el hecho imponible y el sujeto pasivo del IBI, respectivamente).

En segundo lugar, en suma, se denuncia la atribución de un diferente tratamiento fiscal (a) al titular de un centro destinado a la enseñanza concertada, que, a su vez, es titular de las instalaciones dedicadas a la educación, y (b) al "explotador" de un centro educativo en régimen de concierto que no es titular de los bienes inmuebles donde se desarrolla la actividad educativa, (c) en la medida en que al primero le resulta aplicable la exención examinada y al segundo no. Se aduce, pues, la existencia de una desigualdad "en la ley" o "ante la ley" tributaria, discriminación que en la medida en que se plantea desde el punto de vista del deber de contribuir, debe situarse en el ámbito del art. 31.1 de la CE, precepto que conecta de manera inescindible la igualdad con

Jurisprudencia nacional

los principios de generalidad, capacidad, justicia y progresividad, que se enuncian en dicho precepto constitucional.

(...)

En consecuencia, no siendo homogéneo el término de comparación que se aporta para ilustrar la desigualdad denunciada (o, en otras palabras, no existiendo una distinta contribución al sostenimiento de los gastos públicos por quienes manifiestan idénticas capacidades económicas), requisito indispensable para poder apreciar la vulneración de la igualdad prevista en el art. 31.1 de la CE, no puede decirse que en el caso que enjuiciamos se vulnere el derecho a no sufrir un trato desigual.

(...)

7. (...)

En otras palabras, no resulta aplicable la exención en caso de que no coincidan el titular del bien inmueble ocupado por el centro docente y el titular de dicho centro, independientemente del título en virtud del cual éste explote el referido bien.

Revista Técnica Tributaria

DOCTRINA ADMINISTRATIVA





Doctrina administrativa

Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución 1903/2017 de 26/04/2018

Unidad resolutoria: Vocalía Duodécima

Procedimiento de recaudación. Deuda tributaria. Domiciliación del pago.

En el supuesto de que una domiciliación realizada por el obligado al pago en una entidad de crédito no sea atendida a su vencimiento, no bastará con demostrar por parte del obligado que la domiciliación se realizó de acuerdo con el procedimiento y plazos establecidos en cada caso para que no se le pueda imputar el incumplimiento, sino que es preceptivo que acredite la existencia de saldo en la cuenta de domiciliación el día del adeudo. Criterio fijado al estimar el TEAC el recurso extraordinario de alzada interpuesto por la Directora del Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Fundamentos de derecho

PRIMERO.- Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite del presente recurso, según lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, Ley General Tributaria (en adelante, LGT).

SEGUNDO.- La cuestión que se plantea en el presente recurso se centra en determinar si, en el caso de que no se atienda a su vencimiento la domiciliación del pago de la deuda en una entidad de crédito, bastaría para acreditar la conformidad a derecho de la no imputación al obligado al pago, que la domiciliación se haya llevado a cabo de acuerdo con el procedimiento y plazos establecidos o, por el contrario, es preceptivo acreditar la existencia de saldo en la cuenta de domiciliación el día del adeudo.

TERCERO.- La normativa que regula el pago de las deudas tributarias se contiene en los artículo 60 y siguientes de la LGT que disponen:

Artículo 60. Formas de pago: "1. El pago de la deuda tributaria se efectuará en efectivo. Podrá efectuarse mediante efectos timbrados cuando así se disponga reglamentariamente.

El pago de las deudas en efectivo podrá efectuarse por los medios y en la forma que se determinen reglamentariamente.

La normativa tributaria regulará los requisitos y condiciones para que el pago pueda efectuarse utilizando técnicas y medios electrónicos, informáticos o telemáticos”.

[...]

Artículo 61. Momento del pago: “1. Se entiende pagada en efectivo una deuda tributaria cuando se haya realizado el ingreso de su importe en las cajas de los órganos competentes, oficinas recaudadoras o entidades autorizadas para su admisión”.

El desarrollo reglamentario se efectúa en los artículos 33 y siguientes del Real Decreto 939/2005 de 29 de julio por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación (en adelante RGR). Señala el artículo 33.2 del RGR lo siguiente:

“2. El pago de las deudas podrá realizarse en las cajas de los órganos competentes, en las entidades que, en su caso, presten el servicio de caja, en las entidades colaboradoras y demás personas o entidades autorizadas para recibir el pago, directamente o por vía telemática, cuando así esté previsto en la normativa vigente”.

El artículo 34 relativo a los medios y momento del pago en efectivo señala:

“1. El pago de las deudas y sanciones tributarias que deba realizarse en efectivo se podrá hacer siempre en dinero de curso legal.

Asimismo, se podrá realizar por alguno de los siguientes medios, con los requisitos y condiciones que para cada uno de ellos se establecen en este Reglamento y siguiendo los procedimientos que se dispongan en cada caso:

- a) Cheque.
- b) Tarjeta de crédito y débito.
- c) Transferencia bancaria.
- d) Domiciliación bancaria.
- e) Cualesquiera otros que se autoricen por el Ministerio de Economía y Hacienda.

Será admisible el pago por los medios a los que se refieren los párrafos b), c) y d) en aquellos casos en los que así se establezca expresamente en una norma tributaria.

2. El pago en efectivo de las deudas no tributarias se efectuará por los medios que autorice su propia normativa. Si no se hubiera dispuesto regla especial, el pago deberá realizarse por los medios citados en el apartado 1, excepto los párrafos b), c) y d) que requerirán regulación expresa.
3. Se entiende pagada en efectivo una deuda cuando se ha realizado el ingreso de su importe en las cajas de los órganos competentes, entidades colaboradoras, entidades que presten el servicio de caja o demás personas o entidades autorizadas para recibir el pago”.

[...]

Respecto a la domiciliación bancaria dispone el artículo 38 del RGR lo que sigue:

Artículo 38. Pago mediante domiciliación bancaria:

1. La domiciliación bancaria deberá ajustarse a los siguientes requisitos:
 - a) Que el obligado al pago sea titular de la cuenta en que domicilie el pago y que dicha cuenta se encuentre abierta en una entidad de crédito.

- En los términos y condiciones en que cada Administración lo establezca, el pago podrá domiciliarse en una cuenta que no sea de titularidad del obligado, siempre que el titular de dicha cuenta autorice la domiciliación.
- b) Que el obligado al pago comunique su orden de domiciliación a los órganos de la Administración según los procedimientos que se establezcan en cada caso.
 2. Los pagos se entenderán realizados en la fecha de cargo en cuenta de dichas domiciliaciones, considerándose justificante del ingreso el que a tal efecto expida la entidad de crédito donde se encuentre domiciliado el pago, que incorporará como mínimo los datos que se establezcan en la orden ministerial correspondiente.
 3. En aquellos casos en los que el cargo en cuenta no se realice o se realice fuera de plazo por causa no imputable al obligado al pago, no se exigirán a este recargos, intereses de demora ni sanciones, sin perjuicio de los intereses de demora que, en su caso, corresponda liquidar y exigir a la entidad responsable por la demora en el ingreso”.

[...]

La Orden EHA/1658/2009, de 12 de junio, (artículos 5 y 6) establece el procedimiento y las condiciones para la domiciliación del pago de determinadas deudas cuya gestión tiene atribuida la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

[...]

También en materia de domiciliaciones y con una finalidad interpretativa se aprobó por la Dirección General de la AEAT la Resolución de 1 de abril de 2008 por la que se publica la Instrucción 1/2008 de 27 de febrero (BOE de 5 de abril) en relación con las entidades de crédito que prestan el servicio de colaboración en la gestión recaudatoria y para la aplicación de determinados artículos del RGR. En esta disposición se aclaran los criterios de actuación en los casos de domiciliaciones ordenadas por los obligados al pago y que no son atendidas por las entidades bancarias. Así el apartado cuatro de la citada Instrucción señala:

Cuarto. Criterios de actuación de los distintos órganos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en los casos de domiciliaciones ordenadas por los obligados al pago y que no son atendidas por las Entidades colaboradoras.-En aquellos casos en los que se presenten ante los órganos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria alegaciones o recursos contra recargos, intereses o sanciones liquidadas como consecuencia de la falta de ingreso o del ingreso fuera de plazo de pagos que hubieran sido objeto de domiciliación por el obligado en una Entidad colaboradora, y por aplicación de lo establecido expresamente en el artículo 38.3 del Reglamento General de Recaudación, el órgano competente, antes de dictar la resolución, deberá verificar si esta circunstancia es o no imputable al obligado al pago.

Se considerará que el incumplimiento no resulta imputable al obligado al pago cuando concurren al mismo tiempo las siguientes circunstancias:

Que el obligado hubiera efectuado la orden de domiciliación del pago de acuerdo con el procedimiento y plazos establecidos en cada caso.

Que la cuenta designada por el obligado para realizar el pago por domiciliación sea de su titularidad. No resulta admisible que el obligado únicamente estuviera autorizado para operar en esa cuenta. Que en la fecha en que debía realizarse el cargo en cuenta por domiciliación, en la misma cuenta designada por el obligado existiera saldo disponible suficiente para satisfacer el importe total de la deuda domiciliada. En todo caso, esta circunstancia deberá ser acreditada por el obligado ante el órgano competente de la Agencia Estatal de Administración Tributaria mediante la aportación del extracto de la cuenta o de la libreta de ahorro designada para la domiciliación”.

De la normativa expuesta se puede concluir lo siguiente:

- Que uno de los medios de pago en efectivo es la domiciliación bancaria de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 34.1 del RGR, sistema de pago que debe ajustarse a los requisitos establecidos en el artículo 38 de la misma norma como son a) Que el obligado al pago sea titular de la cuenta en que se domicilie el pago y que dicha cuenta esté abierta en una entidad de crédito b) Que el obligado al pago comunique su orden de domiciliación a los órganos de la Administración según los procedimientos que se establezcan en cada caso.
- Que la Orden EHA/1658/2009 de 12 de junio que establece el procedimiento y las condiciones para la domiciliación del pago de determinadas deudas dispone en su artículo 5 lo siguiente: a) Se generará para cada Entidad colaboradora un sistema de generación de ficheros por parte de la AEAT con las domiciliaciones ordenadas en cuentas abiertas en ella b) el día del vencimiento la Entidad colaboradora realizará el adeudo en cuenta de los importes domiciliados en las cuentas de los respectivos obligados al pago y abonará inmediatamente los mismos en la cuenta restringida.
- La misma Orden establece en su artículo 6 que a efectos de la aplicación de lo que dispone el artículo 38.3 del RGR se considerará que no resulta imputable al obligado la falta de cargo o el cargo fuera de plazo cuando concurrieran simultáneamente las siguientes condiciones: a) Que la domiciliación de pago se hubiera llevado a cabo respetando los plazos, procedimientos y condiciones establecidos normativamente en cada caso b) Que la cuenta designada para el adeudo del importe domiciliado sea de titularidad del obligado c) Que en dicha cuenta existiera, el día de vencimiento, saldo disponible suficiente para tender íntegramente a la domiciliación.
- En el mismo sentido se pronuncia la Instrucción 1/2008 de 27 de febrero al indicar su apartado cuarto que el incumplimiento no resulta imputable al obligado al pago cuando concurran al mismo tiempo las circunstancias indicadas en el apartado anterior. A ello habría que añadir que la existencia de saldo disponible suficiente para satisfacer la deuda deberá ser acreditada por el obligado ante el órgano competente de la AEAT mediante la aportación del extracto de la cuenta o de la libreta de ahorro designada para la domiciliación.

Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución 6048/2017 de 26/04/2018

Unidad resolutoria: Vocalía Duodécima

Deuda tributaria. Domiciliación de pagos.

En base al artículo 4.4 de la Orden EHA/1658/2009, de 12 de junio, el TEAC estima el recurso extraordinario de alzada promovido por la Directora del Departamento de Recaudación de la AEAT unificando criterio en el sentido de que dicho artículo ha de aplicarse en sus propios términos, de manera que la modificación de la cuenta de domiciliación bancaria de pagos solo puede hacerse por los medios y en la forma que en él se establecen, siendo necesaria la aceptación expresa de la Administración para que la modificación surta efectos y sin que la solicitud efectuada por medios distintos genere derecho o expectativa alguno. En el caso de que sea aceptada entre los días 1 y 15 del mes surtirá efectos respecto de los plazos o fracciones que venzan desde el día 5 del mes siguiente; si es aceptada de forma expresa entre los días 16 y el último del mes surtirá efectos desde el día 20 del mes siguiente. Las solicitudes que no cumplan los requisitos y condiciones del artículo 4.4 no surtirán efectos ante la Agencia Tributaria, de forma tal que cuando la solicitud se hace fuera de los dos cauces previstos no puede producirse ningún rechazo expreso, no cabiendo tampoco la aceptación tácita.

Fundamentos de derecho

PRIMERO.- Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite del presente recurso, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

SEGUNDO.- La cuestión controvertida consiste en determinar si la modificación de la cuenta de domiciliación de pagos puede hacerse únicamente por los medios y en la forma que se establecen en el artículo 4.4 de la Orden EHA/1658/2009, siendo necesaria la aceptación expresa de la Administración para que surta efectos, como sostiene la Directora recurrente o si, como se desprende de la resolución del TEAR, dicha modificación puede hacerse por fax o por escrito, bastando la aceptación tácita.

TERCERO.- Disponen los artículos 60.1 y 61.1 de la LGT:

Artículo 60. Formas de pago: "1. El pago de la deuda tributaria se efectuará en efectivo. Podrá efectuarse mediante efectos timbrados cuando así se disponga reglamentariamente.

El pago de las deudas en efectivo podrá efectuarse por los medios y en la forma que se determinen reglamentariamente.

La normativa tributaria regulará los requisitos y condiciones para que el pago pueda efectuarse utilizando técnicas y medios electrónicos, informáticos o telemáticos".

Artículo 61. Momento del pago: "1. Se entiende pagada en efectivo una deuda tributaria cuando se haya realizado el ingreso de su importe en las cajas de los órganos competentes, oficinas recaudadoras o entidades autorizadas para su admisión".

En desarrollo de dichos preceptos establece el artículo 34 del Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación (RGR):

Artículo 34. Medios y momento del pago en efectivo:

- “1. El pago de las deudas y sanciones tributarias que deba realizarse en efectivo se podrá hacer siempre en dinero de curso legal.

Asimismo, se podrá realizar por alguno de los siguientes medios, con los requisitos y condiciones que para cada uno de ellos se establecen en este Reglamento y siguiendo los procedimientos que se dispongan en cada caso:

- a) Cheque.
- b) Tarjeta de crédito y débito.
- c) Transferencia bancaria.
- d) Domiciliación bancaria.
- e) Cualesquiera otros que se autoricen por el Ministerio de Economía y Hacienda.

Será admisible el pago por los medios a los que se refieren los párrafos b), c) y d) en aquellos casos en los que así se establezca expresamente en una norma tributaria.

2. El pago en efectivo de las deudas no tributarias se efectuará por los medios que autorice su propia normativa. Si no se hubiera dispuesto regla especial, el pago deberá realizarse por los medios citados en el apartado 1, excepto los párrafos b), c) y d) que requerirán regulación expresa.
3. Se entiende pagada en efectivo una deuda cuando se ha realizado el ingreso de su importe en las cajas de los órganos competentes, entidades colaboradoras, entidades que presten el servicio de caja o demás personas o entidades autorizadas para recibir el pago”.

[...]

Respecto a la domiciliación bancaria dispone el artículo 38 del RGR lo que sigue:

Artículo 38. Pago mediante domiciliación bancaria:

- “1. La domiciliación bancaria deberá ajustarse a los siguientes requisitos:
- a) Que el obligado al pago sea titular de la cuenta en que domicilie el pago y que dicha cuenta se encuentre abierta en una entidad de crédito.

En los términos y condiciones en que cada Administración lo establezca, el pago podrá domiciliarse en una cuenta que no sea de titularidad del obligado, siempre que el titular de dicha cuenta autorice la domiciliación.

- b) Que el obligado al pago comunique su orden de domiciliación a los órganos de la Administración según los procedimientos que se establezcan en cada caso.
2. Los pagos se entenderán realizados en la fecha de cargo en cuenta de dichas domiciliaciones, considerándose justificante del ingreso el que a tal efecto expida la entidad de crédito donde se encuentre domiciliado el pago, que incorporará como mínimo los datos que se establezcan en la orden ministerial correspondiente”.

[...]

La Orden EHA/1658/2009, de 12 de junio, establece el procedimiento y las condiciones para la domiciliación del pago de determinadas deudas cuya gestión tiene atribuida la Agencia Estatal de Administración Tributaria. Su artículo 4 dispone lo siguiente:

Artículo 4. Domiciliación del pago de aplazamientos y fraccionamientos concedidos por los órganos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria

“1. Obligatoriedad y efectos de la domiciliación.-El medio de pago en los supuestos de aplazamiento o fraccionamiento de deudas será la domiciliación bancaria, salvo cuando el obligado al pago sea alguno a los que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

La fecha de cargo en cuenta de tales domiciliaciones será siempre el día 5 o el 20 del mes que corresponda al vencimiento del plazo o fracción acordada o el inmediato hábil siguiente.

2. Legitimación.-Podrán ordenar la domiciliación del pago de las deudas aplazadas o fraccionadas por los órganos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria los obligados a realizar el pago o, en su caso, sus representantes legales.

[...]

3. Procedimiento.- La domiciliación del pago de las deudas objeto de aplazamiento o fraccionamiento será ordenada en la solicitud, bien en el modelo en soporte papel, bien por medios telemáticos o telefónicos, indicando la codificación de la cuenta en la que se desea domiciliar el pago, con los requisitos que se establecen en el artículo 2 de esta Orden.

4. Modificación de la cuenta de domiciliación.- Los obligados a realizar el pago y sus representantes legales o voluntarios podrán solicitar a la Agencia Estatal de Administración Tributaria la modificación de la cuenta de domiciliación de los pagos.

En estos casos, la modificación deberá solicitarse obligatoriamente mediante alguno de los siguientes procedimientos:

a) Por vía telemática a través de la Oficina Virtual de la dirección electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, indicando la codificación de la nueva cuenta en la que se desean domiciliar los pagos, utilizando sistema de firma electrónica.

La Agencia Estatal de Administración Tributaria mostrará en pantalla la información acerca de la aceptación o rechazo de la solicitud de modificación.

Si la solicitud resulta aceptada, la Agencia Estatal de Administración Tributaria confirmará este extremo en pantalla al ordenante, el cual deberá conservar el mensaje de aceptación, que servirá de justificación de la modificación realizada.

Si la solicitud de modificación resultase rechazada, la Agencia Estatal de Administración Tributaria mostrará en pantalla al solicitante las causas del rechazo, a los efectos de que, en su caso, proceda a la subsanación del mismo.

b) Telefónicamente, mediante llamada al Centro de Atención Telefónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. A estos efectos, por la Agencia Estatal de Administración Tributaria se adoptarán las medidas de control precisas que permitan garantizar, además de la fecha en que se lleva a cabo la modificación, la identidad de la persona que efectúa la solicitud y el contenido de la misma, así como la conservación de una u otra.

Cuando la modificación hubiera sido transmitida y aceptada entre los días 1 y 15 del mes, surtirán efectos respecto de los plazos o fracciones que venzan desde el día 5 del mes siguiente. Si hubiese sido transmitida y aceptada desde el día 16 al último del mes, surtirán efectos respecto de los plazos y fracciones que venzan desde el día 20 del mes siguiente.

Aquellas solicitudes de modificación que no se ajusten a los procedimientos y condiciones establecidos en el presente apartado no surtirán efectos ante la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por lo que la domiciliación del pago será tramitada a través de la cuenta inicialmente designada a estos efectos”.

De los preceptos señalados se infiere lo siguiente:

- a) Que uno de los medios de pago en efectivo de las deudas es la domiciliación bancaria, que se convierte en obligatorio cuando se trata del aplazamiento o fraccionamiento de deudas salvo para herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entes sin personalidad jurídica del artículo 35.4 de la LGT.
- b) Que en la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento el obligado al pago ordenará la domiciliación bancaria indicando la codificación de la cuenta en la que se desea domiciliar el pago.
- c) Que las vías telemática y telefónica son las dos únicas posibles para llevar a cabo la modificación de la cuenta de domiciliación de pago de los aplazamientos o fraccionamientos. Ello se deduce, en efecto, del tenor literal del artículo 4.4 de la Orden EHA/1658/2009 cuando señala que “la modificación deberá solicitarse obligatoriamente mediante alguno de los siguientes procedimientos...”.
- d) Que aquellas solicitudes de modificación que no se ajusten a los procedimientos o vías señalados no surtirán efectos ante la AEAT, tramitándose la domiciliación del pago a través de la cuenta inicialmente designada.

Dejando de lado las incoherencias que se ponen de manifiesto en el caso examinado, como que la Administración tributaria rechaza el pago del segundo plazo en la nueva cuenta de domiciliación por no haberse efectuado la modificación conforme al procedimiento establecido en el artículo 4.4 de la Orden EHA/1658/2009, en tanto que los plazos de junio, julio y agosto siguientes sí se cobraron en la nueva cuenta, lo cierto es que de las conclusiones señaladas anteriormente se colige que las solicitudes de modificación de la cuenta de domiciliación del pago de los aplazamientos y fraccionamientos sólo puede hacerse, tal como sostiene la Directora recurrente, por vía telemática o telefónica, de tal suerte que no surtirán efectos aquellas solicitudes que no se ajusten a dichos procedimientos. Por otra parte, la modificación de la cuenta de domiciliación exige, conforme al tenor literal del artículo 4.4 de la citada Orden, la aceptación expresa por parte de la Administración tributaria, sin que quepa la aceptación tácita. Así se deduce, en efecto, del precepto señalado cuando refiriéndose a los plazos respecto de los cuales surtirá efecto la modificación habla de modificación “transmitida y aceptada” entre los días 1 y 15 del mes o desde el día 16 al último del mes. Para la modificación por vía telemática se indica además que la AEAT mostrará en pantalla la información acerca de la aceptación o rechazo de la solicitud de modificación y confirmará en pantalla la aceptación al ordenante, el cual deberá conservar el mensaje de aceptación, que servirá de justificación de la modificación realizada. Para la vía telefónica se indica que por la AEAT “se adoptarán las medidas de control precisas que permitan garantizar, además de la fecha en que se lleva a cabo la modificación, la identidad de la persona que efectúa la solicitud y el contenido de la misma, así como la conservación de una u otra”. De dicha expresión se infiere sin lugar a duda que por vía telefónica ha de aceptarse también la modificación de manera expresa por parte de la AEAT.

Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución 3426/2015 de 17/05/2018

Unidad resolutoria: Vocalía Novena

Impuesto sobre Sucesiones. Sujeto pasivo. Aceptación de la herencia a beneficio de inventario. Condición de heredero.

Cuando se acepta la herencia a beneficio de inventario se produce la transmisión de las obligaciones tributarias pendientes del causante con la misma limitación vinculada a las condiciones del alcance de la sucesión tributaria de las personas físicas, y con las consecuencias, de índole estrictamente civil, derivadas de las propias características de la aceptación de la herencia a beneficio de inventario. El hecho de que el interesado aceptase la herencia del sujeto pasivo original a beneficio de inventario determinaría unos efectos en el ámbito civil en cuanto a la aceptación de la herencia, pero no obsta a que se le trate como sucesor de la obligada tributaria. En este caso, el TEAC desestima el recurso de alzada interpuesto contra Resolución del Tribunal Económico-Regional de Galicia, de 27 de noviembre de 2014, confirmando la resolución recurrida.

Fundamentos de derecho

PRIMERO.- Concurren los requisitos de competencia, legitimación y formulación en plazo, que son presupuesto para la admisión del presente recurso de alzada, en los términos del artículo 241 de la Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), siendo la cuestión debatida la conformidad a Derecho de la Resolución del Tribunal Económico-Regional de Galicia, de 27 de noviembre de 2014, objeto del presente recurso.

SEGUNDO.- Tras todas las vicisitudes del expediente, debidamente reflejadas en los Antecedentes de Hecho recogidos en la presente resolución, consta en el expediente que el 27 de junio de 2011 la Jefa del Servicio de Inspección del Departamento Territorial en A Coruña de la Consellería de Hacienda de la Xunta de Galicia adopta acuerdo liquidatorio por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones devengado con ocasión del fallecimiento de D^a. MxFR el 19 de junio de 1998 dirigiendo dicho acuerdo a D. RxSF como heredero de D^a. AxSF, a la que se considera sujeto pasivo del tributo objeto de regularización. En el acuerdo se trata de justificar por qué se dirige al Sr. SF, confirmándose que se trata del “único heredero de la causante” por lo que resulta de aplicación lo dispuesto en el artículo 39 LGT.

[...]

Una vez recibido dicho acuerdo, D. RxSF presenta un escrito, dirigido al aludido Servicio de Inspección del Departamento Territorial en A Coruña de la Consellería de Hacienda de la Xunta de Galicia, manifestando que no es heredero de D^a. AxSF “por lo que no puedo sino devolver la resolución que por error se me ha notificado, así como el documento de pago que se adjunta”.

El 26 de enero de 2012, la propia Jefa del Servicio de Inspección adopta una resolución que denomina acuerdo de rectificación de errores apoyándose en el artículo 220 LGT señalando que en el acuerdo indicado, de 27 de junio de 2011 – notificado al interesado el 15 de julio de 2011 – se comprueba la comisión de un error de transcripción pues “se hace referencia a D^a AxSF donde debería decir D^a AxFR”; por ello, se procede a la subsanación, si bien se remarca que en el acuerdo

sí estaba identificado el obligado tributario y la causa por la que lo es, realizando una enumeración de los hitos más relevantes del expediente.

Este acuerdo, dictado en el marco de un procedimiento de rectificación de errores previsto en el artículo 220 LGT, es notificado al interesado el 16 de febrero de 2012 interponiendo aquél la correspondiente reclamación económico-administrativa ante el TEAR el cual dicta la resolución que es objeto de la presente alzada.

El TEAR confirma la procedencia del aludido acuerdo del Servicio de Inspección dictado el 26 de enero de 2012 entendiéndose que se trata de una resolución con la que se culmina el procedimiento de rectificación de errores sin haber transcurrido el plazo de prescripción del derecho de la Administración a liquidar el tributo. Remarca el TEAR que el procedimiento de rectificación de errores se inicia como consecuencia del escrito presentado por el interesado el 26 de julio de 2011.

[...]

TERCERO.- Efectivamente, según el artículo 220 LGT [...] este Tribunal Central confirma y comparte el criterio del TEAR considerando procedente y conforme a derecho la resolución rectificativa dictada por el Servicio de Inspección del Departamento Territorial en A Coruña de la Consellería de Hacienda de la Xunta de Galicia el 26 de enero de 2012 en el marco de un procedimiento de rectificación de errores que se debe entender iniciado con la presentación, por el interesado, del escrito el 26 de julio de 2011 en el que hace constar el error cometido en la resolución liquidadora original al identificar a la sujeto pasivo de la que era sucesor. A este respecto, procede indicar que al iniciarse el procedimiento de rectificación de errores por el interesado y no de oficio, la única consecuencia derivada de que no se resolviera en plazo [...] es que el interesado puso, a partir del 26 de enero de 2012 (la resolución se le notificó el 16 de febrero) entenderla desestimada por silencio administrativo.

El artículo 220.3 LGT reconoce que las resoluciones con las que se pone fin a un procedimiento de rectificación de errores son susceptibles de recurso de reposición y de reclamación económico-administrativa, por lo que resultó procedente la interposición, por parte del interesado, de la reclamación económica ante el TEAR de Galicia el 6 de marzo de 2012.

CUARTO.- A la vista de todo lo expuesto, este Tribunal Central entiende que la interposición por parte del interesado de la reclamación económico – administrativa ante el TEAR de Galicia el 6 de marzo de 2012 contra la resolución del Servicio de Inspección del Departamento Territorial en A Coruña de la Consellería de Hacienda de la Xunta de Galicia el 26 de enero de 2012 -notificada el 12 de febrero de 2012- sometió a revisión económico-administrativa la liquidación por el Impuesto sobre Sucesiones devengado con ocasión del fallecimiento de D^a. MxFR dictada a cargo de D. RxSF en calidad de sucesor de quien era la sujeto pasivo original, D^a. AxFR, al haber fallecido ésta.

En base al artículo 237.1 LGT [...] el órgano competente, en este caso, el TEAR de Galicia, una vez admitida a trámite la reclamación debió conocer, estudiar y analizar todas las cuestiones derivadas del expediente, con especial atención a las planteadas por el sujeto pasivo en aras de no causarle indefensión alguna.

Sin embargo, el TEAR, una vez declaró la conformidad a derecho de la resolución del Servicio de Inspección con la que, rectificando un acuerdo previo, se practicó liquidación tributaria por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, no ha estudiado el resto de cuestiones derivadas del expediente, generando una evidente indefensión al interesado que ha visto como no se han estudiado ni contestado las alegaciones planteadas en defensa de sus intereses. Resulta, pues, procedente, que este Tribunal Central, por razones de economía procesal y para salvaguardar la tutela efectiva del contribuyente, asuma el estudio del expediente y dé respuesta a todas las cuestiones que se deriven del mismo. Conviene remarcar que el fundamento de este procedimiento administrativo de rectificación de errores, por el que un órgano administrativo puede rectificar un acto propio por haber cometido un determinado error al dictarlo, es que ante los errores materiales

en que pueda incurrir cualquier acto administrativo y con independencia de sus infracciones al ordenamiento jurídico, no debe permitirse la producción de limitaciones en los derechos e intereses de los ciudadanos derivados del error y tampoco deben derivarse limitaciones del transcurso del tiempo para la posibilidad de realizar las rectificaciones que procedan.

QUINTO.- Alega el recurrente que no se le concedió, al notificarle el acuerdo de rectificación de errores referido el 16 de febrero de 2012, plazo para poder pagar la liquidación en período voluntario y, sobre todo, para que pudiese impugnarla por razones de fondo. Sí se señala que la providencia de apremio que se dictó en el procedimiento ejecutivo instado para el cobro de la regularización inicialmente notificada el 15 de julio de 2011 ha sido anulada por el TEAR de Galicia (Resolución 15/2063/2012, de 27 de noviembre de 2014).

[...]

No obstante dicha alegación, el acuerdo de 26 de enero de 2012, que le fue notificado el 16 de febrero siguiente, recogía expresamente que contra el mismo se podría interponer "Recurso de Reposición ante la Jefa del Servicio de Inspección, o bien Reclamación Económico Administrativo, que deberá presentarse igualmente ante el órgano que dictó el presente acto (arts.223 y 235 de la Ley 58/03, en aplicación de las disposiciones tercera y quinta) ambos en el plazo de 1 mes contado a partir del siguiente de la notificación de este Acuerdo, sin que puedan simultanearse ambos recursos". De hecho, ha de darse relevancia a la reclamación económico – administrativa que, en ejercicio de sus derechos, interpuso el contribuyente ante el TEAR de Galicia el 6 de marzo de 2012 impugnando la referida resolución.

El criterio de este Tribunal Central es que con la resolución de enero de 2012 con la que la Inspección de Tributos accedió a la rectificación de la liquidación previa dictada en julio de 2011, se produjo un nuevo acto administrativo de liquidación, que sustituyó a ésta a los meros efectos de abrir el plazo de pago de la deuda tributaria en período voluntario que recoge la LGT, puesto que, y esto es la esencia del procedimiento de rectificación de errores, una resolución "rectificativa" no puede alterar el contenido fundamental de la decisión manifestada por la administración en el acto concreto que es objeto de rectificación, sino únicamente aspectos instrumentales o accidentales (en este caso, el nombre de la persona a la que el interesado sucedía como sujeto pasivo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones).

El ahora recurrente conoció el 16 de febrero de 2012 todos los elementos de la obligación tributaria objeto de regularización [...], pues estaban ya contenidos en el acto notificado el 15 de julio de 2011, pudiendo alegar todas las cuestiones que hubiera considerado oportunas en el procedimiento de revisión económico - administrativa que inició, en plazo, el 6 de marzo de 2012 al impugnar la resolución de 26 de enero de 2012 por lo que no se aprecia indefensión ni motivo alguno para disponer la anulación del acto. Dicho de otro modo, el interesado sí pudo, en definitiva, impugnar la liquidación que se le notificó como sucesor de D^a. AxFR, siendo ésta la sujeto pasivo del Impuesto devengado con ocasión del fallecimiento de D^a. MxFR.

SEXTO.- Teniendo en cuenta lo anterior, debe estudiarse ahora la alegación referida a que como aceptó la herencia de D^a. AxFR a beneficio de inventario, y estando en tramitación el procedimiento de jurisdicción voluntaria de aceptación de herencia a beneficio de inventario, aún no tenía la condición de heredero y, por ello, no debía ser tratado como sucesor de la sujeto pasivo ni obligársele al pago de ninguna liquidación tributaria girada a cargo de ella.

A este respecto, únicamente procede reconocer que, teniendo éste órgano la naturaleza de revisor de la legalidad de los actos dictados, en ejercicio de sus funciones, por los órganos encargados de las actuaciones de aplicación de los tributos, la competencia revisora se extiende únicamente a estudiar y validar, o no, la legalidad de la liquidación tributaria dictada por el Impuesto devengado con el fallecimiento de D^a. MxFR teniendo en cuenta las normas tributarias aplicables, examinando si se ajusta a ésta la deuda tributaria resultante y regularizada por dicho concepto.

Doctrina administrativa

El hecho de que el aquí interesado aceptase la herencia de la sujeto pasivo original a beneficio de inventario determinaría unos efectos en el ámbito civil en cuanto a la aceptación de la herencia, pero no obsta a que se le trate como sucesor de la obligada tributaria puesto que así lo recoge el artículo 39.1 LGT [...], que sí se verá afectada por la aceptación que decida hacer el llamado a la sucesión. A modo de conclusión puede afirmarse que, siguiendo esta remisión a la legislación civil, si la herencia se acepta pura y simplemente, las obligaciones tributarias pendientes del sujeto pasivo fallecido se transmiten a su heredero o herederos en su integridad – con las limitaciones señaladas en la normativa tributaria para el alcance de la sucesión de las obligaciones tributarias de las personas físicas– mientras que si se acepta a beneficio de inventario se produce, también, la transmisión de las obligaciones tributarias pendientes del causante con la misma limitación vinculada a las condiciones del alcance de la sucesión tributaria de las personas físicas, y con las consecuencias, de índole estrictamente civil, derivadas de las propias características de la aceptación de la herencia a beneficio de inventario cuyas reglas esenciales se recogen en el Código Civil, artículos 1.010 y siguientes.

No planteándose cuestiones adicionales, y no encontrando este Tribunal Central más cuestiones que analizar, debe quedar confirmada la liquidación tributaria por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones girada a cargo del recurrente, como sucesor del sujeto pasivo, por la Inspección de Tributos del Gobierno de Galicia.

Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución 2492/2017 de 24/05/2018

Unidad resolutoria: Vocalía Duodécima

IVA. Obligaciones formales. Ejercicio del derecho a compensar cuando no se ha presentado la declaración-liquidación susceptible de generar el derecho. Nacimiento del derecho a compensar sólo con relación a declaraciones-liquidaciones posteriores a la presentación.

La no presentación de la declaración-liquidación susceptible de generar un resultado a compensar impide el ejercicio del derecho de compensación en las autoliquidaciones posteriores. Será a partir del momento en que el obligado tributario presente la declaración-liquidación en la que se genere el exceso de cuotas soportadas y deducidas sobre las devengadas, cuando el derecho a la compensación de dicho exceso podrá ser ejercido por el obligado tributario en las declaraciones-liquidaciones presentadas posteriormente y antes del transcurso de cuatro años. Este criterio es unificado por el TEAC al estimar el recurso extraordinario de alzada promovido por el Director del Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT.

Fundamentos de derecho

PRIMERO.- Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite del presente recurso, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT).

SEGUNDO.- En primer lugar este Tribunal Central debe pronunciarse sobre las causas de inadmisión del presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio planteadas por quien ostentó en su día la condición de interesado en la resolución cuyo criterio se recurre.

Teniendo en cuenta lo dispuesto en artículo 242.1 de la LGT [...] cierto es, como alega quien fue interesado en la resolución recurrida, que el órgano recurrente no cita doctrina de este Tribunal Central ni criterio alguno de los Tribunales Económico-Administrativos Regionales con los que la resolución impugnada pudiera entrar en conflicto, mas no debe olvidarse que esas situaciones no son las únicas que permiten presentar un recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, pues también cabe interponerlo cuando el órgano recurrente estime gravemente dañosa o errónea la resolución que recurre. En el presente caso el Director del Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT menciona expresamente que su recurso se basa en la consideración como gravemente dañosa y errónea de la resolución del TEAR de Aragón.

Este Tribunal Central ha señalado en ocasiones anteriores (por todas, la resolución de 24 de septiembre de 2008, RG 6131/08) y en base a ello en [...] el presente recurso se exponen las razones por las que el órgano recurrente disiente del contenido de la resolución impugnada y la estima gravemente dañosa y errónea. Considera que, trascendiendo el expediente concreto examinado, no comparte el criterio del TEAR de que el derecho a compensar cuotas pendientes únicamente está condicionado a que la cuantía de las deducciones supere el importe de las cuotas devengadas, postulando, por el contrario, que la no presentación de la declaración-liquidación del trimestre (o mes) donde se genera el resultado a compensar impide el ejercicio del derecho de la compensación en las autoliquidaciones posteriores.

Así las cosas, considera este Tribunal Central que concurren en el presente caso los requisitos del artículo 242.1 de la LGT para admitir a trámite el recurso. Nos encontramos ante un criterio de interpretación de la normativa tributaria contenido en la resolución del TEAR, que podría ser susceptible de reiteración, ocasionando un perjuicio evidente al interés general caso de ser erróneo, y no ante la revisión de cuestiones de hecho o de valoraciones jurídicas sólo relevantes para resolver la concreta cuestión planteada en el expediente. Debe, por tanto, rechazarse la causa de inadmisión alegada por quien fue interesado en la resolución recurrida, toda vez que sí se consideran debidamente expuestas y justificadas las razones por las que el órgano recurrente considera dañosa y errónea el criterio aplicado en dicha resolución.

TERCERO.- La cuestión controvertida se centra en determinar si el ejercicio del derecho a compensar el saldo de cuotas de IVA generado en un determinado período trimestral (o mensual) en una declaración-liquidación trimestral (o mensual) posterior, exige necesariamente la presentación de la declaración-liquidación trimestral (o mensual) en que se originó dicho saldo, como sostiene el Director recurrente, o si, basta para dicho ejercicio, como defiende el TEAR, la mera acreditación del citado saldo, esto es, del exceso de cuotas soportadas y deducibles sobre las cuotas devengadas.

CUARTO.- La normativa aplicable a la cuestión controvertida está constituida por los preceptos siguientes de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, LIVA), en su redacción vigente al tiempo de los hechos aquí examinados: artículo 92. Cuotas tributarias deducibles [...]; artículo 98. Nacimiento del derecho a deducir [...]; artículo 99. Ejercicio del derecho a la deducción [...] y artículo 100. Caducidad del derecho a la deducción.

[...]

Por su parte, del artículo 71.1 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (RIVA), [...] se infiere con claridad la obligación de los empresarios o profesionales de presentar en todo caso las declaraciones-liquidaciones periódicas del IVA.

Como ya ha tenido ocasión de manifestar este Tribunal Central (por todas, véase la resolución de 22/02/2011, RG 1841/09), la deducción se configura como un derecho potestativo que nace, con carácter general, cuando se devenga la cuota deducible y caduca cuando no se ejercita en el plazo que la Ley 37/1992 determina. El ejercicio del derecho se articula con la inclusión de la cuota en los libros registros de la entidad y en una declaración-liquidación, que podrá ser la relativa al período en que se haya soportado u otra posterior, siempre que no hubiera transcurrido el mencionado plazo.

También señalamos entonces que el derecho a la compensación, sin embargo, surge de la propia declaración-liquidación, cuando la cuantía total del IVA soportado deducido en el período de liquidación supera la cuantía total del IVA devengado en el mismo período, lo que origina un crédito a favor del sujeto pasivo y en contra de la Hacienda Pública que se abstrae de su causa y que sólo podrá ejercitarse en la declaración-liquidación inmediatamente posterior y en las siguientes, en la cuantía máxima posible, hasta el plazo de caducidad fijado por la norma; sin perjuicio, claro está, del derecho a la devolución del saldo existente a su favor a 31 de diciembre que el sujeto pasivo puede ejercitar al presentar la última declaración de cada ejercicio.

Teniendo presente, por tanto, que el derecho a la compensación surge de la propia declaración-liquidación, es requisito indispensable para su ejercicio que el obligado tributario haya presentado la declaración-liquidación en la que la cuantía total del IVA soportado deducido en el período de liquidación supere la cuantía total del IVA devengado en el mismo período. De ahí que debamos concluir con el Director recurrente que la no presentación de la declaración-liquidación susceptible de generar un resultado a compensar impide el ejercicio del derecho de compensación en las autoliquidaciones posteriores.

Será a partir del momento en que el obligado tributario presente la declaración-liquidación en la que se genere el exceso de cuotas soportadas y deducidas sobre las devengadas, cuando dicho exceso podrá ser ejercido por el obligado tributario en las declaraciones-liquidaciones presentadas posteriormente y antes del transcurso de cuatro años.

Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución 5260/2017 de 10/05/2018

Unidad resolutoria: Vocalía Duodécima

IRPF. Rentas exentas. Indemnizaciones por el retraso en el pago de una indemnización exenta.

El TEAC resuelve este recurso extraordinario de alzada en unificación de criterio en el que se plantea la posible exención de los intereses percibidos por un contribuyente por el retraso en el cobro de una indemnización por lesiones laborales reconocida judicialmente.

El Tribunal administrativo, tras exponer la doctrina de la DGT en la que se diferencia el tratamiento fiscal de los intereses en función de su carácter remuneratorio o indemnizatorio, concluye que los intereses cuestionados han de considerarse como obligación accesorio a la principal, y, por tanto, deben tener la misma calificación que la obligación principal de la que derivan. Es decir, deben calificarse como ganancia patrimonial exenta.

Fundamentos de derecho

[...]

TERCERO

(...)

Sin embargo, en ninguna de las normas mencionadas se menciona el carácter, tratamiento o calificación de los intereses de demora asociados o que derivan de estas indemnizaciones. Ha sido la Dirección General de Tributos quien se ha pronunciado sobre esta cuestión en sus consultas, entre ellas la V2295-09 de 13.10.2009, la V0515-14 de 24.03.2014, la V0460-15 de 6.02.2015 y la V1938-15 de 18.06.2015. En esta última, por ser la más reciente, se indica que los intereses percibidos por el contribuyente tienen diferente calificación en función de su naturaleza remuneratoria o indemnizatoria.

Los **intereses remuneratorios** constituyen la contraprestación, bien de la entrega de un capital que debe ser reintegrado en el futuro, bien del aplazamiento en el pago, otorgado por el acreedor o pactado por las partes. Estos intereses tributarán en el impuesto como rendimientos del capital mobiliario, salvo cuando, de acuerdo con lo previsto en el artículo 25 de la Ley del Impuesto, proceda calificarlos como rendimientos de la actividad empresarial o profesional.

Por otro lado, los **intereses indemnizatorios** tienen como finalidad resarcir al acreedor por los daños y perjuicios derivados del incumplimiento de una obligación o el retraso en su correcto cumplimiento. Estos intereses, debido a su carácter indemnizatorio, no pueden calificarse como rendimientos del capital mobiliario. En consecuencia, a tenor de lo dispuesto en los artículos 25 y 33.1 de la misma ley, los intereses objeto de consulta tributarán como ganancia patrimonial.

De acuerdo con esta diferenciación nos encontramos ante supuestos de intereses indemnizatorios que son aquellos establecidos en el artículo 20 de la Ley 50/1980, de 8 de octubre, de Contrato de Seguro, y que este precepto configura como una indemnización de daños y perjuicios por la mora del asegurador, tratando así de compeler a la compañías aseguradoras para el pronto pago de la indemnización y compensar al perjudicado por el retraso en el abono de la indemnización.

Tal y como señala el TEAC en su resolución 6209/1999 de 11 de octubre de 2002, los intereses por mora en caso de retraso por parte del deudor en las obligaciones de pago responde a la obligación establecida con carácter general en el artículo 1.108 del Código Civil que establece que: *“Si la obligación consistiere en el pago de una cantidad de dinero, y el deudor incurriere en mora, la indemnización de daños y perjuicios, no habiendo pacto en contrario, consistirá en el pago de los intereses convenidos, y a falta de convenio, en el interés legal”*. El argumento que utiliza el TEAC es que estos intereses se configuran como accesorios al carácter indemnizatorio del daño personal, físico o psíquico, que ampara la exención, que tratan de compeler a los aseguradores para un pronto pago y, al mismo tiempo, compensar a las víctimas del retraso en el abono de la indemnización, por lo que concluye que tales intereses, si bien están sujetos al impuesto, se encuentran amparados por la exención del artículo 7 de la LIRPF, al participar de la naturaleza indemnizatoria del principal al que responden.

Este criterio lo mantuvo el TEAC en su resolución de 22 de diciembre de 2000 al calificar de igual modo los intereses abonados por la Administración por el retraso en el pago del justiprecio fijado en un procedimiento de expropiación forzosa, cuestión que ha vuelto a plantearse en la resolución 1235-2002 de fecha 24 de abril de 2005, en la que se indica, textualmente en su Fundamento de Derecho Segundo: *“(…) La cuestión se circunscribe a determinar la naturaleza y calificación tributaria que merecen los intereses de demora abonados por la Administración expropiante, debiendo confirmarse su naturaleza indemnizatoria por el retraso en la resolución del expediente y el pago de las cantidades debidas, que tendrán la consideración que tengan los conceptos principales de donde deriven,(…)”*

Si bien, los expedientes que ahora son objeto de estudio se refieren a una indemnización por daños personales, sin embargo, la naturaleza de los intereses es indemnizatoria en ambos casos, por lo que la conclusión alcanzada sobre la calificación de estas rentas ha de ser también la misma, y por tanto, los intereses fijados, en cuanto obligación accesoria, han de tener la misma consideración que el concepto principal del que deriven y calificarse, en estos supuestos, como ganancias patrimonial exentas.

En el mismo sentido, el TEAR de Canarias en resolución 35/8036/2011 de fecha 27 de septiembre de 2013, estimó aplicable la doctrina de este TEAC ya vigente la Ley 35/2006, pues la argumentación expuesta es igualmente aplicable a la nueva norma, en concreto en un supuesto de intereses percibidos por el retraso en el pago de una indemnización como consecuencia de la responsabilidad patrimonial de la Administración por defectuoso funcionamiento del servicio público -en particular, por la defectuosa asistencia sanitaria prestada- ya que tienen carácter accesorio de la obligación principal y constituyen un elemento más de la indemnización, de acuerdo con lo previsto en el artículo 141.3 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, motivo por el cual también se encuentran exentos de tributación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas según lo previsto en el artículo 7.q) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución 6322/2016 de 26/04/2018

Unidad resolutoria: Vocalía Duodécima

Procedimiento de recaudación. Domiciliación del pago. Requisitos que deben reunir las cuentas bancarias.

El TEAC unifica doctrina sobre los requisitos que han de reunir las cuentas bancarias para la domiciliación de pagos. Concretamente, se establece la obligatoriedad de domiciliar los pagos cuando se trate de aplazamiento o fraccionamiento de deudas, salvo excepciones. Corresponde al obligado tributario comprobar que las cuentas designadas son idóneas y cumplen los requisitos exigidos para ello, sin que sea la Administración la que deba realizar dicha comprobación, pues su función se limita a consignar en el acuerdo de concesión la cuenta designada por el contribuyente. Entre estos requisitos, la normativa señala que deben ser cuentas a la vista o libretas de ahorro, requisito que no concurría en el supuesto analizado, en el que el obligado tributario había designado una cuenta de crédito. Por lo anterior, en los supuestos en los que la cuenta designada no sea idónea, será el propio obligado tributario el que deba responder de los efectos de la falta de pago o del pago fuera de plazo.

Fundamentos de derecho

[...]

TERCERO

(...)

De la normativa expuesta se infiere que uno de los medios de pago en efectivo de las deudas es la domiciliación bancaria, que se convierte en obligatorio cuando se trata del aplazamiento o fraccionamiento de deudas salvo para herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entes sin personalidad jurídica del artículo 35.4 de la LGT, y uno de los requisitos de la concesión del aplazamiento - fraccionamiento del pago es que en la solicitud el obligado al pago adjunte la orden de domiciliación bancaria en la cuenta de su elección, indicando la codificación de la cuenta en la que se desea domiciliar el pago, y los datos identificativos de la entidad de crédito que deba efectuar el cargo en la cuenta.

Por tanto, la AEAT no está obligada a hacer ninguna investigación previa sobre la idoneidad de la cuenta limitándose a consignar en el acuerdo de concesión la que el obligado tributario ha consignado.

CUARTO

En cuanto a la idoneidad de la cuenta, la Orden EHA/1658/2009 de 12 de junio por la que se establecen el procedimiento y las condiciones para la domiciliación del pago de determinadas deudas cuya gestión tiene atribuida la AEAT señala en su artículo 2 los requisitos que deben reunir las cuentas en las que se domicilia el pago de las deudas así como los efectos de las órdenes de domiciliación realizadas en cuentas que no los reúnan:

“Artículo 2. Requisitos de las cuentas designadas para el adeudo de domiciliaciones.

Las cuentas designadas por los obligados al pago para llevar a cabo el cargo del importe de las deudas domiciliadas deberán cumplir las siguientes condiciones:

- a) *Ser de titularidad del obligado al pago.*
- b) *Tratarse de una cuenta a la vista o de una libreta de ahorro que admita la domiciliación de pagos.*
- c) *Estar abiertas en una Entidad de crédito autorizada para actuar como colaboradora en la gestión recaudatoria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.*

Carecerán de efectos las órdenes de domiciliación en cuentas que no reúnan los requisitos anteriores, por lo que el obligado deberá responder ante la Agencia Estatal de Administración Tributaria de la posible falta de pago o del pago fuera de plazo del importe domiciliado, en los términos que establezca la normativa vigente en cada caso y ello sin perjuicio de la posibilidad de subsanación prevista en los artículos 3 y 4 de la presente Orden respecto de aquellas órdenes de domiciliación que resulten defectuosas”.

Por lo tanto de este artículo se extraen las siguientes conclusiones:

- La designación de la cuenta donde se domicilien los pagos corresponde al propio obligado tributario.
- La cuenta ha de ser a la vista o libreta de ahorro por lo que no es idónea la cuenta de crédito que se había señalado por el interesado en su solicitud.
- Las domiciliaciones en cuentas no idóneas carecen de efectos.
- Es el propio obligado tributario quien ha de responder de la falta de pago o del retraso en el mismo cuando haya designado una cuenta no idónea.

El precepto anteriormente reproducido acredita que la cuenta señalada por el interesado para la domiciliación de los vencimientos del aplazamiento y/o fraccionamiento concedido no era idónea y que por esa razón era conforme a derecho el recargo ejecutivo aplicado al primer vencimiento incumplido el 7.10.2013 debiendo hacer frente a las consecuencias del devengo del recargo al carecer de efectos las órdenes de domiciliación en cuentas que no reúnan tales requisitos, de manera que el obligado deberá responder ante la AEAT de la posible falta de pago o del pago fuera de plazo del importe domiciliado sin perjuicio de la posible subsanación que se lleve a cabo, de acuerdo con la directrices de esta Instrucción, respecto de aquellas órdenes de domiciliación que resulten defectuosas.

(...)

De la normativa expuesta se puede concluir lo siguiente:

- Que uno de los medios de pago en efectivo es la domiciliación bancaria de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 34.1 de la LGT, sistema de pago que debe ajustarse a los requisitos establecidos en el artículo 38 de la misma norma como son a) Que el obligado al pago sea titular de la cuenta en que se domicilie el pago y que dicha cuenta esté abierta en una entidad de crédito b) Que el obligado al pago comunique su orden de domiciliación a los órganos de la Administración según los procedimientos que se establezcan en cada caso.
- De acuerdo con lo establecido en el artículo 46 del RGR, apartado 2 letra f), este sistema de pago se convierte en obligatorio cuando se trata del aplazamiento o fraccionamiento de deudas salvo para herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entes sin personalidad jurídica del artículo 35.4 de la LGT; en la orden de domiciliación bancaria se indicará el número de código cuenta cliente y los datos identificativos de la entidad de crédito que deba efectuar el cargo en cuenta.

Doctrina administrativa

- En el mismo sentido se pronuncia la Orden EHA/1658/2009 de 12 de junio que establece el procedimiento y las condiciones para la domiciliación del pago de determinadas deudas en su artículo 4, señalando el artículo 2 los requisitos de idoneidad que deben reunir las cuentas señaladas para el adeudo de las domiciliaciones, cuentas que han de ser a la vista o libretas de ahorro, careciendo de efectos aquellas que no reúnan los requisitos designados, en cuyo caso el obligado deberá responder ante la AEAT de la posible falta de pago o del pago fuera de plazo del importe domiciliado.

Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución 6985/2016 de 28/06/2018

Unidad resolutoria: Vocalía Duodécima

Procedimiento de recaudación. Incumplimiento de la orden de embargo de créditos.

Según el TEAC, el obligado al cumplimiento de una diligencia de embargo en virtud de un contrato de arrendamiento -en este caso el arrendatario de un inmueble- no puede, en un supuesto de cambio en la titularidad del contrato de arrendamiento, realizar el pago a ese tercer sujeto que supuestamente detenta la titularidad del contrato, pues está obligado a ingresar, desde que recibe la notificación de la diligencia de embargo, el importe de la renta a la Hacienda Pública, salvo que reciba notificación en contrario del órgano de recaudación, circunstancia que no ha sucedido en el supuesto analizado. Dicha conducta -la decisión unilateral de realizar el pago a otro sujeto- constituye una actuación que denota la culpa o negligencia exigible en la delimitación del presupuesto de hecho de la responsabilidad solidaria del artículo 42.2.b) de la LGT por incumplimiento de ordenes de embargo.

Fundamentos de derecho

(...)

TERCERO.

(...)

Por tanto, el receptor de una diligencia de embargo está sujeto a las siguientes obligaciones:

- 1- **Debe de informar** en el plazo que se señale en la diligencia de embargo, normalmente el general de 10 días del artículo 55.2 del Real Decreto 1065/2007, si tiene créditos pendientes de pago frente al deudor de la Hacienda Pública derivado de sus relaciones profesionales o mercantiles, tal y como puede deducirse de las obligaciones de información suministradas a la Administración. Asimismo se le indica que a partir de este momento no tendrá carácter liberatorio el pago efectuado al deudor de la Hacienda Pública. Esta información que se requiere por la Administración al receptor de la diligencia es necesaria en tanto que la Administración opera con los datos de las declaraciones presentadas por los operadores económicos en ejercicios pasados.

En la comunicación que se realice para contestar al órgano de recaudación se deberá indicar:

- Si el crédito o derecho se encuentra vencido, debiendo en este caso ingresar su importe hasta cubrir la deuda.
- Si el crédito no se encuentra vencido, quedando en ese caso afecto hasta su vencimiento si la deuda no resulta antes solventada.
- Si el crédito o derecho conlleva pagos sucesivos en cuyo caso se ordenará al pagador ingresar en el Tesoro los respectivos importes hasta el límite de la cantidad adeudada, salvo que se reciba notificación en contrario.

Doctrina administrativa

- 2- En aquellos supuestos en los que no exista ningún crédito pendiente de pago, también el receptor de la diligencia de embargo, está obligado a poner esta circunstancia en conocimiento de la Hacienda Pública en virtud del requerimiento de información practicado en el desarrollo de las facultades de la recaudación tributaria para lo cual contará con el plazo general de 10 días que se contempla en el artículo 55.2 del Real Decreto 1065/2007.

Una vez cumplimentada la obligación de información por el receptor de la diligencia, con la orden de embargo emitida por la Hacienda Pública, se impone la obligación para su receptor de cancelar la deuda tributaria que mantiene el deudor apremiado con cargo al crédito de naturaleza privada que deriva de sus relaciones mercantiles.

En todo caso, las cantidades que se le exigen al receptor de una diligencia de embargo tienen un contenido cierto, que serán el importe de la deuda debida por el deudor apremiado en aquellos casos en los cuales el importe del crédito sea superior, o bien, el importe del crédito embargado si el importe de la deuda debida fuera superior.

A todo ello hay que añadir las consecuencias que puede acarrear el incumplimiento de una diligencia de embargo, de lo cual se dará comunicación en la propia notificación de la diligencia de embargo:

- 1- La falta de contestación a los requerimientos individualizados o la contestación incorrecta, incompleta o falsa dará lugar a la incoación de un expediente sancionador, de forma que sería declarado infractor tributario.
- 2- Por otro lado, los que, por culpa o negligencia, incumplan las órdenes de embargo serán responsables solidarios del pago de la deuda pendiente en los términos expresados en el artículo 42.2 de la LGT.

CUARTO

(...)

En este supuesto, ha existido un cambio de titularidad del contrato de arrendamiento, de manera que el deudor principal ha realizado una cesión de su contrato a otra entidad a la cual arrendatario ha continuado realizando los pagos derivados del contrato de arrendamiento. Nos encontramos ante una cesión del contrato o una novación de uno de los elementos del mismo. En este punto, la originaria relación jurídico tributaria creada desde la fecha de la diligencia de embargo entre el nuevo obligado tributario y la Hacienda Pública se ha visto alterada de forma unilateral por el obligado al pago.

(...)

De acuerdo con el deber de colaboración general con la Administración en la recaudación tributaria, el obligado tributario deberá poner en conocimiento de aquellas todas la vicisitudes de las que tenga conocimiento en relación a los créditos embargados o que se pretendan embargar por parte de aquella y en consecuencia, deberá comunicar a la Administración todos los negocios jurídicos así como otros hechos que puedan tener relevancia de los que tenga conocimiento, sin que la alteración por las partes de los elementos de la relación jurídico-tributaria pueda producir efectos frente a la Administración.

(...)

La siguiente cuestión que se plantea en el recurso es si la actuación unilateral del obligado que incumple la diligencia de embargo por la alteración de cualquiera de los elementos de ese incumplimiento denota la culpa o negligencia que ha de concurrir para tratarse de una actuación constitutiva del presupuesto de hecho de la responsabilidad solidaria regulado en el artículo 42.2.b) de la LGT " las que, por culpa o negligencia, incumplan las órdenes de embargo "

(...)

Si el interesado ha recibido una diligencia de embargo de créditos en virtud del contrato de arrendamiento que tiene suscrito con el deudor principal de la Hacienda Pública, en la cual se especifica: a) que se declaran embargados los créditos a favor del mismo que tenga pendientes de pago a la fecha en que reciba la diligencia, ya sean cantidades facturadas, pendientes de facturar o que no requieran facturación, así como aquéllos que sean consecuencia de prestaciones aún no realizadas derivadas de cualquier tipo de contrato en vigor con el citado obligado al pago en cantidad suficiente para cubrir el importe de la deuda y b) que a partir del recibo de la diligencia no tendrá carácter liberatorio los pagos realizados al obligado al pago debiendo tener en cuenta la responsabilidad en que pudieran incurrir al responder solidariamente del pago de la deuda pendiente, por ende, incurrirá igualmente en este tipo de responsabilidad si de manera unilateral decide realizar el pago a otro sujeto o entidad que supuestamente detenta la titularidad del contrato sin haber recibido ninguna notificación en contrario por parte del órgano de recaudación, constituyendo dicha conducta una actuación que denota la culpa o negligencia exigible en la delimitación del presupuesto de hecho de la responsabilidad solidaria por incumplimiento de las órdenes de embargo, máxime cuando podía haber puesto en conocimiento de la Administración las vicisitudes o cambios que se estaban abordando sobre el contrato para ser informado de cómo actuar a este respecto.

Revista Técnica Tributaria

.....

COMENTARIO DE JURISPRUDENCIA DEL TJUE

COLABORADORES

José Manuel Calderón Carrero
Universidad de A Coruña

Francisco Alfredo García Prats
Universidad de Valencia

José Manuel Almudí Cid
Universidad Complutense de Madrid

Aurora Ribes Ribes
Universidad de Alicante





Comentario de Jurisprudencia del TJUE

Francisco Alfredo García Prats

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.

Universitat de València

Miembro de la AEDAF

Sentencia del TJUE (Sala Segunda) de 28 de junio de 2018

Asunto: C-203/16 P

Partes: Dirk Andres, en su condición de administrador concursal de Heitkamp BauHolding GmbH, con domicilio en Düsseldorf (Alemania), representado por los Sres. W. Niemann, S. Geringhoff y P. Dodos, Rechtsanwälte, (demandante).

Comisión Europea, representada por los Sres. R. Lyal y T. Maxian Rusche y por la Sra. K. Blanck-Putz, en calidad de agentes, (parte demandada en primera instancia)

República Federal de Alemania, representada por los Sres. T. Henze y R. Kanitz, en calidad de agentes, (parte coadyuvante en primera instancia).

Síntesis: «Recurso de casación — Ayudas de Estado — Legislación fiscal alemana relativa a determinados traslados de pérdidas a ejercicios fiscales posteriores (“cláusula que permite el saneamiento de empresas en crisis”) — Decisión por la que se declara incompatible con el mercado interior un régimen de ayudas — Recurso de anulación — Admisibilidad — Artículo 263 TFUE, párrafo cuarto — Persona afectada individualmente — Artículo 107 TFUE, apartado 1 — Concepto de “ayuda de Estado” — Requisito de selectividad — Determinación del sistema de referencia — Calificación jurídica de los hechos».

1. Antecedentes y cuestiones planteadas.

La sentencia Dirk Andres, dictada por la Sala Segunda del TJUE en recurso de casación contra la sentencia de 12 de abril de 2016 del Tribunal General de la Unión Europea es relevante por cuanto coadyuva en la delimitación de la peliaguda cuestión de la fijación del sistema tributario de referencia que resulta necesario en todo caso de ayudas fiscales de Estado para concretar el requisito de la selectividad.

La empresa HBH se encontraba desde 2008 en situación de riesgo de insolvencia. El 20 de febrero de 2009 la sociedad matriz amortizó las participaciones de HBH, al objeto de proceder a la fusión entre ambas para sanearla. En el momento de la adquisición, la demandante cumplía los requisitos necesarios para acogerse a la cláusula que permite el saneamiento de empresas en crisis. Así había quedado constatado en la respuesta dada a una consulta vinculante el 11 de noviembre de 2009 por la Finanzamt Herne (Oficina Tributaria de Herne, Alemania) (en lo sucesivo, «respuesta vinculante»). Por otra parte, el 29 de abril de 2010 HBH recibió de la Administración tributaria de Herne una liquidación por pagos a cuenta del impuesto sobre sociedades del ejercicio 2009 en la que se tomaban en consideración las pérdidas trasladadas al amparo de la cláusula.

Mediante escrito de 24 de febrero de 2010 la Comisión informó a la República Federal de Alemania de la decisión de incoar, en relación con la medida controvertida, el procedimiento de investigación formal contemplado en el artículo 108 TFUE, apartado 2. Mediante escrito de 30 de abril de 2010 el Ministerio Federal de Hacienda dio orden a la Administración tributaria de dejar de aplicar la medida.

La liquidación de 29 de abril de 2010 por pagos a cuenta del impuesto sobre sociedades del ejercicio 2009 fue sustituida el 27 de diciembre de 2010 por otra en la que no se aplicaba la cláusula que permite el saneamiento de empresas en crisis. En enero de 2011 HBH recibió, entre otras, liquidaciones por pagos a cuenta del impuesto sobre sociedades de ejercicios posteriores, en las que también se hacía caso omiso de la cláusula. El 1 de abril de 2011 recibió la liquidación por el impuesto sobre sociedades del ejercicio 2009. Dado que en dichos documentos no se le aplicaba el artículo 8c, apartado 1a, de la KStG, no pudo trasladar las pérdidas que tenía contabilizadas a 31 de diciembre de 2008.

El 19 de abril de 2011 la Administración tributaria de Herne anuló la respuesta vinculante.

El 22 de julio de 2011 la República Federal de Alemania presentó a la Comisión la lista de las empresas que se habían acogido a la medida controvertida. El Estado miembro presentó asimismo la lista de las empresas respecto de las se habían anulado respuestas vinculantes en relación con la cláusula que permite el saneamiento de empresas en crisis, y entra ellas figuraba HBH.

Mediante demanda presentada ante la secretaría del Tribunal General el 6 de junio de 2011, HBH interpuso un recurso por el que solicitaba la anulación de la Decisión controvertida. Mediante escrito separado presentado en la Secretaría del Tribunal General el 16 de septiembre de 2011, la Comisión propuso una excepción de inadmisibilidad al amparo del artículo 114 del Reglamento de Procedimiento de 2 de mayo de 1991 del Tribunal General.

En apoyo de su recurso HBH invocó dos motivos: por un lado, que la medida controvertida no era a priori de carácter selectivo y, por otro, que esta encontraba justificación en la naturaleza o estructura general del régimen fiscal.

Mediante la sentencia recurrida el Tribunal General, por un lado, desestimó la excepción de inadmisibilidad, declarando que HBH resultaba afectada por la Decisión controvertida de manera directa e individual, por entender, en esencia, que dicha empresa disponía ya antes de la decisión de incoación del procedimiento de investigación formal de un derecho, que había adquirido y que le había sido certificado por las autoridades tributarias alemanas, a lograr un ahorro tributario, y que además poseía interés en ejercitar una acción. Por otro lado, el Tribunal General desestimó por infundado el recurso interpuesto por HBH.

El Sr Dirk Andres, en su condición de administrador concursal de Heitkamp BauHolding GmbH (en lo sucesivo, «HBH»), con carácter principal solicitaba la anulación de la sentencia del Tribunal General de la Unión Europea de 4 de febrero de 2016, Heitkamp BauHolding/Comisión (T-287/11, en lo sucesivo, «sentencia recurrida», EU:T:2016:60) en la medida en que en ella el Tribunal General desestimó por infundado el recurso por el que HBH solicitaba la anulación de la Decisión 2011/527/UE de la Comisión, de 26 de enero de 2011, relativa a la ayuda estatal de Alemania C 7/10

(ex CP 250/09 y NN 5/10) Régimen de ventajas fiscales mediante traspaso de pérdidas (Sanierungsklausel) (DO 2011, L 235, p. 26; en lo sucesivo, «Decisión controvertida»), y solicita la anulación de dicha Decisión.

La Comisión, por su parte, consideraba que la Sentencia del Tribunal General debía ser anulada porque el Tribunal desestimó la excepción de inadmisibilidad que dicha institución había propuesto frente al recurso y, por consiguiente, solicita la declaración de inadmisibilidad del recurso de primera instancia.

En la base, se discute si el régimen de compensación de pérdidas previsto por la normativa tributaria alemana del Impuesto sobre Sociedades constituía un régimen selectivo constitutivo de ayuda de Estado.

Con carácter general, las pérdidas registradas en un ejercicio fiscal pueden trasladarse a ejercicios fiscales futuros, es decir, las pérdidas en cuestión pueden compensarse con las rentas sujetas a tributación de los años siguientes, reduciéndolas (artículo 10d, apartado 2, de la Einkommensteuergesetz (Ley del Impuesto sobre la Renta), y artículo 8, apartado 1, de la Körperschaftsteuergesetz (Ley del Impuesto sobre Sociedades).

Para evitar determinadas operaciones de compra de entidades que habían suspendido toda actividad comercial pero que disponían de pérdidas trasladables, que permitían la reducción de la cuota tributaria de la entidad adquirente, se incorporó un nuevo artículo 8. Apartado 4, en 1997, limitando la posibilidad del traslado a empresas jurídica y económicamente idénticas a las que hubieran sufrido las pérdidas.

El 1 de enero de 2008 se derogó este precepto y se incorporó el artículo 8c, apartado 1, que limitaba, cuando no excluía, la posibilidad de trasladar pérdidas en caso de adquisición del 25 % o más del capital social (en lo sucesivo, «adquisición lesiva de participación»). Según dicha disposición, por un lado, si en el plazo de cinco años se transfiere entre un 25 % y un 50 %, del capital suscrito, de los derechos corporativos, de los de participación o de los de voto en una entidad, las pérdidas no utilizadas se extinguen proporcionalmente al porcentaje de cambio en el capital. Por otro, las pérdidas no utilizadas ya no se podrán deducir si se transfieren a un comprador más del 50 % del capital suscrito, de los derechos corporativos, de los de participación o de los de voto en una entidad.

La norma de cancelación de pérdidas no preveía excepciones. No obstante, en situaciones de adquisición lesiva de participación cuyo objeto fuera permitir el saneamiento de empresas en crisis, las autoridades tributarias podían otorgar excepciones basándose en consideraciones de equidad, con arreglo a un Decreto de 27 de marzo de 2003 del Bundesministerium der Finanzen (Ministerio Federal de Hacienda, Alemania).

En junio de 2009 la Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung (Ley sobre el Seguro de Enfermedad relativa a la Exención Fiscal a favor de los Ciudadanos) introdujo en la KStG la disposición 8c, apartado 1a (en lo sucesivo, tanto «cláusula que permite el saneamiento de empresas en crisis» como «medida controvertida»). En virtud de la misma, todavía se pueden trasladar pérdidas, incluso en caso de adquisición lesiva de participación a efectos del artículo 8c, apartado 1, de la KStG, si es que se cumplen las condiciones siguientes: la adquisición de participación tiene por objeto el saneamiento de la entidad; en el momento de la adquisición la empresa es insolvente o está excesivamente endeudada o está amenazada de insolvencia o excesivo endeudamiento; se conservan sus estructuras esenciales, lo que supone, en esencia, la conservación de los puestos de trabajo, una aportación sustancial de activos o la condonación de deudas que todavía tienen valor económico; en los cinco años que siguen a la adquisición de la participación no se produce ningún cambio en el sector de actividad de la empresa; y la empresa no había cesado sus actividades en el momento de la adquisición de la participación.

La medida controvertida entró en vigor el 10 de julio de 2009, pero con efecto retroactivo a 1 de enero de 2008, esto es, la fecha de la entrada en vigor de la norma de cancelación de pérdidas.

La Decisión de la Comisión de 26 de enero de 2011 declaró que «la ayuda estatal concedida por [la República Federal de Alemania] sobre la base del [artículo 8c, apartado 1a, de la KStG] no es compatible con el mercado interior». La Comisión Europea consideró que dicha cláusula establecía una excepción a la regla general de cancelación de pérdidas no utilizadas de sociedades cuyo accionariado se hubiera modificado (artículo 8c, apartado 1, de la KStG) y que, por lo tanto, dicha cláusula podía otorgar una ventaja selectiva a las empresas que cumplieran las condiciones necesarias para acogerse a la misma, ventaja que no estaba justificada por la naturaleza o estructura generales del sistema, puesto que la medida controvertida tenía por objeto hacer frente a los problemas causados por la crisis económica y financiera, objetivo que se situaba fuera del sistema fiscal. Sin embargo, en los artículos 2 y 3 de la Decisión declaraba que, sin perjuicio de la necesidad de cumplir con determinados requisitos, determinadas ayudas individuales concedidas en el marco de este régimen sí eran compatibles con el mercado interior. La Decisión comportaba también la obligación de recuperar de los beneficiarios las ayudas incompatibles concedidas en el marco del régimen citado en el artículo 1 de la Decisión.

2. Comentario.

En primer lugar, el TJUE aclara sobre la base del artículo 263 TFUE, párrafo cuarto, el alcance de la legitimación para interponer recurso, en las condiciones previstas en los párrafos primero y segundo de dicho artículo, contra los actos de los que la persona sea destinataria o que la afecten directa e individualmente y contra los actos reglamentarios que la afecten directamente y que no incluyan medidas de ejecución. A este respecto, el Tribunal de Justicia precisa que una empresa no puede impugnar, en principio, una decisión de la Comisión por la que se prohíbe un régimen de ayudas si solo se ve afectada por esta decisión debido a su pertenencia al sector de que se trata y a su condición de beneficiario potencial de dicho régimen. En efecto, tal decisión se presenta frente a una empresa de esas características como una medida de alcance general que se aplica a situaciones determinadas objetivamente e implica efectos jurídicos en relación con una categoría de personas consideradas de manera general y abstracta.

Por el contrario, cuando la decisión afecta a un grupo de personas identificadas o identificables en el momento de la adopción del acto y en función de criterios que caracterizan a los miembros de dicho grupo, estos pueden considerarse individualmente afectados por dicho acto, en la medida en que forman parte de un círculo restringido de operadores económicos.

Así pues, los beneficiarios efectivos de ayudas individuales concedidas al amparo de un régimen de ayudas cuya recuperación ha ordenado la Comisión resultan, por ello mismo, afectados individualmente a los efectos del artículo 263 TFUE, párrafo cuarto.

El Tribunal considera que no es posible deducir como pretende hacer la Comisión, que cuando es litigiosa una de las decisiones de esta institución por la que se declara la incompatibilidad con el mercado interior de un régimen de ayudas, el único criterio relevante para valorar si un demandante resulta afectado individualmente por dicha decisión a efectos del artículo 263 TFUE, párrafo cuarto, consista en ver si el mismo demandante es beneficiario efectivo o solo beneficiario potencial de una ayuda concedida al amparo de ese régimen.

Por el contrario, el criterio jurídico relevante a la hora de valorar la afectación individual a los efectos del artículo 263 TFUE, párrafo cuarto procede de la sentencia de 15 de julio de 1963, Plaumann/Comisión (25/62, EU:C:1963:17). Conforme a esta sentencia, un demandante solo resulta afectado individualmente por una decisión de la que no es destinatario cuando dicha decisión le atañe debido a ciertas cualidades que le son propias o a una situación de hecho que lo caracteriza en relación con cualesquiera otras personas.

Por lo tanto, la circunstancia de que un demandante pertenezca o no a la categoría de beneficiarios efectivos o beneficiarios potenciales de una ayuda individual concedida al amparo de un régimen de ayudas declarado incompatible con el mercado interior por una decisión de la Comisión no será decisiva a la hora de dilucidar si la decisión lo afecta individualmente cuando, en cualquier de los casos, consta que la misma decisión afecta, además, a ese demandante debido a ciertas cualidades que le son propias o a una situación de hecho que lo caracteriza en relación con cualesquiera otras personas. En consecuencia, el Tribunal General no incurrió en error de Derecho cuando, tras recordar la jurisprudencia presentada en los apartados 41 a 44 de la presente sentencia en los apartados 60 a 62 de la sentencia recurrida, se puso en el apartado 63 de la misma a comprobar «si, habida cuenta de su situación de hecho y de Derecho, [debía] considerarse que la Decisión [controvertida] afecta a [HBH] individualmente».

En atención a dichas consideraciones, el Tribunal desestima por infundada la primera parte del motivo único de la adhesión a la casación.

El Tribunal también desestima las partes segunda y tercera del motivo único de la adhesión a la casación porque se basan en una interpretación errónea de la sentencia recurrida, y por tanto infundadas.

En relación con el motivo principal del recurso de casación, el Tribunal aclara, en primer lugar, que el error del Tribunal –y de la Comisión constituye un error de Derecho, porque se produce en relación con la calificación del derecho nacional a efectos de la aplicación del Derecho de la EU, y no en torno a la apreciación sobre el derecho nacional, por lo que no constituye un error de hecho excluido de la competencia del TJUE.

De acuerdo con el TJUE, en lo referente al examen en casación de las apreciaciones sobre Derecho nacional efectuadas por el Tribunal General, que en el ámbito de las ayudas de Estado constituyen apreciaciones de hechos, el Tribunal de Justicia solo es competente para verificar si se ha producido una desnaturalización de ese Derecho (véanse, en ese sentido, las sentencias de 3 de abril de 2014, Francia/Comisión, C-559/12 P, EU:C:2014:217, apartado 79 y jurisprudencia citada, y de 20 de diciembre de 2017, Comunidad Autónoma del País Vasco y otros/Comisión, C-66/16 P a C-69/16 P, EU:C:2017:999, apartado 98). En cambio, el examen en casación de la calificación jurídica que haya dado a dicho Derecho nacional el Tribunal General a la luz de una disposición de Derecho de la Unión constituye una cuestión de Derecho y es competencia del Tribunal de Justicia (véanse, en ese sentido, las sentencias de 3 de abril de 2014, Francia/Comisión, C-559/12 P, EU:C:2014:217, apartado 83, y de 21 de diciembre de 2016, Comisión/Hansestadt Lübeck, C-524/14 P, EU:C:2016:971, apartados 61 a 63).

El Tribunal acepta la alegación de HBH que su segundo motivo casacional sí es admisible, puesto que plantea únicamente cuestiones jurídicas. Afirma en concreto que no versa sobre la apreciación de hechos sino sobre la aplicación de criterios erróneos al determinar el sistema de referencia y sobre la calificación jurídica que el Tribunal General dio a los hechos, cuestiones todas que sí corresponde abordar al Tribunal de Justicia en el contexto de la casación.

El Tribunal recuerda la jurisprudencia en torno a los requisitos que deben cumplirse para que una medida nacional pueda ser calificada como ayuda de Estado a efectos del artículo 107 TFUE, apartado 1. En primer lugar, debe tratarse de una intervención del Estado o hecha mediante fondos estatales. En segundo lugar, la intervención debe poder afectar a intercambios comerciales entre los Estados miembros. En tercer lugar, la medida debe conferir una ventaja selectiva a su beneficiario. En cuarto lugar, debe falsear o amenazar con falsear la competencia (sentencias de 10 de junio de 2010, Fallimento Traghetti del Mediterraneo, C-140/09, EU:C:2010:335, apartado 31 y jurisprudencia citada, y de 21 de diciembre de 2016, Comisión/World Duty Free Group y otros, C-20/15 P y C-21/15 P, EU:C:2016:981, apartado 53).

Comentario de Jurisprudencia del TJUE

Por lo que se refiere al requisito de selectividad de la ventaja, El Tribunal reitera la jurisprudencia anterior: la apreciación de este requisito requiere que se determine si, en el marco de un régimen jurídico determinado, la medida nacional en cuestión puede favorecer a «determinadas empresas o producciones» en relación con otras que se encuentran en una situación de hecho y de Derecho comparable, habida cuenta del objetivo perseguido por el referido régimen, y que por lo tanto reciben un trato diferenciado que, en esencia, puede calificarse de discriminatorio (sentencia de 21 de diciembre de 2016, Comisión/World Duty Free Group y otros, C-20/15 P y C-21/15 P, EU:C:2016:981, apartado 54 y jurisprudencia citada).

En lo que atañe concretamente a las medidas nacionales que confieren ventajas fiscales, el TJUE recuerda que cuando, aun no implicando una transferencia de fondos estatales, coloquen a los beneficiarios en una situación más favorable que a los restantes contribuyentes pueden procurar una ventaja selectiva a los beneficiarios y, por ello, constituyen ayudas de Estado en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1. En cambio, no constituyen ayudas de Estado en el sentido de esa disposición las ventajas fiscales resultantes de medidas generales aplicables sin distinción a todos los operadores económicos. El concepto de «ayuda de Estado» no se refiere a medidas que establecen una diferenciación entre empresas que, en relación con el objetivo perseguido por el régimen jurídico en cuestión, se encuentran en una situación de hecho y Derecho comparable y que, en consecuencia, son a priori selectivas cuando el Estado miembro de que se trate consigue demostrar, en un tercer momento, que la diferenciación está justificada por resultar de la naturaleza o de la estructura del sistema en que se inscriben. En este sentido, la determinación del sistema de referencia reviste especial importancia en el caso de medidas fiscales, ya que la propia existencia de una ventaja solo puede apreciarse en relación con una imposición considerada «normal».

En este sentido, el TJUE rechaza el planteamiento de la Comisión y del Tribunal General de la Unión Europea, al considerar que cometió error en la consideración de la excepción al régimen de compensación de pérdidas como marco de referencia.

Considera, en primer lugar, que la calificación de un sistema fiscal como «selectivo» no se supedita al hecho de que esté concebido de forma que las empresas que eventualmente se vean favorecidas por una ventaja selectiva estén, en general, sujetas a las mismas cargas fiscales que las otras empresas, pero se benefician de normas que establezcan excepciones, de modo que la ventaja selectiva pueda identificarse como la diferencia entre la carga fiscal normal y la soportada por estas primeras empresas.

Rechaza el TJUE que el criterio de selectividad se conciba con arreglo a una determinada técnica jurídica, lo que daría lugar a que las normas fiscales nacionales no estuvieran sujetas al control en materia de ayudas de Estado por el mero hecho de haber recurrido a otra técnica jurídica aunque produjesen, de Derecho o de hecho, los mismos efectos. Ello chocaría con la jurisprudencia reiterada según la cual el artículo 107 TFUE, apartado 1, no distingue según las causas o los objetivos de las intervenciones estatales, sino que los define en función de sus efectos y, por lo tanto, independientemente de las técnicas utilizadas. Ni el uso de una técnica jurídica concreta exige a las normas fiscales nacionales de estar sujetas a control, ni tampoco bastan para definir el sistema de referencia relevante para analizar la selectividad de la medida. el hecho de que tenga ese carácter por usar dicha técnica jurídica es pertinente para estos fines cuando de ello se deriva que se distinguen dos categorías de operadores que, a priori, son objeto de trato diferenciado, esto es, los que están comprendidos dentro de la medida de excepción y los que siguen incluidos en el régimen fiscal común, pese a que ambas categorías se encuentren en una situación comparable habida cuenta del objetivo perseguido por dicho régimen.

Tampoco es relevante per se el hecho de que solo puedan beneficiarse de una medida los contribuyentes que reúnan los requisitos previstos para la aplicación de esta. La selectividad de una medida fiscal no puede evaluarse con arreglo a un sistema de referencia formado por una serie de

disposiciones que han sido extraídas artificialmente de un marco normativo más amplio. Por tanto, al excluir del sistema de referencia relevante para el presente asunto la norma general del traslado de pérdidas, el Tribunal General definió dicho sistema de manera manifiestamente limitada.

El Tribunal considera que un error al determinar el sistema de referencia con arreglo al que debe evaluarse la selectividad de una medida vicia inevitablemente todo el análisis del requisito de la selectividad. Así las cosas, procede estimar el recurso de casación y anular los puntos 2 y 3 del fallo de la sentencia recurrida, sin que sea necesario abordar ni las partes segunda y tercera del segundo motivo casacional ni el primer motivo casacional. No fundamenta ni razona, en cambio, cuál y porqué debe ser el sistema de referencia ni los elementos que deben configurar al sistema como tal.

3. Fallo.

La sala segunda del TJUE, tras las conclusiones del Abogado General Wahl, presentadas en audiencia pública el 20 de diciembre de 2017, falla:

- 1) Desestimar la adhesión a la casación.
- 2) Anular los puntos 2 y 3 del fallo de la sentencia del Tribunal General de la Unión Europea de 4 de febrero de 2016, Heitkamp BauHolding/Comisión (T-287/11, EU:T:2016:60).
- 3) Anular la Decisión 2011/527/UE de la Comisión, de 26 de enero de 2011, relativa a la ayuda estatal de Alemania C 7/10 (ex CP 250/09 y NN 5/10) Régimen de ventajas fiscales mediante traspaso de pérdidas (Sanierungsklausel).
- 4) Condenar a la Comisión Europea a cargar tanto con sus propias costas como con las del Sr. Dirk Andres, en su condición de administrador concursal de Heitkamp BauHolding GmbH, en el procedimiento de primera instancia y en el procedimiento de casación.
- 5) La República Federal de Alemania cargará con sus costas en el procedimiento de casación.

Sentencia del TJUE (Sala Segunda) de 31 de mayo de 2018

Asunto: C-382/16.

Partes: Hornbach-Baumarkt AG y Finanzamt Landau.

Síntesis: «Procedimiento prejudicial — Libertad de establecimiento — Impuesto sobre sociedades — Normativa de un Estado miembro — Determinación de la renta imponible de las sociedades — Ventaja concedida gratuitamente por una sociedad residente a una sociedad no residente a la que está vinculada por vínculos de interdependencia — Rectificación de las rentas imponibles de la sociedad residente — No rectificación de las rentas imponibles en caso de ventaja idéntica concedida por una sociedad residente a otra sociedad residente a la que está vinculada por vínculos de ese tipo — Restricción a la libertad de establecimiento — Justificación

1. Antecedentes y cuestiones planteadas.

El Tribunal analiza si la norma alemana sobre precios de transparencia resulta conforme con la libertad de establecimiento. La decisión del TJUE trae causa de una cuestión prejudicial planteada por el Finanzgericht Rheinland-Pfalz de Alemania, ante la reclamación presentada por Hornbach-Baumarkt AG, una empresa alemana con filiales en Holanda por considerar que dicha normativa vulneraba la libertad de establecimiento, porque, en situaciones meramente internas, no se llevaba a cabo una rectificación del importe de las rentas para tener en cuenta el supuesto importe de la remuneración de las garantías concedidas a filiales.

Conforme a la Ley alemana relativa a la imposición en caso de relaciones con el extranjero, (art 1, recalificación de rentas):

“1) Cuando las rentas de un contribuyente, obtenidas de vínculos comerciales con una persona con la que está vinculada, se reduzcan porque el contribuyente convenga, en el marco de dichos vínculos con el extranjero, condiciones que difieren de las que habrían convenido, en circunstancias idénticas o similares, terceros independientes entre sí, sus rentas se calcularán, sin perjuicio de otras disposiciones, como si lo hubieran sido en presencia de condiciones convenidas entre terceros independientes”. Hornbach y sus filiales en Holanda tenían la consideración de personas vinculadas.

En relación con los hechos que plantearon el litigio, en 2003, Hornbach-Baumarkt AG poseía indirectamente, por medio de su filial Hornbach International GmbH y de la filial neerlandesa de esta última, Hornbach Holding BV, una participación que representaba el 100 % del capital de dos sociedades con domicilio en los Países Bajos, Hornbach Real Estate Groningen BV y Hornbach Real Estate Wieringen BV (en lo sucesivo, «sociedades extranjeras del grupo»). El tercer supuesto que figura en el artículo 1, apartado 2, punto 1, de la AStG contempla la situación en la que un contribuyente residente posee una participación que representa al menos un 25 % del capital de una sociedad establecida en un Estado miembro distinto del Estado miembro de su residencia, a saber, una participación que permite al contribuyente ejercer una influencia real sobre la sociedad de que se trata.

Las sociedades holandesas tenían un capital propio negativo y tenían necesidad para continuar sus actividades y para financiar un proyecto de construcción de un supermercado de bricolaje y de jardinería, de créditos bancarios. La entidad financiera habitual supeditó la concesión de los créditos a la entrega por parte de la matriz alemana de escritos de intenciones que incluían una declaración de garantía.

La matriz emitió esos escritos de intenciones sin solicitar remuneración por ello. La Administración tributaria corrigió la declaración de la matriz alemana, por considerar que terceros independientes entre sí, en circunstancias idénticas o similares, habrían convenido una remuneración como contraprestación de las garantías concedidas de ese modo, la Administración tributaria decidió que las rentas de Hornbach-Baumarkt AG debían aumentarse, de conformidad con el artículo 1, apartados 1 y 4, de la AStG, en un importe correspondiente a la cantidad supuesta de la remuneración de las garantías concedidas. Sin embargo, Hornbachh alega que **el artículo 1 de la AStG no contiene ninguna disposición que permita alegar los motivos comerciales que justifiquen una operación inhabitual entre terceros**. En el presente asunto, según Hornbach Baumarkt AG, **motivos de índole comercial** justifican que no se previera ninguna remuneración como contraprestación de los escritos de intenciones de que se trata en el litigio principal. Se trata de medidas de apoyo destinadas a sustituir un aumento de los fondos propios de las sociedades extranjeras del grupo.

Ante dicha situación el Tribunal alemán plantea lo siguiente:

«¿Se opone el artículo 49 TFUE [(anteriormente artículo 43 CE)], en relación con el artículo 54 TFUE [(anteriormente artículo 48 CE)], a la normativa de un Estado miembro con arreglo a la cual las rentas de un sujeto pasivo residente procedentes de las relaciones comerciales con una sociedad establecida en otro Estado miembro de la que posee, directa o indirectamente, al menos una cuarta parte de las participaciones y con la que ha acordado condiciones diferentes de las que habría acordado con terceros independientes en circunstancias idénticas o similares se han de valorar como si se hubiesen producido en las condiciones acordadas entre terceros independientes, si tal rectificación no se aplica a las rentas procedentes de relaciones comerciales con otra sociedad residente y la normativa no concede al contribuyente residente la posibilidad de demostrar que las condiciones se acordaron por razones económicas derivadas de su condición de socio de la sociedad establecida en el otro Estado miembro?»

2. Comentario.

El Tribunal, que basa gran parte de su argumentación en la sentencia anterior SGI (C-311/08, EU:C:2010:26), relativa a una disposición similar belga, considera que la normativa en cuestión resulta contraria a la libertad de establecimiento. Está comprendida por tanto en el ámbito de aplicación de la libertad de establecimiento una legislación nacional destinada a aplicarse únicamente a las participaciones que permitan ejercer una influencia real en las decisiones de una sociedad y determinar las actividades de esta. Las disposiciones del Tratado relativas a la libertad de establecimiento se oponen a que el Estado miembro de origen obstaculice el establecimiento en otro Estado miembro de una sociedad constituida de conformidad con su legislación, en particular, a través de una filial, y ello porque sufre una diferencia de tratamiento fiscal desfavorable respecto de una sociedad residente que posea una filial en el primer Estado miembro. La normativa sobre precios de transferencia, al aplicarse únicamente sobre las relaciones transfronterizas entre filiales y matrices residentes en diferentes Estados de la Unión Europea, implica que la renta imponible de la sociedad residente, en el Estado miembro de que se trata, puede verse reducida, y en consecuencia, se produce un trato tributario contrario a la libertad de establecimiento.

El Tribunal, por tanto, confirma la comparabilidad de las situaciones en las que se encuentran las filiales residentes y las no residentes en relación con la libertad de establecimiento, aunque considera que puede existir una justificación a la diferencia de tratamiento, fundada en el principio de territorialidad o a la necesidad de preservar el reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros. El Tribunal reconoce que la necesidad de preservar un reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros puede justificar una diferencia de trato cuando el objetivo del régimen examinado sea evitar comportamientos que puedan comprometer el derecho de los Estados miembros a ejercer su competencia fiscal en relación con las actividades realizadas en su territorio.

El Tribunal considera que la existencia de vínculos de interdependencia puede permitir a la sociedad residente transferir beneficios en forma de ventajas hacia su filial no residente con el riesgo de comprometer el reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros. De este modo, considera que la normativa sobre precios de transferencia alemana, “permite al primero de esos Estados miembros ejercer su competencia tributaria en relación con las actividades realizadas en su territorio”. A partir de ahí, considera que “una normativa como la controvertida en el litigio principal, que pretende impedir que beneficios generados en el Estado miembro de que se trata se transfieran fuera de la jurisdicción tributaria de este por medio de operaciones que no son conformes con las condiciones del mercado, sin haber tributado por ello, es adecuada para garantizar el mantenimiento del reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros”.

Sin embargo, considera que, para decidir si la normativa nacional va o no más allá de lo necesario para alcanzar el objetivo perseguido, debe ser el Tribunal nacional remitente el que verifique la posibilidad de la que debe disponer el contribuyente de aportar datos relativos a los eventuales motivos comerciales, que pueden existir relacionados con la posición de asociado de las sociedades extranjeras del grupo que ocupa Hornbach-Baumarkt AG, que justifican la conclusión de la operación controvertida en el litigio principal en condiciones que divergen de las condiciones usuales entre terceros. En efecto, como la continuación o la expansión de las actividades de las citadas sociedades extranjeras dependía, a falta de fondos propios suficientes, de una aportación de capital, la concesión a título gratuito de escritos de intenciones que incluían una declaración de garantía, aunque sociedades independientes entre ellas hubieran convenido una remuneración como contraprestación de dichas garantías, podría explicarse por el propio interés económico de Hornbach Baumarkt AG en el éxito comercial de las sociedades extranjeras del grupo, en el que participa mediante la distribución de los beneficios, y mediante una cierta responsabilidad de la demandante en el litigio principal, como asociada, en la financiación de esas sociedades.

De forma relevante, el Tribunal considera que, a este respecto, no pueden excluirse, y deben poder ser tomados en consideración los motivos económicos derivados de su posición de asociado no residente.

Por ello, el Tribunal condiciona la compatibilidad de la norma alemana sobre precios de transferencia a las exigencias del principio de proporcionalidad/necesidad al hecho de que “las autoridades encargadas de la aplicación de esa normativa den al contribuyente la posibilidad de probar que las condiciones convenidas lo han sido por motivos comerciales que pueden derivarse de su posición de asociado de la sociedad no residente, extremo que corresponde apreciar al órgano jurisdiccional remitente”.

3. Fallo.

El artículo 43 CE (actualmente artículo 49 TFUE), en relación con el artículo 48 CE (actualmente artículo 54 TFUE), debe interpretarse en el sentido de que no se opone, en principio, a una normativa nacional como la controvertida en el litigio principal, en cuya virtud las rentas de una sociedad residente de un Estado miembro, que ha concedido a una sociedad establecida en otro Estado miembro, a la que está vinculada por una relación de interdependencia, ventajas en condiciones que difieren de las que habrían convenido, en circunstancias idénticas o similares, terceros independientes entre sí, deben calcularse como si hubieran sido aplicables las condiciones convenidas entre dichos terceros y ser objeto de rectificación, si no se ha llevado a cabo tal rectificación de las rentas imponibles, siendo así que no se procede a la rectificación de las rentas imponibles cuando una sociedad residente concede esas mismas ventajas a otra sociedad residente, a la que está vinculada por una relación de interdependencia. Corresponde no obstante al órgano jurisdiccional nacional comprobar si la normativa controvertida en el litigio principal ofrece al contribuyente residente la posibilidad de probar que las condiciones convenidas lo han sido por motivos comerciales derivados de su posición de asociado de la sociedad no residente.

Sentencia del TJUE (Gran Sala) de 12 de junio de 2018

Asunto: C-650/16

Partes: A/S Bevola, Jens W. Trock ApS y Skatteministeriet

Síntesis: «Procedimiento prejudicial — Artículo 49 TFUE — Impuesto sobre sociedades — Libertad de establecimiento — Sociedad residente — Beneficio imponible — Consolidación fiscal — Deducción de pérdidas de establecimientos permanentes residentes — Permiso — Deducción de pérdidas de establecimientos permanentes no residentes — Exclusión — Excepción — Régimen opcional de tributación conjunta internacional»

1. Antecedentes y cuestiones planteadas.

La importante sentencia Bevola tiene como objetivo la aclaración de las exigencias derivadas de la libertad de establecimiento en relación con la deducibilidad en el Estado de residencia de la entidad de las pérdidas generadas por una sucursal establecida en otro Estado miembro y es el resultado de una cuestión prejudicial planteada por el Tribunal de Apelación de la Región Este de Dinamarca.

Conforme a la legislación tributaria danesa, en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades danés no se incluirán los ingresos y gastos de un establecimiento permanente o de un bien inmueble situado en un país extranjero, en las Islas Feroe o en Groenlandia, salvo lo dispuesto en el artículo 31 A. Conforme a dicho precepto, ... Las pérdidas de los establecimientos permanentes podrán compensarse con los ingresos de otras sociedades siempre y cuando, con arreglo a la normativa del Estado extranjero, de las Islas Feroe o de Groenlandia, donde la sociedad sea residente, las pérdidas no puedan incluirse en la cuenta de resultados de la sociedad en dicho Estado extranjero, en las Islas Feroe o en Groenlandia, donde la sociedad sea residente, o se haya optado por la tributación conjunta internacional con arreglo al artículo 31 A. Los ingresos sujetos a tributación conjunta se determinarán una vez compensadas, con respecto a cada sociedad individual, las pérdidas sufridas correspondientes a ejercicios anteriores que puedan imputarse a ejercicios posteriores. En caso de que los ingresos sujetos a tributación conjunta sean positivos, el beneficio podrá imputarse proporcionalmente a las sociedades que hayan arrojado beneficios. Si los ingresos sujetos a tributación conjunta de un ejercicio fiscal son negativos, las pérdidas podrán distribuirse proporcionalmente entre las sociedades que hayan incurrido en pérdidas y ser imputadas por la sociedad correspondiente al ejercicio inmediatamente posterior para ser compensadas. Las pérdidas de una sociedad sufridas en períodos anteriores a la tributación conjunta únicamente podrán compensarse con los beneficios obtenidos por esa misma empresa. Cuando se imputen pérdidas a ejercicios posteriores, las de mayor antigüedad deberán compensarse en primer lugar. Las pérdidas de una sociedad correspondientes a ejercicios fiscales anteriores únicamente podrán compensarse con los beneficios de otra sociedad si las pérdidas se hubieran registrado en un ejercicio fiscal en el que las sociedades hubieran tributado de forma conjunta y no se hubiera interrumpido tal tributación conjunta con posterioridad...

La sociedad Bevola, residente en Dinamarca, poseía una sucursal en Finlandia que obtuvo unas pérdidas que no pudo compensar en Finlandia y que, finalmente, cerró; por lo que solicitó la posibilidad de compensar o integrar dichas pérdidas en Dinamarca, algo que fue rechazado por la

6 Véase, recientemente, la STJUE de 8 de marzo de 2017, Euro Park Service, C-14/16, apartado 59 y jurisprudencia allí citada.

Administración danesa por considerar que para que dicha inclusión resultara posible, el contribuyente debía optar por el régimen de tributación conjunta internacional y que el contribuyente no había ejercido dicha opción. Al existir dicha opción, el tribunal danés remitente albergaba dudas sobre la aplicación automática de la doctrina fijada en la sentencia Marks & Spencer del TJUE, por lo que planteó al Tribunal la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Se opone el artículo 49 TFUE a un régimen tributario nacional como el controvertido en el litigio principal en virtud del cual pueden deducirse las pérdidas de los establecimientos permanentes nacionales pero no las de los establecimientos permanentes establecidos en otros Estados miembros, incluso en condiciones análogas a las que constituyeron el objeto del asunto en el que recayó la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 13 de diciembre de 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763), apartados 55 y 56, a menos que el grupo haya optado por la tributación conjunta internacional en los términos establecidos en el litigio principal?»

2. Comentario.

La sentencia objeto del presente comentario es interesante por cuanto viene a perfilar la compatibilidad con la libertad de establecimiento de las normas tributarias relativas al tratamiento de la compensación transfronteriza de pérdidas, en este caso de un establecimiento permanente localizado en otro Estado miembro, a partir de la regla inicial formulada al respecto por la sentencia Marks & Spencer (C-446/03) que en su párrafo 55 indicó que la restricción impuesta a la libertad de establecimiento por la normativa de un Estado miembro resultará desproporcionada cuando, por un lado, la filial no residente haya agotado las posibilidades de tomar en cuenta las pérdidas en que haya incurrido en su Estado de residencia en el período impositivo correspondiente a la solicitud de consolidación y en ejercicios anteriores y, por otro lado, no exista la posibilidad de que esas pérdidas puedan tenerse en cuenta en su Estado de residencia en ejercicios futuros respecto de ella misma o de un tercero, en especial, en caso de cesión de la filial a este. La sentencia es importante por cuanto aclara algunos aspectos de pronunciamientos posteriores en la materia, como las sentencias Nordea Bank, C-48/13 y Timac Agro, C-388/14.

El Tribunal considera que una disposición que permite tener en cuenta las pérdidas de un establecimiento permanente para determinar los beneficios imposables de la sociedad a la que aquel pertenece constituye una ventaja tributaria. Así, la concesión de esa ventaja cuando las pérdidas proceden de un establecimiento permanente situado en el Estado miembro de la sociedad residente pero no cuando proceden de un establecimiento permanente situado en un Estado miembro distinto del de dicha sociedad residente tiene como consecuencia que la situación tributaria de una sociedad residente que posee un establecimiento permanente en otro Estado miembro sea menos favorable que aquella en la que se encontraría si esta última entidad estuviera situada en el mismo Estado miembro que la sociedad residente.

Sin embargo, recordando la jurisprudencia consolidada, el Tribunal indica que no toda diferencia de trato infligida a las sociedades que ejercen su libertad de establecimiento constituye un obstáculo a la misma, sobre todo cuando afecta a situaciones que no son objetivamente comparables o cuando resulta justificada por una razón imperiosa de interés general y proporcionada a dicho objetivo.

El Tribunal analiza en primer lugar la diferencia de trato entre los establecimientos daneses y los establecimientos en el extranjero de sociedades residentes en Dinamarca responden a una diferencia objetiva y si, en su caso, constituyen una desventaja para los establecimientos extranjeros.

En primer lugar, considera que la renuncia del Reino de Dinamarca a ejercer su competencia tributaria sobre los establecimientos permanentes de sociedades danesas que estén situados en el extranjero no tiene por qué ser una desventaja para estas y puede constituir incluso una ventaja

tributaria, especialmente cuando los ingresos del establecimiento permanente tributen a un tipo inferior que en Dinamarca. Sin embargo, entiende que para Bevola, en atención a sus circunstancias fácticas, la normativa danesa genera una diferencia de trato desfavorable en comparación con las sociedades que tengan los mismos establecimientos en Dinamarca.

Dicha diferencia de trato no queda desvirtuada por la facultad de optar por el régimen de tributación conjunta internacional, porque dicha posibilidad se supedita a dos requisitos muy restrictivos: (a) su aplicación a la integridad de ingresos del grupo y (b) la duración mínima de la opción por 10 años. El Tribunal continúa analizando si las sucursales danesas y las sucursales en el extranjero de sociedades danesas se encuentran en una situación objetivamente comparable, a pesar de que las primeras no están sujetas a la competencia tributaria del Reino de Dinamarca, y atendiendo a la exigencia de que la comparabilidad se supedita a que la normativa tributaria grave los ingresos de ambos (Nordea Bank, y Timac Agro).

La comparabilidad de las situaciones interna y transfronteriza depende del objetivo de la normativa nacional controvertida, sin que las sentencias Nordea y Timac supongan un cambio en la doctrina del Tribunal, como las sentencias Masco Denmark y Bechtel se han encargado de reiterar. La diferencia en dichos casos consiste en que si la normativa nacional otorga un mismo trato tributario a los establecimientos permanentes situados en el extranjero y a los radicados en territorio nacional no resulta necesario abordar la finalidad de la normativa nacional, puesto que se admite que en cuanto a las modalidades y a las condiciones de esta imposición, entre los dos no existe ninguna diferencia de situación objetiva que pueda justificar una diferencia de trato. Por tanto, no cabe considerar que cuando la normativa tributaria nacional trate dos situaciones de manera distinta no quepa considerar que sí son comparables.

Desde esta perspectiva, el Tribunal considera que la comparabilidad depende del aseguramiento del objeto de la norma tributaria danesa, consistente en la prevención de la doble imposición de beneficios y, por simetría, la doble deducción de las pérdidas de las sociedades danesas que sean titulares de ese tipo de establecimientos permanentes, buscándose la correspondencia entre la tributación de las sociedades titulares de los establecimientos y la capacidad contributiva de las mismas.

A este respecto, se considera que en relación con la eliminación de la doble imposición las sociedades titulares de establecimientos permanentes situados en otro Estado miembro no se encuentran en una situación comparable a las sociedades que poseen establecimientos permanentes residentes. Sin embargo, por lo que respecta a un establecimiento permanente no residente que ha cesado plenamente en sus actividades y cuyas pérdidas no han podido ser objeto de deducción de su beneficio imponible en el Estado miembro en que ejercía esas actividades ni puedan serlo ya, la situación de la sociedad residente titular de tal establecimiento no es distinta, a efectos del objetivo de evitar la doble deducción de las pérdidas, de la de una sociedad residente titular de un establecimiento permanente residente.

El TJUE considera que la capacidad contributiva de una sociedad titular de establecimientos permanentes no residentes que hayan incurrido en pérdidas definitivas resulta tan afectada como la de una sociedad cuyos establecimientos permanentes residentes hayan incurrido en pérdidas, por lo que la situación de ambas entidades resulta comparable desde esta óptica.

Asumida la comparabilidad entre las sociedades con establecimientos locales y establecimientos extranjeros, el Tribunal analiza la posible justificación de la restricción derivada del tratamiento más gravoso de la situación transfronteriza, y considera que la diferencia de trato se justifica por razones imperiosas de interés general que tienen que ver con el reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros, la coherencia del régimen tributario danés y la necesidad de evitar riesgos de doble deducción de las pérdidas.

En primer lugar, se considera justificado que Dinamarca no puede otorgar a sus sociedades el derecho a elegir si deducir sus pérdidas en Dinamarca o en el Estado donde radica el establecimiento

permanente, porque dicha facultad pondría en grave peligro el equilibrio en el reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros.

En segundo lugar, considera que el régimen tributario danés garantiza la coherencia del régimen tributario, por cuanto la contrapartida directa a la ventaja de la compensación de las pérdidas comporta la inclusión en el resultado imponible de la sociedad residente de los posibles beneficios de establecimientos permanentes residentes –y de los extranjeros que opten por el régimen de tributación conjunta internacional, a efectos de establecer una correspondencia entre la tributación y la capacidad contributiva manifestada.

No obstante, el régimen tributario danés no supera la exigencia de proporcionalidad de la restricción justificada. Considera, sin embargo, que limitar la libertad de definición del perímetro de la tributación conjunta está justificada por cuanto impide que se decida incluir únicamente los establecimientos permanentes no residentes que hayan incurrido en pérdidas, dejando fuera del mismo a los que tuvieran beneficios y estuvieran sujetos a un tipo impositivo más favorable que en Dinamarca.

Por el contrario, considera que cuando ya no hay posibilidad de deducir las pérdidas del establecimiento permanente no residente en el Estado miembro en que esté situado dicho establecimiento, tampoco existe riesgo de doble deducción de las pérdidas. En consecuencia, el riesgo de doble deducción o de selección de la jurisdicción donde deducir las pérdidas desaparece cuando no existe posibilidad de deducir las pérdidas del establecimiento en el Estado de situación, lo que ocurre en relación con las pérdidas definitivas de dichos establecimientos, a efectos de ajustar su tributación a la capacidad contributiva de la sociedad.

La sentencia recopila la jurisprudencia anterior en torno al concepto de pérdidas finales y lo adapta, por analogía a los supuestos de los establecimientos extranjeros. Las pérdidas de uno de ellos serán definitivas cuando

- a) la sociedad titular de este, por un lado, haya agotado todas las posibilidades de deducción que le ofrezca el Derecho del Estado miembro en que se encuentre el establecimiento y,
- b) por otro, haya dejado de percibir de tal establecimiento ingreso alguno, de modo que ya no exista ninguna posibilidad de que tales pérdidas se compensen en ese mismo Estado miembro.

3. Fallo.

El artículo 49 TFUE debe interpretarse en el sentido de que se opone a la normativa de un Estado miembro que excluya la posibilidad de que una sociedad residente que no haya optado por un régimen de tributación conjunta internacional como el controvertido en el litigio principal deduzca de su base imponible pérdidas de un establecimiento permanente situado en otro Estado miembro cuando esa sociedad, por un lado, haya agotado todas las posibilidades de deducción que le ofrezca el Derecho del Estado miembro en que esté situado el establecimiento y, por otro, haya dejado de percibir de tal establecimiento ingreso alguno, de modo que ya no exista ninguna posibilidad de que tales pérdidas se compensen en ese mismo Estado miembro, extremos que corresponde comprobar al tribunal nacional.

Sentencia del TJUE (Sala Segunda) de 26 de abril de 2018

Asunto: C-34/17

Partes: Eamonn Donnellan y The Revenue Commissioners

Síntesis: Procedimiento prejudicial — Asistencia mutua en materia de cobro de créditos — Directiva 2010/24/UE — Artículo 14 — Derecho a la tutela judicial efectiva — Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea — Artículo 47 — Posibilidad de que la autoridad requerida deniegue la asistencia para el cobro por no haberse notificado debidamente el crédito

1. Antecedentes y cuestiones planteadas.

Esta sentencia tiene su origen en una cuestión prejudicial planteada por el Tribunal Superior de Irlanda y afecta a la interpretación de la Directiva 2010/24/UE sobre asistencia a la recaudación desde el necesario respeto a los derechos fundamentales contenidos en la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea, y en especial a su derecho a la tutela judicial efectiva.

Conforme a la Directiva 2010/24/UE, se prevé un mecanismo de reconocimiento automático de los títulos ejecutivos de deudas tributarias pendientes de cobro en el país en el que se generan así como a las sanciones administrativas, multas, tasas y recargos conexos a los créditos en relación con los cuales pueda solicitarse asistencia mutua.

De interés resulta el artículo 14 de la Directiva, que establece que

«1. Todo litigio en relación con el crédito, el instrumento inicial de ejecución en el Estado miembro requirente o el instrumento uniforme que permita la ejecución en el Estado miembro requerido, y todo litigio referente a la validez de una notificación efectuada por una autoridad competente del Estado miembro requirente recaerá en el *ámbito de revisión de las instancias competentes del Estado miembro requirente*. Si, durante el procedimiento de cobro, un interesado impugna el crédito, el instrumento inicial de ejecución en el Estado miembro requirente o el instrumento uniforme de ejecución en el Estado miembro requerido, la autoridad requerida informará a ese interesado de la necesidad de entablar dicha acción ante la instancia competente del Estado miembro requirente, con arreglo a la legislación vigente en el mismo.

2. Los litigios referentes a las medidas de ejecución adoptadas en el Estado miembro requerido o a la validez de una notificación efectuada por una autoridad competente de este último se someterán al arbitraje de la instancia competente de ese Estado miembro, con arreglo a sus disposiciones legales y reglamentarias.

3. Cuando, ante la autoridad competente del Estado miembro requirente, se entable una acción según lo previsto en el apartado 1, la autoridad requirente informará de ello a la autoridad requerida e indicará qué parte del crédito no es objeto de impugnación.

4. Salvo solicitud en contrario de la autoridad requirente con arreglo a lo dispuesto en el párrafo tercero del presente apartado, tan pronto como la autoridad requerida reciba la información mencionada en el apartado 3, bien de la autoridad requirente o del interesado, suspenderá el procedimiento de ejecución, por lo que respecta a la parte del crédito objeto de impugnación, en espera de la resolución de la instancia competente en la materia.

A petición de la autoridad requirente, o cuando lo estime necesario la autoridad requerida, [esta] podrá adoptar medidas cautelares para garantizar el cobro, siempre que las disposiciones legales o reglamentarias vigentes en el Estado miembro requerido lo permitan.

La autoridad requirente podrá, con arreglo a las disposiciones legales y reglamentarias y a las prácticas administrativas vigentes en su propio Estado miembro requirente, solicitar a la autoridad requerida el cobro de un crédito impugnado o de la parte impugnada de un crédito, en la medida en que las disposiciones legales y reglamentarias y las prácticas administrativas vigentes en el Estado miembro requerido lo permitan. Toda solicitud en tal sentido deberá motivarse. Si el resultado de la impugnación resultara favorable al deudor, la autoridad requirente deberá hacerse cargo de la devolución de todo importe cobrado, junto con las indemnizaciones debidas, con arreglo a las disposiciones vigentes en el Estado miembro requerido."

Conforme a esta distribución de competencias, el control de legalidad de la actuación que reclama la deuda debe dirimirse ante las autoridades del Estado requirente, mientras que el control de legalidad de las medidas de asistencia debe verificarse ante las autoridades del Estado requerido. Sin embargo, el mecanismo de asistencia administrativa 'respeta los derechos fundamentales y observa los principios reconocidos, en particular, en la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea'. La sentencia comentada demuestra de forma palmaria que las actuaciones que se sigan bajo la habilitación conferida por dicha Directiva a la asistencia a la recaudación *deben respetar* dichos derechos fundamentales y sus principios reconocidos.

El litigio se origina por una solicitud de asistencia dirigida por Grecia a Irlanda en relación con el cobro de un crédito compuesto por una multa impuesta por la autoridad helénica y de los intereses o sanciones conexos a dicha multa. El sr. Donnellan había presentado el albarán de entrega en la oficina de aduanas de un puerto de Grecia correspondiente a unas cajas de aceite de oliva, pero se descubrió cigarrillos de contrabando, por lo que fue detenido y la carga y camión decomisados. Tras absolverlo en apelación fue puesto en libertad, pero la Administración tributaria helena impuso una sanción administrativa por contrabando (1.097.505 euros correspondientes a 171.800 cajetillas de tabaco). La embajada de Grecia en Irlanda envió una carta certificada al destinatario, con indicación de la localidad, instándole a ponerse en contacto para personarse, recibir y firmar 'documentos importantes que le concernían'. Un mes después la oficina de aduanas griega impuso al sr. Donnellan una sanción pecuniaria por el importe citado, publicándose la sanción en el diario oficial heleno. Tres años después las autoridades griegas transmiten a los Commissioners una petición de cobro según la Directiva 2010/24 referida a la sanción, incrementada por los intereses y los gastos o sanciones.

Las autoridades griegas comunicaron que los créditos no habían sido impugnados y que no cabía recurso administrativo o judicial contra su exigencia, así como que se habían iniciado los procedimientos de cobro sin obtener el pago total del crédito.

La administración irlandesa notificó la reclamación del abono del importe solicitado por el Estado requirente, transmitiendo el instrumento uniforme de la Directiva 2010/24 en el que se indicaba la naturaleza de la deuda: deudas diversas por contrabando de cigarrillos.

Tras obtener la asistencia jurídica, el sr. Donnellan incoó un procedimiento ante el Tribunal Superior de Irlanda, para obtener una dispensa de ejecución de la petición de cobro de las cantidades reclamadas, y el Tribunal Superior dictó un mandamiento judicial suspendiendo la ejecución mientras se resolvía sobre el fondo del asunto.

El Estado requerido alegaba que la Directiva le obligaba a poner en marcha los mecanismos de ejecución forzosa porque el acto administrativo no había sido impugnado en Grecia, y el sr. Donnellan consideraba que su tutela judicial efectiva se había visto mermada. El sr. Donnellan sólo habría podido impugnar el acto hasta 90 días tras la publicación de la sanción en el Diario Oficial, pero la carta certificada enviada por la Embajada griega no le fue entregada, y únicamente tuvo conocimiento de la resolución sancionadora cuando se notificó su ejecución, siendo que de los

motivos de la sanción sólo pudo tener conocimiento en correspondencia posterior con el Ministerio griego.

El Tribunal remitente considera que la ejecución de una sanción que no ha sido notificada al interesado y en relación con hechos sobre los que se declara inocente vulneraría las obligaciones asumidas en el Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, y sería contrario al orden público. Por ello, considera que en virtud de las circunstancias excepcionales del caso pueden denegar la ejecución a un juez del Estado requerido basándose en la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea.

Por ello plantea la siguiente cuestión prejudicial:

- «¿Se opone el artículo 14, apartados 1 y 2, de la Directiva 2010/24 a que la High Court (Tribunal Superior), al decidir sobre la fuerza ejecutiva en Irlanda de un «instrumento uniforme que permite la ejecución» emitido el 14 de noviembre de 2012 por la Oficina de aduanas de Patras referente a las multas y sanciones administrativas por valor de 1 097 505 euros impuestas el 15 de julio de 2009 por un presunto delito de contrabando cometido el 26 de julio de 2002 [y cuyo importe ascendió hasta 1 507 971,88 euros como consecuencia de la aplicación de intereses y sanciones],
- aplique, en lo que respecta a la solicitud de ejecución, el derecho a la tutela judicial efectiva y a un juez imparcial dentro de un plazo razonable (artículo 47 de la Carta y artículos 6 y 13 del CEDH, cuyo contenido se corresponde con los derechos que asisten a los nacionales en virtud de los artículos 34, 38 y 40.3 de la Constitución irlandesa), a un ciudadano irlandés y de la Unión Europea en circunstancias como las del procedimiento de que se trata, que se explicó por primera vez [al interesado] únicamente mediante una “traducción no oficial” al inglés [...] en un escrito de [29 de diciembre de 2015] enviado por el Ministerio [griego] de Hacienda [...] a la Administración tributaria irlandesa y a los abogados que representan [al interesado] en Irlanda;
 - tenga en cuenta los objetivos de la Directiva 2010/24 relativos a la prestación de asistencia mutua (considerando 20 de la Directiva 2010/24) y a la obligación de prestar una asistencia más amplia resultante del CEDH (considerando 17 de la Directiva 2010/24), tales como el derecho a la tutela judicial efectiva de los ciudadanos consagrado en el artículo 47 de la Carta y el artículo 13 del CEDH;
 - tenga en cuenta la plena eficacia del Derecho de la Unión frente a sus ciudadanos y, en particular, lo declarado en el apartado 63 de la sentencia de 14 de enero de 2010, Kyrian, C-233/08, [EU:C:2010:11]?»

2. Comentario.

El Tribunal, en este importante fallo, reconoce que los criterios de asistencia mutua en materia de recaudación tributaria basados en el principio de confianza mutua se encuentran supeditados al respeto de los derechos fundamentales garantizados por la Carta, y entre ellos el de tutela judicial efectiva.

La Directiva 2010/24 limita expresamente en su artículo 14, apartado 2, la facultad de control de las instancias del Estado requerido a los actos del Estado miembro requerido, sin extenderlos a los del Estado requirente. Con ello, el régimen de asistencia previsto por la Directiva, basado en el principio de confianza mutua permite incrementar la seguridad jurídica en lo que atañe a la determinación del Estado miembro responsable de la tramitación de las controversias y evitar así el *forum shopping*.

En consecuencia, se reconoce que las autoridades judiciales del Estado requerido no pueden llevar a cabo un examen de la legalidad del crédito cuya asistencia se solicita. Sin embargo, ello no impide ni puede determinar la exclusión de que, con carácter excepcional, la autoridad requerida esté facultada para denegar la asistencia a la autoridad requirente. De este modo, la ejecución de la solicitud de cobro del crédito podrá denegarse, en particular, si resulta que esta ejecución es

contraria al orden público del Estado miembro en el que tiene su sede la autoridad requerida. Indica el Tribunal que es difícil concebir que un título que permite la ejecución del cobro del crédito sea ejecutado por ese Estado miembro si tal ejecución puede vulnerar el orden público de este último. La utilización de dicha alegación por parte de los Estados requeridos debe estar sometida al control de sus límites por parte del Tribunal, pues las limitaciones del principio de confianza mutua deben ser objeto de interpretación estricta.

En atención a las circunstancias del caso, pues el interesado sólo tuvo conocimiento de la imposición de una sanción cuando el Estado requerido le transmitió la solicitud de pago junto con el instrumento uniforme, y mayor información sobre su contenido tras tener conocimiento de la existencia de la sanción.

El Tribunal recalca, como nota relevante, que la comunicación del instrumento uniforme de cobro al destinatario “sin que se transmitan al interesado la resolución por la que se impone la sanción pecuniaria y su motivación, no constituye una notificación de dicha resolución”. A tal efecto, la propia Directiva establece un mecanismo de comunicación efectiva de las notificaciones de todos los actos y decisiones relativos al crédito o a su cobro (art 8). Y en este punto, el Tribunal recuerda su jurisprudencia sobre las exigencias del derecho a la tutela judicial efectiva: a fin de poder ejercer su derecho a la tutela judicial efectiva, en el sentido del artículo 47 de la Carta, el interesado tiene que poder conocer los motivos de la resolución adoptada en su contra, bien mediante la lectura de la propia resolución, bien mediante la notificación de su motivación efectuada a petición del interesado, a fin de que pueda defender sus derechos en las mejores condiciones posibles y decidir con pleno conocimiento de causa sobre la conveniencia de someter el asunto al juez competente.

Considerando que la petición de cobro no puede presentarse mientras el acto sea impugnado, debe concluirse que la solicitud de asistencia “tampoco puede presentarse mientras que el interesado no haya sido informado de la existencia de ese mismo crédito, al constituir dicha información un requisito previo para poder impugnar el crédito”. A fin de garantizar el respeto de los derechos previstos en el referido artículo 47, no solo es preciso procurar que el destinatario de un acto lo reciba realmente sino también que se le permita conocer y comprender de forma efectiva y completa el sentido y el alcance de la acción ejercida contra él de manera que pueda ejercer eficazmente sus derechos en el Estado miembro de origen.

En dichas circunstancias, las autoridades del Estado requerido no pueden oponer a las pretensiones del afectado la regla del artículo 14.1 de la Directiva 2010/24, sobre todo cuando conocen que no resulta ya posible impugnar el acto ante las autoridades del Estado requirente.

El principio de confianza mutua tiene, a juicio del Tribunal, un importante corolario: “La asistencia prevista en la Directiva 2010/24 se califica de «mutua», tal como indican el título y diversos considerandos de la misma, lo cual implica, en particular, que *incumbe a la autoridad requirente crear, antes de presentar una petición de cobro, las condiciones en las que la autoridad requerida pueda prestar su asistencia útilmente y de conformidad con los principios fundamentales del Derecho de la Unión.*”

3. Fallo.

El artículo 14, apartados 1 y 2, de la Directiva 2010/24/UE del Consejo, de 16 de marzo de 2010, sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas, leído a la luz del artículo 47 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, debe interpretarse en el sentido de que no se opone a que una autoridad de un Estado miembro deniegue la ejecución de una petición de cobro de un crédito relativo a una sanción pecuniaria impuesta en otro Estado miembro, tal como la controvertida en el litigio principal, por no haberse notificado debidamente al interesado la resolución por la que se impone dicha sanción antes de presentar la petición de cobro a la referida autoridad en aplicación de la citada Directiva.

Revista Técnica Tributaria

NOVEDADES EDITORIALES





Novedades editoriales

VV.AA. Enrique Giménez-Reyna y Salvador Ruiz Gallud (Coord.). El Fraude Fiscal en España. Thomson Reuters-AEDAF, 2018.

La obra parte de un diagnóstico actualizado y realista del fraude fiscal en España, de su percepción ciudadana y de las desventajas que origina. Se trata, sin duda, de uno de los grandes asuntos a abordar en nuestro país, que precisa de un volumen creciente de ingresos tributarios de los contribuyentes con los que financiar las necesidades públicas.

En el libro se contemplan las medidas administrativas y penales vigentes para enfrentar el fraude, junto con su contraste judicial, y se dibujan los límites a respetar en su diseño. Además, se revisa de manera práctica y exhaustiva la presencia del fraude en los principales impuestos de nuestro sistema tributario, y se analizan las iniciativas para combatirlo, también en el escenario global, europeo e internacional -en particular en relación con los paraísos fiscales-.

La obra finaliza con un conjunto de propuestas prácticas formuladas con enfoque crítico y constructivo a partir de la experiencia profesional de los autores, considerando que la lucha contra el fraude no debe partir de un modelo basado únicamente en la represión del fraude, cuestionable en determinados aspectos. Se plantean, desde cambios normativos y educacionales, hasta la mediación y el arbitraje, pasando por la revisión de los engranajes administrativos y el impulso de la prevención y de la relación cooperativa. Sin olvidar el rol fundamental de los intermediarios fiscales para el cumplimiento tributario.

El libro, preparado con ánimo integrador por reconocidos expertos de la Academia, las empresas, los despachos profesionales y la Administración pública, permite una mejor comprensión y aplicación práctica de nuestra normativa tributaria en general -y en particular en su componente represiva y sancionadora-. Anticipa, evalúa y sitúa al profesional en los cambios tributarios que se suceden de manera acelerada y facilita a los decisores públicos instrumentos de reflexión y mejora de nuestro marco normativo.

Lenin José Andara Suárez. La autoliquidación y su incidencia en la aplicación de los tributos en España. JB Bosch, 2018.

La obra se refiere a la incidencia de la autoliquidación en el sistema de aplicación de los tributos en España, se valora cómo la participación del contribuyente influyó en la normativa tributaria reguladora del "esquema clásico de gestión" hasta llegar al predominio de aplicación de los tributos basado en la autoliquidación. Se indaga la normativa previa a la Ley General Tributaria de 1963 para conocer aspectos relacionados con el rápido agotamiento de este modelo de gestión tributaria,

Novedades editoriales

transformación impulsada por la reforma tributaria llevada en España en la década de los años setenta del siglo pasado y que vino a consolidar lo que se llamó “privatización de la gestión tributaria”. Para precisar si en este proceso de transformación intervinieron otros aspectos se hace una revisión de la comunicación de datos, el deber de suministro de información, la implementación de la informática, así como las liquidaciones paralelas y los riesgos de los controles informáticos. Así, se pretende dar una visión integral sobre el proceso de transformación experimentado en la gestión tributaria española, en un contexto en el que la tributación adquiere carácter general y da lugar a la tributación en masa.

La Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF), constituida en 1967, reúne a más de 2.700 Abogados, Economistas y Titulados Mercantiles de reconocida solvencia ética y profesional, dedicados a la asesoría fiscal. Entre sus objetivos destacan la formación permanente de todos sus miembros mediante la difusión de sus publicaciones periódicas, la celebración de Conferencias, Seminarios, Jornadas de Estudio y Congresos, así como el intercambio constante de la información proporcionada por sus integrantes. Del mismo modo, estimula la creación de una conciencia fiscal entre los ciudadanos, colaborando a la divulgación y clarificación de los aspectos más complejos de la normativa legal. Aporta su visión sobre los temas fiscales de actualidad en defensa de los intereses legítimos de los contribuyentes y en la salvaguarda de los principios fundamentales del Estado de Derecho. En este sentido, presenta recomendaciones a la Administración Tributaria en materia fiscal, colaborando en la preparación o modificación de los textos legales, tratando de perfeccionarlos y de simplificar su práctica. La Asociación Española de Asesores Fiscales es miembro de pleno derecho de la Confédération Fiscale Européenne, órgano consultivo en materia de impuestos de la Comisión de la UE y que reúne a las organizaciones de Asesores Fiscales más importantes de la Unión Europea. También forma parte de la International Fiscal Association (IFA) y de la Asociación Española de Derecho Financiero.

Comisión Directiva de la AEDAF

Presidente:

José Ignacio Alemany Bellido

Vicepresidente:

Llorenç Maristany i Badell

Secretario General:

Luis Ferrándiz Atienza

Vicesecretario:

Francisco Serantes Peña

Vocal Resp. de Asuntos Económicos:

Francisco José Espinosa Barro

Vocal Resp. de Estudio e Investigación:

D. Javier Gómez Taboada

Vocal de Apoyo a Estudio e Investigación:

D^a. Beatriz Ladero de las Cuevas

Vocal Resp. de Demarcaciones Territoriales:

Dulce María Villalba Sáinz de Aja

Vocal Resp. de Atención al Asociado:

María Teresa Azcona San Julián

Demarcaciones Territoriales *

Madrid-Zona Centro

Ignacio Arráez Bertolín

Teléfono: +34 91 563 01 11

Fax: +34 91 532 37 94

sedemadrid@aedaf.es

Claudio Coello, 106 - 6º Dcha.

28006 Madrid

Responsable Sede: Lara Álvarez

Aragón

Pilar Pinilla Navarro

Teléfono: +34 976 37 17 16

pilarpinilla@arasociados.com

Pº Sagasta, 74 - Pral.

50006 Zaragoza

Cataluña

Jordi Baqués Artó

Teléfono: +34 93 317 68 78

Fax: +34 93 317 69 32

consol@aedaf.es

Provença, 281 - local

08037 Barcelona

Responsable Sede: Consol Carratalá

País Vasco

Pablo Martín Ruiz de Gordejuela

Teléfono: +34 94 424 72 57

pabломartin@martinabogados.com

C/ Gran Vía, 38 - 5º

48009 Bilbao

Asturias y León

Rubén Cueto Vallverdú

Teléfono: +34 985 35 51 67

ruben@vallverduabogados.com

C/ Felipe Menéndez, 11 - 1ªA

33206 Gijón

Valencia-Castellón

Javier Ortiz Alonso

Teléfono: +34 963 80 37 70

javierortiz@seneor.com

C/ Cronista Carreres, 3-Entlo.-2ª Izda.

46003 Valencia

Andalucía-Málaga

Francisco Urbano Solís

Teléfono: +34 952 60 17 57

Fax: +34 952 60 12 41

sedemalaga@aedaf.es

Avda. Cánovas del Castillo, 14 - local 29016

29006 Málaga

Responsable Sede: Julieta Villodres

Andalucía-Sevilla y Extremadura

José Ángel García de la Rosa

Teléfono: +34 954 22 29 24

joseangel@tuasesor.eu

C/ Luis Montoto, 91-93 estudio 1º

41018 Sevilla

Canarias

Enrique Lang-Lenton Bonny

c/ Rafael Nebot, 5 - 1º

35001 Las Palmas de Gran Canaria

Teléfono: +34 928 36 84 70

Fax: +34 928 36 41 71

canarias@aedaf.es

Responsable Sede: Paula Fuentes

Cantabria

Manuel Fernández González de Torres

Teléfono: +34 942 21 46 50

manuelfgt@tecnisa-campos.com

C/ Calvo Sotelo, 6 - 2º

39002 Santander

Galicia

Carlos Del Pino Luque

Teléfono: +34 982 22 30 00

carlos.delpino@pindelpino.com

Trav. Juan Montes, 2 - 4

27001 Lugo

Alicante y Albacete

Bernardo Bande García-Romeu

Business World Alicante. Oficina 404

Muelle de Poniente, s/n. (Antigua Casa del Mar)

03001 Alicante

Teléfono: +34 966 089 688

Responsable Sede: Mª Esther Sirvent

Navarra

Arancha Yuste Jordán

Teléfono: +34 948 85 29 66

ayuste@micap.es

C/ Cataluña, 8 - Portal 4 - Bajo

31006 Pamplona

Murcia

Carmen Cano Castañeda

Teléfono: +34 647 70 67 11

carmencanoc@icamur.org

C/ Los Lirios, 12

30506 Altorreal-Molina del Segura

La Rioja

Pablo Arrieta Villareal

Teléfono: +34 941 24 48 99

pablo@arrietaasesores.es

C/ Miguel Villanueva, 8 - 2ºE

26001 Logroño

Baleares

Vicente Ribas Fuster

Teléfono: +34 971 71 12 59

vicenteribas@arcoabogados.es

C/ Antonio Marqués, 18 - bajo

07003 Palma de Mallorca

*Estos cargos corresponden a la fecha de publicación de la Revista Técnica Tributaria

Normas de Autor

Los trabajos recibidos deberán ajustarse a los siguientes criterios de publicación:

1. Deberán versar sobre Derecho tributario, contabilidad, administración, economía o Derecho de la empresa, en su proyección fiscal.
2. Ser originales, no habiéndose publicado previamente en ninguna revista de ámbito local, nacional o internacional. La Asociación Española de Asesores Fiscales entenderá cumplido este requisito con la recepción del trabajo, siendo responsabilidad de su autor las consecuencias que pudieran derivarse de su incumplimiento.
3. Los originales tendrán una extensión mínima de 6000 palabras y máxima de 25000, debiendo ser remitidos por correo electrónico a gabinete.estudios@aedaf.es en formato compatible con los programas de tratamiento de texto más extendidos en España. Sólo en casos excepcionales, y tras la oportuna revisión de los originales, se admitirán trabajos cuya extensión esté fuera de los límites indicados.
4. Junto con el original, el autor o autores remitirán un resumen del trabajo, en español y en inglés, que se publicará con el original. La extensión del resumen estará entre cincuenta y cien palabras, pudiendo el Gabinete de Estudios adaptar el mismo al contenido real del artículo y a su interés. Asimismo, deberá remitirse una relación de palabras clave para su indización en las correspondientes bases de datos; esta relación también figurará en versión inglesa (Keywords).
5. Las citas de sentencias, consultas y legislativas deberán estar preferentemente relacionadas con las bases de datos de la AEDAF. De no ser así, AEDAF se reserva el derecho a su modificación referencial.
6. En el trabajo se indicará el autor o autores, así como titulación y demás datos que, en su caso, debieran figurar en la publicación.
7. Los trabajos deberán contener referencias bibliográficas, las cuales figuraran al final del documento ordenadas alfabéticamente. Preferentemente la elaboración de las mismas se adecuará a las normas APA.

