

Nº 129

Revista Técnica Tributaria

2020

ABRIL

JUNIO

CONDICIONALIDAD,
SELECTIVIDAD Y AFECTACIÓN:
¿ESTRATEGIAS A CONSIDERAR
PARA LA RECUPERACIÓN
ECONÓMICA?

LA ESTIMACIÓN POR
REFERENCIA A VALORES
CATASTRALES MULTIPLICADOS
POR ÍNDICES O COEFICIENTES
EN EL ÁMBITO DEL ITPAJD Y
EL ISD

ARMONIZACIÓN
INTERNACIONAL DE LA
IMPOSICIÓN SOBRE LOS
BENEFICIOS

EL DELITO CONTRA LA
HACIENDA PÚBLICA: LA
PARTICIPACIÓN DEL ASESOR
FISCAL

TAX SOVEREIGNTY TODAY

aedAF



Consejo Editorial

Directora:

María Amparo Grau Ruiz
Catedrática de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad Complutense de Madrid
(España)

Otros miembros del Consejo Editorial:

Stella Raventós Calvo
Abogado
Presidente de AEDAF
(España)

Javier Gómez Taboada
Abogado
Vocal Responsable de Estudio e Investigación de AEDAF
(España)

Consejo Científico Asesor

Juan Martín Queralt
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Valencia
(España)

Jesús Calderón González
Magistrado de la Audiencia Nacional
(España)

Carlos Palao Taboada
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Consejero en Montero-Aramburu Abogados
(España)

Abelardo Delgado Pacheco
Inspector de Hacienda del Estado en excedencia
Socio de Garrigues
(España)

Juan Ramallo Massanet
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Autónoma de Madrid
(España)

Francisco Clavijo Hernández
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de La Laguna
(España)

José Ignacio Ruiz Toledano
Inspector de Hacienda del Estado
Vocal del TEAC
(España)

Ramón Falcón y Tella
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Complutense de Madrid
(España)

Eduardo Sanz Gadea
Inspector de Hacienda del Estado
(España)

César García Novoa
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Santiago de Compostela
(España)

M^a Teresa Soler Roch
Catedrática de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Alicante
(España)

Juan Zornoza Pérez
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Carlos III de Madrid
(España)

Philip Baker
Abogado en Field Court Tax Chambers
Universidad de Oxford
(Reino Unido)

Jacques Malherbe
Profesor emérito de la Universidad Católica de Lovaina
Abogado
(Bélgica)

Diego Martín Abril
Inspector de Hacienda del Estado en excedencia
Ex director General de Tributos Of Counsel en Gómez-Acebo & Pombo
(España)

Equipo técnico

Gabinete de Estudios de AEDAF:

Arturo Jiménez Contento
Director del Gabinete de Estudios de AEDAF

Marta González Álvaro
Subdirectora del Gabinete de Estudios de AEDAF

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

Equipo de marketing de AEDAF:

María José del Hoyo Torres
Directora de marketing y comunicación de AEDAF

Elena Sánchez González
Marketing y comunicación de AEDAF

Revista Técnica Tributaria tiene implantado el sistema de evaluación por expertos externos, empleándose el método de revisión por pares «doble ciego».

Revista Técnica Tributaria es una publicación de la Asociación Española de Asesores Fiscales, dirigida a todos los profesionales del Derecho tributario. Desde 1988 se ha configurado como una publicación científica que, desde una óptica crítica, intenta analizar todos y cada uno de los aspectos que pudieran incidir en los tributos y su aplicación. La periodicidad de Revista Técnica Tributaria es trimestral.

Redacción y

Administración:

O'Donnell, 7 - 1º Dcha

28009 - Madrid

Tel.: 915 325 154

sedecentral@aedaf.es

www.aedaf.es

Edita y diseña:

Asociación Española de

Asesores Fiscales (AEDAF)

Maquetación e

Impresión:

Wolters Kluwer España, S.A.

Calle Collado Mediano, 9

Las Rozas, Madrid

Depósito Legal:

M-25925-1988

ISSN:

0214-6010

e-ISSN:

2695-6365

Suscripciones:

Anual (4 ejemplares):

60€ + IVA

Librerías (4 ejemplares):

48€ + IVA

Números sueltos:

25€ + IVA



Correo electrónico

sedecentral@aedaf.es

Revista Técnica Tributaria Edición digital:

[www.aedaf.es/es/gabinete de estudios/509](http://www.aedaf.es/es/gabinete%20de%20estudios/509)

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

Condicionalidad, selectividad y afectación: ¿estrategias a considerar para la recuperación económica?

María Amparo Grau Ruiz 7

Estudios

La estimación por referencia a valores catastrales multiplicados por índices o coeficientes en el ámbito del ITPAJD y el ISD

Irene Rovira Ferrer 15

Armonización internacional de la imposición sobre los beneficios

Eduardo Sanz Gadea 43

El delito contra la Hacienda Pública: la participación del asesor fiscal

Carlos David Delgado Sancho 117

Tax sovereignty today

Francesco Farri 155

Análisis crítico de cuestiones problemáticas en la jurisprudencia

La aplicación en materia tributaria de la regla de exclusión de pruebas obtenidas con vulneración de derechos fundamentales y su incidencia en el principio de igualdad

Rosa Litago Lledó 169

Comentario de doctrina administrativa

Tribunal Económico-Administrativo Central.
Comentario a la Resolución 1530/2019, de 9 de marzo de 2020
Gabinete de Estudios de AEDAF 195

Tribunal Económico-Administrativo Central.
Comentario a la Resolución 3322/2018, de 27 de febrero de 2020
Gabinete de Estudios de AEDAF 201

Tribunal Económico-Administrativo Central.
Comentario a la Resolución 4623/2016, de 21 de enero de 2020
Gabinete de Estudios de AEDAF 205

Tribunal Económico-Administrativo Central.
Comentario a la Resolución 475/2017, de 28 de enero de 2020
Gabinete de Estudios de AEDAF 209

Tribunal Económico-Administrativo Central.
Comentario a la Resolución 3342/2016 de 16 de enero de 2020
Gabinete de Estudios de AEDAF 217

Tribunal Económico-Administrativo Central.
Comentario a la Resolución 2449/2017 de 26 de febrero de 2020
Gabinete de Estudios de AEDAF 221

Comentario de Jurisprudencia del TJUE

Comentario a la Sentencia del TJUE (Sala Séptima) de 30 de enero de 2020
José Manuel Almudí Cid 229

Comentario a la Sentencia del TJUE (Sala Primera) de 26 de febrero de 2020
José Manuel Almudí Cid 233

Comentario a la Sentencia del TJUE (Gran Sala) de 3 de marzo de 2020
José Manuel Almudí Cid 237

Comentario a la Sentencia del TJUE (Sala Séptima) de 30 de enero de 2020
José Manuel Almudí Cid 241

Comentario a la Sentencia del TJUE (Gran Sala) de 21 de enero de 2020
José-Andrés Rozas 247

Transferencia

Quejas en materia tributaria: evolución, perspectivas y oportunidades. (Parte II)
Jesús Rodrigo Fernández 259

Lo más destacado de la Revista Interactiva de Actualidad (RIA)
Gabinete de Estudios de AEDAF 283

Novedades editoriales 286

Editorial



CONDICIONALIDAD, SELECTIVIDAD Y AFECTACIÓN: ¿ESTRATEGIAS A CONSIDERAR PARA LA RECUPERACIÓN ECONÓMICA?

María Amparo Grau Ruiz

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario

Universidad Complutense de Madrid (España)

Directora de la Revista Técnica Tributaria

En el actual entorno de fragilidad, patente en muchas de las estructuras que sostienen la vida económica –como secuela de la urgencia en las actuaciones para atajar la crisis sanitaria provocada por la reciente pandemia–, corresponde ahora a todos quienes, de alguna manera, cuentan con la posibilidad de apoyar la recuperación del bienestar social, trabajar en la misma dirección que antes han marcado al unísono los profesionales del mundo de la salud ante el brutal impacto causado en nuestra sociedad. Todos a una, con las herramientas de que podamos disponer, en el intento de solventar el problema inminente y buscar a la vez nuevas soluciones útiles a medio y largo plazo¹.

Las rápidas reacciones en el campo tributario –como en el laboral y de protección social– son cruciales ante tamaña tempestad y afortunadamente no se han hecho esperar. Los entes públicos han adoptado una variedad de medidas de distinto calado, según su ámbito competencial, para tratar de hacer frente a los nefastos efectos del coronavirus. Su mayor o menor éxito se podrá juzgar en el futuro². Lo que ya resulta innegable es que esta crisis ha servido de catalizador de cambios inmediatos, y en esta tesitura hace falta redirigir algunas de las primeras respuestas y acomodar otras adicionales para afrontar, en el mejor modo posible, la siguiente etapa en esta improvisada carrera por salir adelante.

1 El Banco de España ha hecho públicas el 8 de junio de 2020 las Proyecciones macroeconómicas de la economía española (2020-2022): contribución del Banco de España al ejercicio conjunto de proyecciones del Eurosistema de junio de 2020. Nota informativa disponible en https://www.bde.es/f/webbde/GAP/Secciones/SalaPrensa/NotasInformativas/Briefing_notes/es/notabe080620.pdf [última consulta 10 de junio de 2020].

2 El Tribunal de Cuentas Europeo: «Los auditores examinarán la respuesta de la economía y la sanidad pública ante el brote de COVID-19 en la UE», Comunicado de prensa, Luxemburgo 28 de mayo de 2020. Disponible en <https://www.eca.europa.eu/es/Pages/NewsItem.aspx?nid=13821> [última consulta 10 de junio de 2020].

La política económica depende, en gran medida, de la política fiscal y, en ésta, importa el qué y cómo se ponga en marcha. El panorama presente está, en general, caracterizado por la pérdida de poder adquisitivo, el aumento de las bolsas de pobreza y la aversión al riesgo. En esta situación límite, parece haberse incrementado el nivel de exposición de las instituciones públicas a la crítica sobre la correcta utilización del gasto público y su financiación.

La presión sobre las arcas públicas es creciente, para atender las demandas de socorro que formulan personas y empresas en posición de vulnerabilidad. En consecuencia, las Administraciones tributarias, sienten la necesidad de forzar la movilización sus recursos internos. Y aquí surge el problema: ¿Movilizar se reduce a aumentar la recaudación tributaria? Esto puede hacerse de diferentes formas: ¿expandir la base fiscal?, ¿subir los tipos?, ¿recortar beneficios fiscales?, ¿condicionarlos y controlarlos?

En esta coyuntura, una subida de impuestos puede llegar a ser contraproducente. La desconfianza y el «por si acaso» pueden ahuyentar a quienes están en posición de contribuir por su capacidad económica o crear valor en nuestro territorio. Nadie ha dudado de la necesidad de inyectar liquidez en la primera fase de lucha contra esta crisis, o de la conveniencia de aplazamientos, moratorias legales y sectoriales, o de la procedencia de los avales del ICO. Toca ahora generar confianza en los mercados y que la inversión de los fondos públicos sea productiva, de manera que las empresas puedan crear riqueza para favorecer la recuperación económica, atendiendo al clamor popular;

posibilitar que con el ahorro precautorio en algunos casos pronto se vuelva a invertir y consumir, para estar en condiciones de poder nutrir regularmente al Fisco combatiendo el déficit en las cuentas públicas.

En este contexto, cobra especial interés la condicionalidad, puesta de manifiesto ya sea en las ayudas directas o en las indirectas (a través de beneficios fiscales), en tanto permite claramente fomentar la buena gobernanza extra-financiera con el propósito de generar determinados impactos positivos a los que es —más que nunca— especialmente sensible la sociedad española. Más allá de las subvenciones, el crédito o la deuda, ¿por qué no apostar por más apoyo público (directo o indirecto) a las empresas, condicionado a conductas socialmente responsables? Es más, es posible no renunciar al avance hacia los Objetivos de Desarrollo Sostenible, adaptando la senda de su concreto cumplimiento por parte de nuestro Estado, en función de las necesidades más acuciantes derivadas de la pandemia.

Al revisar las líneas de acción propuestas por algunas organizaciones internacionales y diferentes países; en el fondo, late esta tendencia común —perfectamente comprensible— a aumentar la dosis de condicionalidad en las ayudas, acompañada de la selectividad al desnudo, sin reparos de algunos Estados a la hora de otorgar la ayuda deseada cuando se está en disposición de hacerlo, y que hace mirar a muchos con nuevos ojos a ciertas figuras tributarias, que podrían gravar a quienes han salido beneficiados económicamente por/ tras la crisis, postulando la afectación de la potencial recaudación, incluso

debatiéndose ya a qué nivel territorial se asignarían pues a veces hasta se incluyen en distintas cestas de tributos ^{3, 4}.

La condicionalidad salta así al primer plano en muchas de las estrategias que se proponen para garantizar el correcto uso de los limitados recursos disponibles en estas circunstancias tan extremadamente delicadas. Además,

esta forma excepcional de proceder suele admitirse con carácter temporal. En principio, el régimen comunitario de ayudas de Estado se habría flexibilizado hasta que se produjera la recuperación económica. El problema entonces se traslada de sede al término⁵. Mientras tanto, la Comisión Europea consciente de los riesgos que entrañan determinados comportamientos para el mercado único, propone instrumentos para

3 «Los países van a necesitar ingentes recursos públicos. Ello va a agudizar la búsqueda de nuevos viveros recaudatorios y de nueva materia imponible, lo que generará debates sobre los *tax-mix* nacionales. [...] si se debe acelerar la poda de beneficios fiscales en el impuesto de sociedades para mejorar la capacidad de recaudación del impuesto, haciendo compatible la presión fiscal sobre las empresas con la protección de su capacidad para generar riqueza y empleo. [...] Y, por supuesto, debería adaptarse el régimen de ayudas de Estado ante el escenario que se abre en la implantación de políticas económicas en relación con la crisis del coronavirus». César García Novoa, «El día de mañana de la fiscalidad. Los cambios tributarios en el escenario post Covid-19», *Taxlandia*, 19 de mayo de 2020. <https://www.politicafiscal.es/cesar-garcia-novoa/el-dia-de-manana-de-la-fiscalidad-los-cambios-tributarios-en-el-escenario-post-covid-19> [última consulta 10 de junio de 2020]

4 Los nuevos recursos propios complementarían los recursos propios tradicionales, un recurso propio basado en el IVA simplificado y las contribuciones nacionales, así como nuevos recursos propios basados en los residuos de envases de plástico no reciclados. [...] Las opciones podrían incluir un recurso propio basado en el régimen de comercio de derechos de emisión, incluida su posible ampliación a los sectores marítimo y de la aviación, y un mecanismo de ajuste en frontera de las emisiones de carbono. [...] Las empresas que obtienen enormes beneficios del mercado único de la UE y que sobrevivirán la crisis, también gracias a la ayuda directa e indirecta tanto de la UE como nacional, podrían contribuir a la reconstrucción del mismo en la fase de recuperación. Así pues, cabría contemplar un recurso propio basado en operaciones de las empresas que, en función de su diseño, podría producir alrededor de 10 000 millones EUR anuales. Un impuesto digital se basaría en los trabajos de la OCDE sobre la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa. En este sentido, la Comisión apoya activamente los debates dirigidos por la OCDE y el G20 y está dispuesta a actuar si no se alcanza un acuerdo global. Un impuesto digital aplicado a las empresas con un volumen de negocios superior a los 750 millones EUR podría generar hasta 1 300 millones EUR anuales para el presupuesto de la UE». COMUNICACIÓN DE LA COMISIÓN AL PARLAMENTO EUROPEO, AL CONSEJO EUROPEO, AL CONSEJO, AL COMITÉ ECONÓMICO Y SOCIAL EUROPEO Y AL COMITÉ DE LAS REGIONES El presupuesto de la UE: motor del plan de recuperación para Europa, COM/2020/442 final, Bruselas, 27 de mayo de 2020, pp. 16-17. Disponible en <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?qid=1591759410119&uri=CELEX:52020DC0442> [última consulta 10 de junio de 2020].

5 Sobre la posible conflictividad que puede acarrear en caso de la adecuada falta de definición en las ayudas, baste esta ilustrativa la referencia: «En un período como el que estamos viviendo, en que el gasto público se dispara, y deberá mantenerse al alza por más tiempo, sin promesa de ingresos públicos cuantiosos, se debe ser especialmente escrupuloso en la concesión de ayudas y evitar disposiciones que permitan, bien que haya quien las aproveche de manera injustificada, bien que puedan ser interpretadas fundadamente en diversas formas y su implementación genere, en el medio plazo, una ingente cantidad de reclamaciones». Rosa Fraile Fernández, «El concepto jurídico indeterminado que marcará el devenir de los gastos públicos relativos a los nuevos ERTE», Blog de la Red de Profesores de Derecho Financiero y Tributario, 19 de mayo de 2020. <https://rpdf.org/2020/05/19/el-concepto-juridico-indeterminado-que-marcara-el-devenir-de-los-gastos-publicos-relativos-a-los-nuevos-erte-rosa-fraile-fernandez/> [última consulta 10 de junio de 2020]

mejorar la solvencia económica de los más débiles⁶.

Se ha de tratar de aprovechar bien este momento en el que cabe la diferenciación financiera y fiscal a escala estatal para enderezar nuestra economía mediante la articulación de una red de apoyos inteligentes (en su caso, vía incentivos). Dado que no va a faltar la financiación condicionada a una transformación justa, digital y verde, apóyese fiscalmente el desempeño sostenible de las PYMES; ábranse vías sencillas para regularizar, de manera inclusiva, la situación de quienes viven dependiendo de un empleo informal en la economía sumergida; impúlsese la próxima incorporación de unos 300.000 jóvenes al mercado laboral o complétese su formación en las habilidades necesarias para la transición justa, de forma que podamos evitar otra generación perdida tras la triste experiencia con la anterior crisis financiera; poténciense los servicios ecosistémicos que la Naturaleza aporta gratis, pero que muchos mantienen en lastimosas condiciones precarias en el ámbito rural; cuídense

la I+D+IT y la eficiencia energética, etc. La clave para encaminar acertadamente la elección de medidas hacia el bien común parece residir en la búsqueda de un enfoque transversal, que promueva el efecto multiplicador, con el ajuste de los debidos límites.

La creatividad fruto de la colaboración público-privada es imprescindible para marcar la orientación de las reformas. No hay que perder la esperanza en el entendimiento de todos los actores implicados, si bien estos deben evitar, al fijar las condiciones, la aparición una maraña de compatibilidades o no (como en el caso de la renta mínima). En ningún caso deberían exigirse condiciones que pudieran impedir la supervivencia de las PYMES, procurando apoyar siempre la continuidad empresarial. Convendría idear un sistema de condicionalidad dinámico⁷. Cualquier ventaja fiscal habría de vincularse a condiciones realistas, fáciles de aplicar gradualmente en diferentes estadios, según la posible comprobación (con información suficientemente detallada disponible) del desempeño eficaz.

6 «En algunos Estados miembros, el Estado estará en condiciones de intervenir en apoyo de estas empresas, mientras que, en otros, la capacidad de apoyo público será más limitada. Los efectos económicos de la pandemia de COVID-19 también han sido desiguales en los Estados miembros. Si no se toman medidas, estas diferencias provocarán una distorsión permanente de las condiciones de competencia y agravarán las divergencias económicas dentro de la Unión. El instrumento de apoyo a la solvencia contrarrestará estas distorsiones y contribuirá al buen funcionamiento del mercado único. [...] El instrumento complementaría las políticas nacionales que apenas unos pocos Estados miembros están introduciendo y garantizaría la disponibilidad de apoyo a la solvencia en toda la Unión. Las condiciones de los instrumentos deben ser coherentes con las normas sobre ayudas estatales para garantizar la igualdad de condiciones de competencia y facilitar posibles combinaciones con las ayudas directamente facilitadas por los Estados miembros, además de atender, como corresponde, a la naturaleza europea del instrumento y a la gestión comercial de los fondos». COM/2020/442 final, p. 8.

7 En evolución a la luz de los acontecimientos, al estilo de los préstamos del Fondo Monetario Internacional, haciendo un parangón entre el sector empresarial y los países. «Cuando un país obtiene crédito del FMI, el gobierno se compromete a ajustar la política económica para superar los

En la actualidad, en el marco de la ONU, se han contabilizado 5.400 zonas económicas especiales en 147 economías. La mayoría ofrece incentivos fiscales, junto con otras ventajas. Están surgiendo algunas centradas en nuevas industrias como la alta tecnología, más allá de las tradicionales. También hay margen para construir nuevas zonas y atraer inversión en actividades relevantes desde el punto de vista de los Objetivos de Desarrollo Sostenible. Por ejemplo, expresamente se reconoce que los incentivos fiscales se pueden condicionar no sólo al empleo, la inversión o la exportación, sino también a indicadores sociales y medioambientales⁸.

Conviene tener presente, en cualquier caso, la clara postura de la Comisión Europea recientemente publicada:

«Unos sistemas tributarios equitativos y favorables al crecimiento podrían ayudar a respaldar la recuperación económica contribuyendo a un crecimiento inclusivo y sostenible. Unos sistemas tributarios justos y propicios al crecimiento pueden potenciar la inversión privada y mejorar el entorno

empresarial, fomentar el empleo, reducir las desigualdades y contribuir a una economía resiliente desde el punto de vista medioambiental. Por otra parte, una simplificación del sistema tributario puede contribuir a limitar las distorsiones económicas y reducir las cargas administrativas para las empresas. Dado que un sistema tributario eficiente y equitativo es particularmente importante para respaldar una recuperación económica eficaz a medio plazo, a algunos Estados miembros se les recomienda que reformen sus sistemas tributarios, particularmente pasando de una fiscalidad del trabajo a una fiscalidad medioambiental.

La lucha contra la planificación fiscal agresiva sigue siendo una clara prioridad, particularmente a fin de permitir a los Estados miembros disponer de un volumen justo de ingresos tributarios para realizar su apoyo presupuestario. La transposición de la legislación de la UE y de las iniciativas acordadas a nivel internacional ayudará a reducir las prácticas de planificación fiscal agresiva. Sin embargo, algunas características de los sistemas fiscales de algunos Estados miembros

problemas que le llevaron a solicitar asistencia financiera a la comunidad internacional. Las condiciones de estos préstamos también sirven para garantizar que el país será capaz de reembolsar los recursos al FMI, de manera que esos recursos puedan ponerse a disposición de otros países miembros que los necesiten. Las reformas de los préstamos aprobadas en 2009 simplificaron la condicionalidad del FMI para ayudar a que los países se identifiquen mejor con políticas sólidas y eficaces». FMI: La condicionalidad del FMI, Ficha técnica, 6 de marzo de 2018. Disponible en <https://www.imf.org/es/About/Factsheets/Sheets/2016/08/02/21/28/IMF-Conditionality> IMF, «2018 review of programme design and conditionality», IMF Policy Paper (May 2019). Disponible en <https://www.imf.org/en/Publications/Policy-Papers/Issues/2019/05/20/2018-Review-of-Program-Design-and-Conditionality-46910> [última consulta 10 de junio de 2020].

⁸ UNCTAD, *World Investment Report 2019: Special Economic Zones* (United Nations publication, Sales No. E.19.II.D.12). ESCAP, «Foreign Direct Investment and Sustainable Development in International Investment Governance», Studies in Trade, Investment and Innovation, No. 90 (2019) *Foreign Direct Investment and Sustainable Development in International Investment Governance* (United Nations publication, Sales No. E.20. II.F.6, 2019). ONU, Inter-agency Task Force on Financing for Development, *Financing for Sustainable Development Report 2020*, Naciones Unidas, Nueva York, 2020, p. 66. Disponible en https://developmentfinance.un.org/sites/developmentfinance.un.org/files/FSDR_2020.pdf [última consulta 10 de junio de 2020].

(a saber, Chipre, Hungría, Irlanda, Luxemburgo, Malta y los Países Bajos) son utilizadas por las empresas que practican una planificación fiscal agresiva. A la luz de esas consideraciones, se recomienda a estos Estados miembros frenar la planificación fiscal agresiva»⁹.

En definitiva, se nos muestran desde instancias europeas las señas de un camino de auto-fijación de objetivos por país, de cara a afrontar las reformas pertinentes para la recuperación. Hace falta una visión de la economía que se desea para el futuro, aplicar una condicionalidad refinada, en un calendario preciso y con sistemas de seguimiento. Confiamos en que nuestros

representantes encuentren proyectos comunes de corte transversal, que se preocupen de cuestiones con impacto multisectorial como la sanidad o la educación, y que pueda mejorarse la cohesión social con las herramientas fiscales.

Para optimizar el diseño de planes coordinados de recuperación, previamente cada uno tendrá que auto-evaluar su capacidad de aportar y en qué condiciones, evitando el tremendo coste de la indefinición a través del diálogo central, autonómico y local con el sector privado, y formulando propuestas fiscales coherentes para renovar el pacto social.

9 COMUNICACIÓN DE LA COMISIÓN AL PARLAMENTO EUROPEO, AL CONSEJO EUROPEO, AL CONSEJO, AL BANCO CENTRAL EUROPEO, AL COMITÉ ECONÓMICO Y SOCIAL EUROPEO, AL COMITÉ DE LAS REGIONES Y AL BANCO EUROPEO DE INVERSIONES Semestre Europeo de 2020: Recomendaciones específicas por país. COM/2020/500 final, Bruselas, 20 de mayo de 2020, pp.14-15. También reviste interés en la página 9 lo siguiente: «Los elementos presupuestarios de las recomendaciones específicas por país reflejan la activación de la cláusula general de salvaguardia, que recomienda tomar todas las medidas necesarias para combatir eficazmente la pandemia, sostener la economía y respaldar la posterior recuperación. Cuando las condiciones económicas lo permitan, las políticas fiscales deberán estar encaminadas a lograr situaciones fiscales prudentes a medio plazo y garantizar la sostenibilidad de la deuda, al mismo tiempo que se fomenta la inversión. [...] Los Estados miembros también deberán prestar atención a la calidad de las finanzas públicas al haberse adoptado paquetes de medidas fiscales sin precedentes, estableciendo de forma adecuada las prioridades para las inversiones y los gastos productivos. Por otra parte, con los paquetes de medidas fiscales sin precedentes adoptados por los Estados miembros y el consiguiente aumento del papel del sector público en la economía, es muy importante que las administraciones públicas sean eficaces y eficientes. Con vistas al futuro, los Estados miembros que logren una gestión sólida de las finanzas públicas saldrán antes de la crisis. La inversión pública y el gasto público son importantes para respaldar la transición ecológica y digital, particularmente a través de una contratación pública que tenga en cuenta los aspectos ecológicos y digitales y de una presupuestación que tenga en cuenta los aspectos ecológicos». Disponible en <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?qid=1591761923020&uri=CELEX:52020DC0500> [última consulta 10 de junio de 2020].

Estudios

AUTORES

Carlos David Delgado Sancho

Eduardo Sanz Gadea

Francesco Farri

Irene Rovira Ferrer



LA ESTIMACIÓN POR REFERENCIA A VALORES CATASTRALES MULTIPLICADOS POR ÍNDICES O COEFICIENTES EN EL ÁMBITO DEL ITPAJD Y EL ISD

Irene Rovira Ferrer

Profesora Agregada de Derecho Financiero y

Tributario

Universitat Oberta de Catalunya (España)

Title

The estimation by reference to cadastral values multiplied by indices or coefficients in the scope of scope of two Spanish taxes: The Capital Transfers and Documented Legal Acts Tax and the Inheritance and Donation Tax

Resumen

El principal objetivo del presente trabajo es el análisis del método de comprobación del valor real mediante la estimación por referencia a valores catastrales multiplicados por índices o coeficientes en el ámbito del ITPAJD y el ISD, tributos en los que constituye su base imponible. (tributos en los que el valor real configura su base imponible). Para ello, tras la constatación de los diferentes problemas inherentes en esta forma de estimación, al propio método, se estudiará el actual posicionamiento del TS acerca de su insuficiencia en cuanto a método de comprobación (cambio de jurisprudencia establecido por la STS de 23 de mayo de 2018 –Rec. 1880/2017–), analizando posteriormente el papel que actualmente desempeña su uso y las demás consecuencias que de ello se derivan.

Palabras clave

ITPAJD; ISD; Valor real; comprobación de valores por referencia a valores catastrales multiplicados por índices o coeficientes.

Abstract

The main goal of this work is the analysis of the method for checking real values by reference to cadastral values multiplied by indices or coefficients in the scope of two Spanish taxes: The Capital Transfers and Documented Legal Acts Tax and the Inheritance and Donation Tax. To that end, after detecting the inherent problems of this method, the current position of the Supreme Court in relation to its insufficiency as a method for checking real

values will be studied. And finally, we will analyze its current use and the possible consequences that result from it.

Keywords

The Spanish Capital Transfers and Documented Legal Acts Tax; The Spanish Inheritance and Donation Tax; Real value; verification of values by reference to cadastral values multiplied by indices or coefficients.

Fecha de recepción: 14/08/2019/Fecha de aceptación 30/09/2019/Fecha de revision: 5/10/2019

SUMARIO

1. Introducción
2. Los problemas inherentes al método de estimación del valor real de los inmuebles como base imponible del ISD y el ITPAJD mediante la referencia a valores catastrales multiplicados por índices o coeficientes
3. El actual posicionamiento del TS acerca de su insuficiencia como método de comprobación
4. La tasación pericial contradictoria ante su utilización
5. El papel actual de la estimación del valor real mediante la referencia a valores catastrales del método comprobación de valores mediante la estimación por referencia a valores catastrales multiplicados por índices o coeficientes en el ámbito del ISD y el ITPAJD
6. ¿El fin del valor real?
7. Conclusiones
8. Bibliografía

1. Introducción

De conformidad con el art. 9 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (LISD) y el art. 10 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (TRLITPAJD), aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, el cálculo de la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) y del gravamen de Transmisiones Patrimoniales Onerosas (TPO) del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD) parte del valor real de los bienes o derechos transmitidos (minorado por las cargas y, en el caso del ISD, también por las deudas que pudieran ser deducibles). Además, como se desprende, y en el caso del ISD también por las deudas, que, en su caso fueran, deducibles). Y como se desprende del art. 25 del TRLITPAJD y del art. 70 del Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (RITPAJD), aprobado por el Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, así también ocurre en algunos casos de los gravámenes de Operaciones Societarias (OS) y Actos Jurídicos Documentados (AJD).

No obstante, más allá de los concretos supuestos previstos en el art. 46.5 del TRLITPAJD¹, ninguno de los mencionados textos legales ni su desarrollo reglamentario concretan qué deberá entenderse por «valor real», si bien, como señaló la STS de 5 de octubre de 1995 (Rec. 3379/1991), en un principio debería entenderse que hace referencia al valor de mercado correspondiente a un mercado libre y perfecto (remitiéndose en este punto a la definición que de este último ofrecía la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 30 de noviembre de 1994 a la hora de concretarlo como «el importe neto que razonablemente podría esperar recibir un vendedor por la venta de una propiedad en la fecha de valoración, mediante una comercialización adecuada, y suponiendo que existe al menos un comprador potencial correctamente informado de las características del inmueble, y que ambos, comprador y vendedor, actúan libremente y sin un interés particular en la operación»).

Sin embargo, como también reconoció la mencionada Sentencia, no puede ignorarse «que en la realidad predominan versiones o variedades de mercados imperfectos», y, si bien el paradigma para las leyes tributarias, y en especial para las que regulan el gravamen de TPO, sería identificar en todo caso el valor real conforme al valor de mercado (libre y perfecto), «ese propósito sería irreal, porque la realidad nos enseña que hay otros mercados distintos».

Y todo ello sin olvidar que, aunque existan otros impuestos en los que se hace referencia al valor de mercado de bienes inmuebles (como ocurre, por ejemplo,

1 Al respecto, señala el mencionado precepto que «se considerará que el valor fijado en las resoluciones del juez del concurso para los bienes y derechos transmitidos corresponde a su valor real, no procediendo en consecuencia comprobación de valores, en las transmisiones de bienes y derechos que se produzcan en un procedimiento concursal, incluyendo las cesiones de créditos previstas en el convenio aprobado judicialmente y las enajenaciones de activos llevadas a cabo en la fase de liquidación».

en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas –IRPF– en relación con las ganancias o pérdidas patrimoniales), no en todos los tributos, a consecuencia de su configuración legal, debe atenderse a los mismos valores o vertientes de la capacidad económica para su cuantificación, sino que debe tenerse en cuenta en cada caso al pertinente hecho imponible y, en especial, a la determinación normativa de la base imponible.

No obstante, ni la regulación del ITPAJD ni el ISD establecen ningún método de cálculo a tal efecto, lo cual ha sido duramente criticado por la doctrina al señalar que, además de atentar contra el principio de seguridad jurídica contemplado en el art. 9 de la Constitución (CE), dicha indeterminación vulnera el principio de capacidad económica (en el sentido de que la base imponible constituye justamente la medición del hecho imponible que debe someterse a gravamen –arts. 31 de la CE y 50 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT)–) y el principio de reserva de ley (en tanto que, además de las previsiones del art. 31.3 de la CE, la determinación de la base imponible es uno de los elementos expresamente enumerados en el art. 8.a) de la LGT a la hora de regular la reserva de ley tributaria)².

Sin embargo, lo que sí que contemplan los arts. 46.2 del TRLITPAJD y 18 de la LISD es que la comprobación del valor real que, en su caso, realice la Administración deberá llevarse a cabo por los medios establecidos en el actual art. 57 de la LGT, sin establecer ninguna clase de prelación en su utilización, medios entre los que se encuentra la estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal.

Así, como especifica la letra b) del apartado 1 del mencionado precepto de la LGT, «dicha estimación por referencia podrá consistir en la aplicación de los coeficientes multiplicadores que se determinen y publiquen por la Administración tributaria competente, en los términos que se establezcan reglamentariamente, a los valores que figuren en el registro oficial de carácter fiscal que se

2 Entre otros, así lo ponen de manifiesto ANGULO CASCÁN, A.: *Valoración fiscal de acciones, bienes y derechos*, Marcial Pons, Madrid, 2000, pág. 26 o PERIS GARCÍA, P.: «La valoración de los bienes en el Ordenamiento Tributario Español», Palau 14: Revista Valenciana de Hacienda Pública, núm. 22, 1992, pág. 42, aunque procede destacar que, como señala COMBARROS VILLANUEVA, con base en la jurisprudencia constitucional acerca del carácter relativo del principio de reserva de ley en el ámbito tributario, «no se trata de que la propia Ley regule todos los pormenores de la determinación de la base imponible como de que proporcione las pautas a través de las cuales se posibilite la previsibilidad». (COMBARROS VILLANUEVA, V.E.: *La empresa y su valoración en el Impuesto sobre el Patrimonio: análisis contable y jurídico-tributario*, Instituto de Planificación Contable, Madrid, 1987, pág. 442). Véase un mayor desarrollo de dicho principio en este punto sistematizando la jurisprudencia del TC al respecto en ALGUACIL MARÍ, M.P.: «Acerca de la flexibilidad de la reserva de ley en materia tributaria», Revista Española de Derecho Financiero, núm. 101, 1999, págs. 5 a 34; BÁEZ MORENO, A.: «Fundamento y ámbito de la reserva de ley en materia tributaria. Algunas reflexiones críticas al hilo de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional español», Crónica tributaria, núm. 133, 2009, págs. 59-82; DOMENECH PASCUAL, G.: «Límites sustanciales de las remisiones al Reglamento en materia tributaria (A propósito de la STC 233/1999, de 16 de diciembre)», Revista General de Derecho, julio-agosto, 2000, págs. 9183-9198; y GARCÍA-FRESNEDA GEA, F.: «Reserva de ley tributaria y separación de poderes. Fundamentos y análisis crítico», Impuestos, Año 31, núm. 4, 2015, págs. 171 a 210.

tome como referencia a efectos de la valoración de cada tipo de bienes», el cual, tratándose de bienes inmuebles, «será el Catastro Inmobiliario»³.

No obstante, con el fin de impedir la indefensión del sujeto pasivo, reiterada doctrina del TS respecto a la potestad administrativa de comprobación de valores venía prohibiendo que las valoraciones de los inmuebles se ampararan en criterios genéricos, requiriendo que se tomaran en consideración los elementos individualizados del concreto inmueble transmitido que tuvieran una relación directa con su valor (como su situación, extensión, sistema de construcción, antigüedad, estado de conservación, materiales empleados, etc.). Y es que, como insistía, la finalidad de tales valoraciones es la de determinar su valor cierto (su «valor real») y no su valor aproximado, sin olvidar que, además, su utilización es la vía para desvirtuar el valor declarado por los obligados tributarios⁴.

Por ello, para que la valoración fuera eficaz, requería asimismo que contuviera los criterios seguidos, los datos fácticos tenidos en cuenta y los procedimientos concretos de aplicación, ponderación, actualización, extrapolación e individualización que se habían seguido, pues, en caso de no contener dicha fundamentación, el sujeto pasivo carecía de medio alguno para verificar su corrección y, en su caso, combatirla⁵.

Sin embargo, en relación con la comprobación del valor real de los bienes inmuebles que, en el ámbito del ITPAJD y el ISD, constituye su base imponible, las SSTs de 6 de abril de 2017 (Rec. 888/2016 y 1183/2016) introdujeron un cambio radical en dicha doctrina al validar sin necesidad de individualización alguna el método consistente en la aplicación de índices o coeficientes multiplicadores a los valores catastrales, a pesar de reconocer que entrañaba una valoración objetiva (basada en el carácter indiciario y presuntivo del valor catastral y del pertinente coeficiente fijado) y que, por consiguiente, no podía dar como resultado el auténtico valor real.

En concreto, el TS entendió que, en tanto que es uno de los métodos previstos por el art. 57 de la LGT y que no se contempla ningún orden de prelación, la

3 Y en este punto, especifica el art. 158.1 del Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RGGIT), aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, que la aplicación de dicho método «exigirá que la metodología técnica utilizada para el cálculo de los coeficientes multiplicadores, los coeficientes resultantes de dicha metodología y el periodo de tiempo de validez hayan sido objeto de aprobación y publicación por la Administración tributaria que los vaya a aplicar», añadiendo que, en el ámbito de competencias del Estado, «la aprobación corresponderá al Ministro de Economía y Hacienda mediante orden».

4 Así, como consta en las SSTs de 29 de abril y 9 de mayo de 1987, «la comprobación de valores debe ser individualizada y su resultado concretarse de manera que el contribuyente al que se notifica el que la Administración considera valor real, pueda conocer sus fundamentos técnicos y prácticos y así aceptarlos o rechazarlos y solo en este último caso proponer la tasación pericial contradictoria». En la misma línea, entre muchísimas otras, véanse, las SSTs de 12 de noviembre de 1999 (Rec. 7813/1992); de 23 de mayo de 2002 (Rec. 1915/1997); de 24 de marzo de 2003 (Rec. 4213/1998); de 29 de marzo de 2012 (Rec. 34/2010); de 18 de junio de 2012 (Rec. 224/2009); o de 26 de marzo de 2014 (Rec. 3191/2011).

5 De hecho, tal es esta necesidad que la STS de 5306/2015, 26 de noviembre (Rec. 3369/2014) incluso así lo requirió al combinarse dos de los medios de comprobación expresamente previstos en el art. 57 de la LGT, acudiendo a dictámenes periciales basados en precios medios de mercado, señalando que igualmente debía justificarse de forma individualizada la pertinente valoración y probarse la circunstancia de la que resultaba la aplicación de un coeficiente corrector y no otro.

Administración debe tener la potestad para acudir al mismo de forma discrecional, sin olvidar que, en todo caso, el contribuyente tiene la posibilidad de impugnar su resultado mediante un procedimiento de tasación pericial contradictoria o aportando las pertinentes pruebas en vía de recurso o reclamación económico-administrativa.

No obstante, con base en la tradicional jurisprudencia del TS acerca de la potestad de comprobación administrativa (fundamentada en el interés de los derechos y garantías de los contribuyentes), la STS de 23 de mayo de 2018 (Rec. 1880/2017) dio marcha atrás, señalando expresamente que algunas de las declaraciones de las SSTs de 6 de abril de 2017 «debían ser objeto de necesaria modulación».

Así, y especialmente en aquellos casos donde el valor real de los bienes inmuebles constituya la base imponible, declaró la insuficiencia del método de estimación por aplicación de un índice o coeficiente multiplicador sobre el valor catastral para desvirtuar la presunción de veracidad de los datos declarados por los obligados tributarios, a no ser que su aplicación se acompañe de una comprobación individualizada y directa del bien en cuestión.

De este modo, frente al carácter objetivo, presunto e indiciario del resultado del citado método (el cual, como añade, puede 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»), hizo prevalecer la necesidad de llevar a cabo una comprobación directa, singular e individualizada del inmueble objeto de avalúo, señalando que la visita al mismo resulta imprescindible para que pueda destruirse la presunción de certeza de la valoración realizada por el obligado tributario contenida en su autoliquidación.

Por consiguiente, el TS ha dejado sin eficacia las comprobaciones de valor que hasta la fecha, de forma masiva y automática, realizaban las Administraciones autonómicas tanto en el ámbito del ISD como del ITPAJD, las cuales, con independencia de la corrección del valor declarado por los contribuyentes, consistían en la mera aplicación de un coeficiente multiplicador sobre el valor catastral de los inmuebles transmitidos (valor que, ya de por sí, puede adolecer de graves problemas de falta de actualización⁶).

Así pues, por su actualidad y relevancia, el objeto del presente trabajo es la clarificación, dentro del ámbito del ITPAJD y del ISD, de la situación en la que se encuentra la estimación por referencia a valores catastrales multiplicados por índices o coeficientes en relación con el valor real de los inmuebles, partiendo de la situación en la que se encuentra el método de estimación por referencia a valores catastrales multiplicados por índices o coeficientes en la com-

6 De hecho, en relación con la falta de adecuación a la realidad que pueden entrañar los valores catastrales, véase la STS de 19 de febrero de 2019 (Rec. 579/2019), la cual reconoce la posibilidad de que los contribuyentes del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) puedan cuestionarlo al impugnar la pertinente liquidación cuando, por razones sobrevenidas, quede puesta de manifiesto la incorrección de su asignación inicial (garantizando así que la base imponible del Impuesto sea, y por consiguiente se grave, la auténtica capacidad económica puesta de manifiesto por la titularidad de los correspondientes inmuebles y se eviten enriquecimientos injustos por parte de la Administración).

probación del valor real de los inmuebles en el ámbito del ITPAJD y del ISD, partiendo de los problemas que plantea su propio establecimiento, de las últimas consideraciones del TS al respecto (seguidas ya también por la doctrina administrativa⁷) y de las principales consecuencias que de todo ello se derivan.

2. Los problemas inherentes al método de estimación del valor real de los inmuebles como base imponible del ISD y el ITPAJD mediante la referencia a valores catastrales multiplicados por índices o coeficientes

Como se ha señalado, con la excepción de los específicos supuestos que contempla el art. 46.5 del TRLITPAJD, las únicas previsiones establecidas en la regulación del ITPAJD y del ISD respecto al valor real de los inmuebles que constituye su base imponible se limitan a contemplar que, en todo caso, la Administración podrá comprobar el valor declarado por los obligados tributarios (ya que, en virtud del art. 100.1 de la LGT, «la Administración tributaria no estará obligada a ajustar las liquidaciones a los datos consignados por los obligados tributarios en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones, solicitudes o cualquier otro documento») y que, para ello, la comprobación se llevará a cabo por los medios establecidos en el actual art. 57 de la LGT (art. 18 de la LISD y art. 46 del TRLITPAJD).

Asimismo, como también se ha puesto de manifiesto, la letra b) del mencionado art. 57.1 de la LGT prevé, en relación con los bienes inmuebles, la estimación por referencia a valores catastrales multiplicados por índices o coeficientes determinados y publicados por la Administración tributaria competente, sin determinar al respecto ninguna restricción acerca de su uso (más allá de las limitaciones generales de la potestad de comprobación administrativa y de los concretos supuestos previstos en el art 46.5 del TRLITPAJD) ni ningún orden de preferencia en relación con el resto de métodos enumerados.

No obstante, la posibilidad de su utilización no es la única de las consecuencias que deriva de los arts. 18 de la LISD y 46 del TRLITPAJD, sino que también se desprende que sólo será procedente el valor que hubieran declarado los obligados tributarios si fuera superior al determinado mediante dicho método por parte de la Administración (con independencia, pues, de que, conforme al valor determinado administrativamente, correspondiera una menor tributación).

Así, únicamente añade el art. 18 de la LISD que, si el sujeto pasivo se hubiera acogido a las reglas de valoración establecidas en el Impuesto sobre el Patri-

7 Al respecto, y aparte de que las mismas consideraciones establecidas por la STS de 23 de mayo de 2018 (Rec. 1880/2017) han sido reiteradas en sentencias posteriores del propio Tribunal (como es el caso, entre otras, de la STS de 23 de mayo de 2018 (Rec. 4202/2017), las SSTs de 5 de junio de 2018 (Rec. 2867/2017y 1881/2017) o, entre las más recientes, de la STS de 18 de diciembre de 2018 (Rec. 3947/2017) y la STS de 11 de junio de 2019 (2141/2017)), también han empezado a aparecer en Resoluciones del TEAC (como ocurre con la Resolución de 20 de septiembre de 2018).

monio (IP)⁸, no será de aplicación ninguna sanción sobre la parte de la cuota que corresponda al eventual mayor valor determinado administrativamente, sin hacer alusión alguna a los correspondientes intereses de demora.

Por consiguiente, en tales supuestos, mientras que los obligados tributarios se encuentran en una clara situación de inseguridad jurídica, la Administración goza de una posición privilegiada a costa de sus derechos y garantías, ya que, en primer lugar, el valor real que configura la base imponible de ambos tributos es un concepto jurídico indeterminado cuya concreción, que en principio no puede conocerse de antemano, queda en manos de la discrecionalidad de la Administración a través de su potestad comprobadora. Además, si la Administración decide acudir a la estimación por referencia a valores catastrales mediante la aplicación de índices o coeficientes, parece que la LISD y el TRLITPAJD dotan al valor comprobado de una injustificada presunción de exactitud, por mucho que el valor declarado por los obligados, sobre los que recaerá la carga de la prueba en caso de que decidan impugnarlo (mediante recurso o reclamación económico-administrativa o promoviendo la tasación pericial contradictoria), se ajustara al efectivo valor de mercado del bien en cuestión. Y todo ello sin olvidar que de la exactitud y precisión en la determinación de la base imponible dependerá la capacidad económica que efectivamente resulte gravada, punto en el que los obligados tributarios deberán cargar también con los problemas de precisión y actualización inherentes a los valores catastrales y con el carácter general de los índices o coeficientes fijados.

Y es que, a pesar de que la Administración, al desarrollar y publicar mediante orden los índices o coeficientes a aplicar a los valores catastrales, hubiera indicado detalladamente la metodología utilizada para su obtención y de que en cada caso, conforme al art. 160.3.a) del RGGIT, se precise el valor tomado como referencia junto a los parámetros, cocientes y demás elementos de cuantificación utilizados, el valor resultante nunca podrá dar una idea ni siquiera aproximada del auténtico valor real de los diferentes inmuebles, en tanto que tales mecanismos no tienen en cuenta gran parte de los elementos que pueden tener un impacto directo en la determinación de su precio de mercado (como puede ser su estado de conservación, su situación particular o la incorporación de reformas y mejoras no comunicadas al Catastro o no valoradas como es debido).

Así, el principal problema que se plantea radica en la deficiente configuración de la base imponible de ambos impuestos, por cuanto, si bien no se detalla ni el concepto de valor real ni su sistema de cuantificación, se desprende de forma indirecta que los métodos válidos para su fijación serán los de comprobación administrativa del art. 57 de la LGT (que, al ser varios, podrán dar lugar a diferentes resultados), pero excluyéndose los concretos supuestos previstos en el art. 46.5 del TRLITPAJD y especificándose, al mismo tiempo, que procederá el valor declarado por los contribuyentes si resultara mayor.

No obstante, con el fin de paliar la inseguridad jurídica inicial, el art. 134.1 de la LGT establece que «la Administración tributaria podrá proceder a la compro-

8 Punto en el que el art. 10 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio señala que, respecto a los bienes de naturaleza urbana o rústica, se deberán computar, con carácter general, «por el mayor valor de los tres siguientes: el valor catastral, el comprobado por la Administración a efectos de otros tributos o el precio, contraprestación o valor de la adquisición».

bación de valores de acuerdo con los medios previstos en el artículo 57 de esta ley, salvo que el obligado tributario hubiera declarado utilizando los valores publicados por la propia Administración actuante en aplicación de alguno de los citados medios», lo cual, como contempló la STS de 21 de mayo de 2018 (Rec. 997/2017) «es expresión positiva en este concreto ámbito del principio de seguridad jurídica, proclamado en el art. 9.3 CE, y de sus corolarios consistentes en que no cabe defraudar la confianza legítima originada en los administrados por la propia Administración y en que esta última no puede ir contra sus propios actos».

Sin embargo, en este punto, también se plantean problemas respecto a cuál es la Administración competente para su desarrollo y publicación, considerando que tanto el ITPAJD como el ISD son impuestos de titularidad estatal cedidos a las CCAA. Y es que, entre las competencias en materia de gestión que se ceden, se encuentra la incoación de los expedientes de comprobación de valores (por lo que tanto la Administración tributaria del Estado como las Autonómicas se encuentran facultadas para utilizar a estos efectos cualquiera de los métodos que prevé el art. 57 de la LGT en el ámbito de sus competencias –arts. 25 y 55.1.a) 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–), aunque precisa el mencionado art. 55.1.a) de la Ley 22/2009 que la incoación de los expedientes de comprobación de valores se realizará «utilizando los mismos criterios que el Estado».

No obstante, las autonomías que han decidido utilizar la estimación por referencia a valores catastrales multiplicados por índices o coeficientes han desarrollado y publicado sus propios métodos⁹, lo cual, aparte de incrementar la complejidad del Impuesto (considerando los distintos sistemas de comprobación actualmente vigentes y su distinto desarrollo), ha sido criticado por gran parte de la doctrina alegando la incompetencia autonómica al respecto (en el sentido de que lo que se desprende de la Ley 22/2009 es que la competencia para su determinación y fijación es exclusivamente estatal¹⁰).

3. El actual posicionamiento del TS acerca de su insuficiencia como método de comprobación

A pesar de que la STC 194/2000, de 19 de julio de 2000, avalara los medios tasados de comprobación de valores contemplados en el actual art. 57.1 de la LGT (alegando que su regulación impide la discrecionalidad de la Administración al respecto) y de que las SSTS de 6 de abril de 2017 (Rec. 888/16 y 1183/2016) reconocieran la posibilidad de utilizar la estimación por referencia a valores

9 En concreto, aparte del ámbito estatal, la fijación de dicho método para la valoración de bienes inmuebles se encuentra actualmente desarrollado en las CCAA de régimen común de Andalucía, Aragón, Canarias, Cantabria, Cataluña, Extremadura, Galicia, Islas Baleares, Madrid, Principado de Asturias y Valencia, mientras que Castilla la Mancha, Castilla y León, La Rioja y Murcia han optado por acogerse y desarrollar su propio sistema de precios medios de mercado.

10 En esta línea, respecto al ISD, véase GARCÍA DE PABLOS, J.F.: «El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: supresión o reforma», *Crónica Tributaria*, núm. 139, 2011, pág. 95.

catastrales mediante la aplicación de índices o coeficientes multiplicadores para comprobar el valor real de los bienes inmuebles cuando constituye la base imponible de los tributos, la STS de 23 de mayo de 2018 (Rec. 1880/2017) estableció un importante cambio de criterio, declarando la insuficiencia del citado método para desvirtuar la presunción de veracidad de los valores reales de los inmuebles declarados por los obligados tributarios, a no ser que su resultado se acompañe de una comprobación individualizada y directa del bien en cuestión.

Así, como ha reiterado en sentencias posteriores, entiende actualmente el TS que el método de valoración consistente en aplicar un índice o coeficiente multiplicador sobre el valor catastral asignado «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» (STS de 18 de diciembre de 2018 –Rec. 3947/2017–).

Sin embargo, teniendo en cuenta estas últimas consideraciones, procede puntualizar que es en el ISD y el ITPAJD donde el nuevo posicionamiento del TS cobra especial relevancia, ya que, a pesar de que el valor de los inmuebles puede tener implicación en muchos tributos (como el IBI, el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU) o el IRPF –para determinar las ganancias patrimoniales–), es en ellos donde, al configurarse la capacidad económica gravada y, por consiguiente, su base imponible partiendo del valor real sin definir su sistema de cálculo, su correcta determinación tiene una importancia capital (y más considerando que, en el caso del ISD, el art. 10 de la LISD establece la estimación directa de la base imponible con carácter general)¹¹.

Por ello, en tales casos, no puede admitirse como suficiente para comprobar (y en esencia determinar) el valor real sujeto a gravamen el método consistente en la aplicación al valor catastral de unos índices o coeficientes multiplicadores que, aparte de genéricos, presuntivos, universales e indistintos para toda una misma localidad, dan como resultado un mero valor hipotético¹², sin olvidar que, además de venir determinados por una norma reglamentaria de vocación general y no por un acto relativo al correspondiente bien en concreto, pueden conducir a una verdadera ficción (ya que, junto a la pérdida de actualidad y al alejamiento del mercado inmobiliario que pueden tener tanto los valores catastrales como los índices o coeficientes asignados, no tienen en cuenta las

11 No obstante, señala FALCÓN Y TELLA en este punto que, por los mismos motivos señalados en el ámbito del ITPAJD y el ISD, el método de comprobación aquí analizado tampoco podría operar en los tributos donde la base imponible venga constituida por el valor de mercado (por su proximidad con el concepto de valor real) o por el precio o el importe de la contraprestación (como es el caso del IVA), quedando «en la práctica limitado a los tributos en que la definición legal de la base remite al valor catastral, como ocurre en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles». (FALCÓN Y TELLA, R.: «Valor real y comprobación por aplicación de coeficientes a los valores catastrales: STS de 23 de mayo de 2018», Revista Quincena Fiscal, núm. 15, 2018, pág. 2).

12 Y es que, como también resalta BANACLOCHE, si bien no hay duda de que ello facilita la gestión del Impuesto, también supone un claro alejamiento de la realidad y de los principios de justicia tributaria. (BANACLOCHE PÉREZ-ROLDÁN, J.: «La ley tributaria antifraude general», Impuestos. Revista de Doctrina, Legislación y Jurisprudencia, Vol. 23, núm. 1, 2007, pág. 3).

singularidades determinantes de su auténtica valía –como su situación particular, el estado de conservación o las reformas y mejoras no comunicadas al Catastro o no valoradas como es debido–).

Además, conforme a reiterada jurisprudencia del TS referida a la potestad de comprobación administrativa y, en especial, a la prueba del dictamen de peritos, el acto de determinación del valor real de los bienes inmuebles comprobados por la Administración (que, por consiguiente, pretende corregir o verificar los valores declarados por los obligados tributarios) debe ser singularizado, motivado, y fruto de un examen del inmueble (normalmente, mediante la visita al lugar)¹³, exigencias que la STS de 23 de mayo de 2018 y siguientes entienden extensibles a cualquier medio de comprobación en la medida en que con ellos se aspire a obtener el valor real sujeto a gravamen¹⁴.

Por ello, y apartándose de la jurisprudencia fijada por las SSTS de 6 de abril de 2017 (en las que se admitió el método aquí comentado para comprobar –y en definitiva fijar– el valor real de los inmuebles en los impuestos cuya base imponible viene determinada por el mismo), la STS de 23 de mayo de 2018 dejó claro que, en tales casos, el valor real no puede ser fijado de modo global y estimativo, por aproximación, sobre la base de presunciones y sin un acto individualizado (que, por definición, requiere toda comprobación), sino que la correcta técnica tributaria, la debida protección de los derechos de los contribuyentes y la regulación del ITPAJD (así como la del ISD) requieren interpretar el método previsto en el art. 57.1.b) de la LGT como un «punto de partida estimativo, con el necesario complemento, para la asignación final del valor concreto, de una verdadera comprobación singular, motivada y basada en la observación directa e inmediata del bien comprobado».

Así pues, y sin poner en duda que la aplicación de coeficientes abstractos sobre valores catastrales sea legal como método de comprobación, el TS señala que, por sí mismo, no resulta adecuado ni suficiente en el ámbito de los mencionados tributos, por lo que su mera aplicación automática no dota a la Administración de una presunción reforzada de veracidad y acierto de los valores incluidos en los coeficientes ni, por consiguiente, es suficiente para desvirtuar el valor declarado por los obligados tributarios e invertir la carga de la prueba (es decir, para que sean los obligados tributarios los que acrediten que el valor comprobado obtenido no se corresponde con el valor real).

13 Al respecto, véanse, por todas, las SSTS de 29 de marzo de 2012 (Rec. 34/2010); de 18 de junio de 2012 (Rec. 224/2009); y de 26 de marzo de 2014 (Rec. 3191/2011).

14 En este punto, señala expresamente la STS de 18 de diciembre de 2018 (Rec. 3947/2017) «que la reseñada sea una doctrina concebida en principio para concretar los requisitos y condiciones de la prueba de peritos de la Administración, no debe constituir un obstáculo serio para su proyección sobre cualquier valoración correctora que afectase a bienes inmuebles, cuando menos en el ámbito del impuesto que examinamos. De lo contrario, quedaría en manos de aquella la decisión sobre qué grado de cumplimiento de la jurisprudencia está dispuesta a aceptar, pues nuestra doctrina, aun referida a la prueba de peritos, por ser ésta la empleada en los asuntos en ella examinados, puede trasladarse sin violencia conceptual a cualquier medio de comprobación, en la medida en que con él se aspire a la obtención de dicho valor real». Y es que, como resalta TEIXIDOR, debe quedar justificada la necesidad de realizar una nueva valoración. (TEIXIDOR MARTÍNEZ, N.: «La comprobación del valor mediante la aplicación de coeficientes sobre el valor catastral no refleja, en el ITP, el valor real del inmueble. Análisis de la STS de 23 de mayo de 2018, rec. núm. 4202/2017», Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos, núm. 427, 2018, pág. 161).

Por consiguiente, para rectificar el valor declarado por el contribuyente, deberá ser la Administración la que pruebe las razones por las que, a su juicio, el valor declarado no se ajusta al valor real y sin que baste al respecto la mera discordancia con el resultado de los valores o coeficientes generales del citado método, es decir, que, para que pueda destruir la presunción de veracidad que el art. 108.4 de la LGT reconoce a «los datos y elementos de hecho consignados en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones y demás documentos presentados por los obligados tributarios», deberá probar que hay algo que merezca ser comprobado por ser dudosa su correspondencia con la realidad.

No obstante, este cambio de posicionamiento jurisprudencial ha sido objeto de crítica por parte de la doctrina, esencialmente al entender que, extralimitándose de sus competencias, el TS ha declarado inoperante un método de comprobación administrativa de valores expresamente previsto por la LGT¹⁵ y justamente avalado por el TC para comprobar el valor real de los bienes o derechos transmitidos a los efectos del ITP (amparándose en que no da como resultado un valor arbitrario).

De hecho, defendiendo la continuidad de la doctrina sentada en las SSTs de 6 de abril de 2017, así lo resalta el voto particular formulado por el magistrado Nicolás Maurandi Guillen a la propia STS de 23 de mayo de 2018, el cual, si bien comparte que en el caso planteado no debía admitirse la prevalencia frente al valor declarado del valor resultante de aplicar a los valores catastrales los coeficientes aprobados por la Administración competente (por la falta de justificación de estos últimos), defiende la procedencia del método.

Así, haciendo referencia a la STC 194/2000, de 19 de julio de 2000, recuerda que el TC consideró que los medios tasados de comprobación del valor real contemplados en el actual art. 57.1 de la LGT permiten justamente «rechazar que la norma autorice a la Administración para decidir con entera libertad el valor real del bien transmitido o del derecho que se constituya o ceda o, lo que es igual, que, en detrimento de la reserva de ley recogida en el art. 133.1 C.E., le esté permitiendo cuantificar, sin límite alguno, un elemento esencial del tributo» (por cuanto deberá circunscribirse «a unos criterios de naturaleza técnica que no puede obviar»).

Sin embargo, procede resaltar que lo que aquí se está cuestionando no es la eventual arbitrariedad administrativa que puede conllevar el citado método, sino la aceptación de la prevalencia del valor aritmético obtenido por la Administración a la hora de desvirtuar la presunción de veracidad del valor efectivamente satisfecho y declarado por el obligado tributario (es decir, la capacidad económica realmente puesta de manifiesto). Y es que, en tales casos, la Administración no desarrolla, en puridad de términos, una actuación dirigida a cons-

15 A modo de ejemplo, así lo pone de manifiesto PÉREZ-FADÓN, quien señala que, «en la práctica, la declaración de falta de idoneidad del medio de comprobación objeto de este fallo que se regula en una norma de rango legal, solo puede ser efectuada por el Tribunal Constitucional, no mediante una interpretación del TS que de facto expulsa del ordenamiento jurídico a dicha forma de comprobación», y es que «para este extremo, el TS cuenta con la posibilidad de plantear cuestión de constitucionalidad si entendiésemos que la regulación legal no se ajusta a la Constitución». (PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ, J.J.: «Falta de idoneidad del medio de comprobación de coeficientes sobre valores oficiales para determinar el valor real», *Carta Tributaria. Revista de opinión*, núm. 41-42, 2018, pág. 6).

tatar la exactitud del importe manifestado por los contribuyentes, sino que se limita a alegar un valor nuevo, general, presuntivo, forzoso y, en muchos casos, al partir de las deficiencias inherentes a los valores catastrales, alejado de la realidad.

Por ello, no es de extrañar que, si los obligados tributarios acuden a la tasación pericial contradictoria (cuya utilización contempla el art. 57.2 de la LGT para confirmar o corregir las valoraciones resultantes de la aplicación de los medios de comprobación administrativa de valores), el art. 135.2 de la LGT requiera la valoración realizada por un perito de la Administración cuando la cuantificación del valor comprobado no se haya realizado mediante dictamen de peritos de aquélla, lo que lleva a considerar que la individualización del valor comprobado por la Administración capaz de desvirtuar la veracidad del declarado por los obligados tributarios también resulta adecuada desde el punto de vista de la economía procesal.

Así, diferente sería el caso de que se modificara la regulación del ISD y el ITPAJD y se aprobara como método de cuantificación de la base imponible de las transmisiones de bienes inmuebles la estimación mediante la aplicación de índices o coeficientes a los valores catastrales (de forma similar a lo que ocurre en la práctica en el IIVTNU –art. 107 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL)–, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo), pero, más allá de los problemas que podría conllevar esta forma de cuantificación, es evidente que no es algo que contemple su normativa actual (sin olvidar que el propio art. 57 de la LGT, al que se hace referencia en ambos casos a efectos de la comprobación de valor por parte de la Administración, también contempla otros mecanismos sin establecer preferencia alguna).

Y es importante destacar tales consideraciones por cuanto, en el mencionado voto particular, también se defiende la procedencia del citado método alegando que, cuando la ley configura el «valor real» como el elemento determinante de la base imponible en un determinado tributo, su determinación debe realizarse bajo el respeto del principio constitucional genérico de igualdad y el principio constitucional específico de igualdad en las cargas tributarias (arts. 14 y 31 de la CE), cuyos designios únicamente se pueden llevar a cabo partiendo de unas pautas objetivas y generales y, por tal razón, de forma totalmente independiente del precio que los interesados hayan satisfecho por la transmisión de los pertinentes bienes¹⁶.

Sin embargo, en este punto, no sólo se prescinde de que el propio art. 45 del TRLITPAJD establece que, en las liquidaciones y procedimientos concursales, la base imponible será el importe judicialmente avalado o determinado (es decir,

16 Asimismo, y aunque admite que algunos inmuebles pueden presentar singularidades, justifica la procedencia de su valoración general alegando que «la totalidad o gran parte» de sus elementos comunes serán los determinantes de su «valor real» (como la localización, las circunstancias urbanísticas o los valores del mercado) y que éstos ya han sido tenidos en cuenta por el valor catastral, el cual, además, se corrige por el pertinente coeficiente aprobado en función del concreto contexto económico en el que se desenvuelve la vida de cada municipio. Y justamente el hecho de haber tenido en cuenta tales elementos impide que pueda alegarse la falta de comprobación del valor de los inmuebles mediante el mencionado medio objeto de controversia.

el efectivamente satisfecho)¹⁷, sino también de que el tradicional posicionamiento del TS al respecto es que, «en las enajenaciones onerosas de bienes donde exista un precio en dinero, marcado por la Ley o determinado por Autoridades o funcionarios idóneos para ello, éste será la base imponible que corresponda al acto gravado»¹⁸. Y todo ello sin olvidar que, como se apuntaba, en ningún momento se establece que la base imponible del ISD o el ITPAJD ante la transmisión de bienes inmuebles deba cuantificarse mediante la aplicación de índices o coeficientes multiplicadores sobre el valor catastral, sino que tan sólo se contempla su uso como uno de los métodos de comprobación administrativa del valor declarado por los obligados tributarios, al lado de otros medios que implican la estimación directa de los pertinentes bienes y respecto de los que en ningún caso se prevé preferencia alguna (como es el dictamen pericial o el valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas).

Además, procede volver a reiterar que lo que aquí realmente se cuestiona es la virtualidad del citado método a la hora de destruir la presunción de veracidad del valor declarado por los obligados tributarios, por lo que también resulta irrelevante la defensa del mismo que se realiza al destacar que, si se hubieran obviado características sumamente relevantes de un concreto inmueble que tuvieran una implicación directa en su valoración y que no pudieran calificarse de mera singularidad (como su estado de deterioro, su ubicación en una zona especialmente ruidosa, su proximidad a establecimientos que desarrollen actividades peligrosas, etc.), el art. 134 de la LGT contempla la posibilidad de que los obligados tributarios puedan presentar las debidas alegaciones antes de dictar la oportuna liquidación (por cuanto la Administración sólo notificará la valoración realizada y la regularización que proceda una vez transcurrido el plazo de alegaciones abierto con la notificación de la propuesta de valoración debidamente motivada y la propuesta de regularización a los interesados –sin perjuicio de los pertinentes recursos o reclamaciones económico-administrativas que se pueden presentar con posterioridad–).

Asimismo, para invertir la carga de la prueba de un valor que se presume cierto y que parte de la consideración concreta del pertinente bien, tampoco parece suficiente alegar el carácter masivo de las declaraciones de transmisiones de inmuebles y el mandato constitucional de eficacia administrativa previsto por el art. 103 CE, y menos teniendo en cuenta que, por una parte, ha sido obtenido de forma aritmética con base en unos datos que, presuntivos y a menudo desactualizados, resultan susceptibles de dar un resultado notablemente alejado de la realidad y, por otra, que bastante presión fiscal indirecta recae en los contribuyentes con la generalización de las autoliquidaciones como para incrementarla en sede de la actividad comprobadora e investigadora de la Administración.

17 Al respecto, señala el mencionado precepto que «se considerará que el valor fijado en las resoluciones del juez del concurso para los bienes y derechos transmitidos corresponde a su valor real, no procediendo en consecuencia comprobación de valores, en las transmisiones de bienes y derechos que se produzcan en un procedimiento concursal, incluyendo las cesiones de créditos previstas en el convenio aprobado judicialmente y las enajenaciones de activos llevadas a cabo en la fase de liquidación».

18 STS de 1 de diciembre de 1933 (Rec. 6160/1990).

De todos modos, como se verá con mayor detalle, conviene insistir, por último, en que la consecuencia del cambio de posicionamiento del TS no es la expulsión del ordenamiento jurídico de las disposiciones normativas que desarrollan el método previsto en el art. 57.1.b) de la LGT, sino que la Administración puede seguir haciendo uso del mismo pero, para que sea susceptible de invertir la carga de la prueba de la corrección del valor declarado, deberá acompañarse de una comprobación individualizada y directa del bien en cuestión (tal y como, de hecho, se requiere en la práctica de la tasación pericial contradictoria).

Y por ello, al poder servir para identificar aquellas comprobaciones prioritarias en las que resulte pertinente elaborar un dictamen pericial directo e individualizado de un concreto bien para desvirtuar el valor declarado por los obligados tributarios, sigue operando a favor del mandato constitucional de eficacia administrativa previsto en el art. 103 de la CE, del mismo modo que lo hace respecto al principio de seguridad jurídica consagrado en el art. 9.3 de la CE al continuar ofreciendo a los interesados un conocimiento anticipado de cuál será el valor a partir del cual la Administración podrá decidir abrir la oportuna comprobación.

4. La tasación pericial contradictoria ante su utilización

De conformidad con el art. 57.2 de la LGT, la tasación pericial contradictoria es el método que podrá utilizarse para confirmar o corregir en cada caso las valoraciones resultantes de la aplicación de los medios que, conforme el apartado 1 del mismo precepto, puede utilizar la Administración para comprobar el valor de las rentas, productos, bienes y demás elementos determinantes de la obligación tributaria¹⁹, entre los que se encuentra el aquí estudiado.

Así, de conformidad con el art. 135 de la LGT, los obligados tributarios la podrán promover dentro del plazo del primer recurso o reclamación que proceda contra la liquidación efectuada de acuerdo con los valores comprobados administrativamente o, cuando la normativa tributaria así lo prevea, contra el propio acto de comprobación de valores debidamente notificado.

Asimismo, la posibilidad de solicitar la corrección del valor comprobado por la Administración mediante tasación pericial contradictoria se encuentra prevista de forma potestativa en el art. 46.2 del TRLITPAJD, el cual, tras establecer que, «si de la comprobación resultasen valores superiores a los declarados por los interesados, éstos podrán impugnarlos en los plazos de reclamación de las liquidaciones que hayan de tener en cuenta los nuevos valores», contempla que, «cuando los nuevos valores puedan tener repercusiones tributarias para los transmitentes, se notificarán a éstos por separado para que puedan proceder a su impugnación en reposición o en vía económico-administrativa o solicitar su corrección mediante tasación pericial contradictoria».

¹⁹ Entre otras, así lo reconoce también la STS de 14 de noviembre de 2011 (Rec. 5230/2008), la cual señala que, si hay una valoración administrativa que no se produce en el marco de tal específico procedimiento, lo pertinente es la impugnación de la liquidación por los cauces ordinarios.

Por consiguiente, parece que nada impide en la normativa que los interesados puedan promover la tasación pericial contradictoria contra el valor comprobado por la Administración tributaria mediante la estimación por referencia a valores catastrales multiplicados por índices o coeficientes, si bien, como se señalaba, el TS ha dejado claro que la utilización de este método, por sí solo, no puede invertir la carga de la prueba obligando al interesado a probar que el valor comprobado no se corresponde con el valor real.

Además, como también ha apuntado en reiterada jurisprudencia, la tasación pericial contradictoria consiste «en un último derecho del contribuyente frente a la comprobación de valores, y no la única manera de combatir la tasación realizada por la Administración» (STS de 29 de marzo de 2012 –Rec. 34/2010–), llegando incluso a afirmar que, aunque no resulte impertinente ni desatinado ofrecer la posibilidad de su solicitud (sin olvidar que en ningún caso podrá considerarse como recurso), no es en rigor un medio de impugnación del que haya de ser informado el comprobado en la notificación del acto resultante de la comprobación (STS de 5 de mayo de 2014 –Rec. 5690/2011–).

Por consiguiente, con base en el art. 134.2 de la LGT, los contribuyentes que se hallen frente a una comprobación de valores pueden optar por promover una tasación pericial contradictoria, impugnar directamente la liquidación resultante de la comprobación y cualquier cuestión que se suscite en ella o impugnar la liquidación después de la tasación pericial contradictoria y plantear tales cuestiones (añadiendo que, en vía judicial, pueden aportar cualquier método de prueba admitido en Derecho, haya sido o no propuesto o practicado en la obligatoria vía impugnatoria previa), de modo que la solicitud de la tasación pericial contradictoria es siempre una potestad de los obligados tributarios que no impide en ningún caso que se puedan cuestionar directamente, mediante cualquier medio de prueba admisible en Derecho, los valores resultantes de una comprobación administrativa de valores a través de los medios enumerados en el art. 57 de la LGT.

Pero además, junto a su carácter potestativo, no hay que olvidar que, para que tenga sentido solicitar una tasación pericial contradictoria frente al valor real de un inmueble comprobado administrativamente mediante el método aquí estudiado, resulta necesario que la Administración suministre los elementos y datos suficientes para que el ciudadano pueda comprender la valoración realizada y poner en tela de juicio en qué se ha sustentado, ya que, si no, como añade el TS, la tasación deviene innecesaria y perturbadora y no debe proceder (quedando el obligado tributario indefenso al desconocer frente a qué reaccionar)²⁰.

Así, como se desprende de la STS de 18 de diciembre de 2018 (Rec. 3947/2017), considerando que el objeto de la tasación pericial contradictoria es el de confirmar o rebatir las previas conclusiones establecidas en una comprobación o valoración anterior regida por una unidad de método con la misma (ya que se valora el mismo objeto y la fórmula técnica y el objetivo perseguido también deben ser comunes para poder determinar la exactitud o inexactitud de la com-

20 Entre otras, así consta en las SSTs de 29 de marzo de 2012 (Rec. 34/2010); de 3 de diciembre de 1999 (Rec. 517/1995); y de 24 de marzo de 2003 (Rec. 4213/1998).

probación administrativa), es evidente que no se puede utilizar para evaluar el acierto de un valor presuntivo, genérico y, por ende, ficticio que, además, no es fruto de comprobación alguna, pues es el resultado de la aplicación de unos coeficientes que son generales e indistintos para todos los casos posibles (hayan dado lugar o no al hecho imponible) y que, además, prescinde de elementos singulares que intervienen de forma directa en la valoración de los inmuebles (como su estado de deterioro o su situación particular).

Y es que, como se señalaba, cuando la Administración acude a comprobar el valor real declarado por los obligados tributarios mediante la estimación por referencia a valores catastrales multiplicados por índices o coeficientes, no desarrolla, en puridad de términos, una actuación dirigida a constatar la exactitud del importe manifestado por los contribuyentes, sino que se limita a alegar un valor nuevo, general, presuntivo, inexorable y predeterminado.

Además, procede recordar que, como se desprende del art. 135 de la LGT, el resultado de la tasación pericial contradictoria será la adopción de la valoración del perito designado por el obligado tributario o, en su caso, del perito tercero²¹, mientras que, aquello que debería impugnarse en el caso de que la Administración únicamente se ampare en el método comprobación de valores mediante la estimación por referencia a valores catastrales multiplicados por índices o coeficientes en un acto de regularización, es la propia utilización del mismo y no su resultado (lo que se podrá realizar mediante los recursos o reclamaciones económico-administrativas que, en su caso, interpongan contra el acto de regularización).

Y todo ello sin olvidar que, si optaran por la tasación pericial contradictoria, los obligados tributarios no sólo deberían cargar con los honorarios del perito designado por ellos mismos, sino también con los del perito tercero cuando la diferencia entre la tasación practicada por éste y el valor declarado, considerada en valores absolutos, superara el 20% del valor declarado.

5. El papel actual de la estimación del valor real mediante la referencia a valores catastrales del método comprobación de valores mediante la estimación por referencia a valores catastrales multiplicados por índices o coeficientes en el ámbito del ISD y el ITPAJD

Según el posicionamiento actual del TS, en el seno de los impuestos cuya base imponible viene determinada por el valor real de los bienes inmuebles, la interpretación que debe darse al art. 57.1.b) de la LGT es la de considerar el método de comprobación de valores mediante la estimación por referencia a

21 En concreto, como señala el art. 135.2 de la LGT, «si la diferencia entre el valor determinado por el perito de la Administración y la tasación practicada por el perito designado por el obligado tributario, considerada en valores absolutos, es igual o inferior a 120.000 euros y al 10 por ciento de dicha tasación, esta última servirá de base para la liquidación», pero, «si la diferencia es superior, deberá designarse un perito tercero». Y en este caso, como apunta el apartado 4 del mismo art. 135, «la valoración del perito tercero servirá de base a la liquidación que proceda con los límites del valor declarado y el valor comprobado inicialmente por la Administración tributaria».

valores catastrales multiplicados por índices o coeficientes como un «punto de partida estimativo, con el necesario complemento, para la asignación final del valor concreto, de una verdadera comprobación singular, motivada y basada en la observación directa e inmediata del bien comprobado»²².

Por consiguiente, en el ámbito del ISD y el ITPAJD, no es que hayan quedado fuera del ordenamiento jurídico todas las órdenes dictadas en las que se contenía su desarrollo y la fijación de los pertinentes índices o coeficientes, sino que simplemente resulta insuficiente su mera aplicación directa en cuanto a medio de comprobación del valor real de los inmuebles transmitidos que hubieran declarado los obligados tributarios (siendo necesario un dictamen pericial adicional para poderlo desvirtuar).

No obstante, teniendo en cuenta que tanto en el valor catastral como en la fijación de los pertinentes índices o coeficientes se han ponderado una serie de elementos generales determinantes tanto del valor de los inmuebles en sí mismos como de las circunstancias económicas de cada municipio (sin olvidar que el valor catastral ha podido impugnarse durante su determinación y que la determinación de los índices o coeficientes debe estar debidamente justificada), nada impide que dicho método siga operando desde una doble perspectiva: para dotar de eficiencia y eficacia a la comprobación de valores administrativa (en el sentido de servir de indicador de aquellas comprobaciones que deben ser prioritarias —dada la imposibilidad de realizar dictámenes periciales individualizados en todas las transmisiones y actos jurídicos sujetos—) y para seguir incrementando la seguridad jurídica de los obligados tributarios.

Y es que, de conformidad con el art. 134 de la LGT, la Administración tributaria no podrá proceder a la comprobación de valores de acuerdo con los medios previstos en el art. 57 cuando «el obligado tributario hubiera declarado utilizando los valores publicados por la propia Administración actuante en aplicación de alguno de los citados medios», por lo que los obligados que se acojan al mencionado valor podrán tener la seguridad de haber cumplido correctamente con sus deberes fiscales.

De hecho, así es como funciona ya en el caso de Cataluña, donde se publica anualmente una Instrucción de comprobación de valores de bienes inmuebles en los ámbitos del ITPAJD y del ISD en la que, mediante la aplicación de los coeficientes multiplicadores que contiene a los pertinentes valores catastrales, se puede conocer qué comprobaciones realizará la Agencia Tributaria de Cataluña (ATC) con carácter prioritario. No obstante, como consta en las Consideraciones previas de la Instrucción relativa al 2019, la ATC no se basará en esta forma de estimación para realizar la oportuna comprobación, sino que «utiliza como método de comprobación habitual el dictamen pericial de técnico de la Administración», aunque, como ha dejado claro la STS de 23 de abril 2019 (Rec. 3267/2017), la ATC no podrá comprobar los valores de los inmuebles que los obligados tributarios hubieran determinado con base en los criterios, coeficien-

22 En concreto, así consta expresamente en la STS de 18 de diciembre de 2018 (Rec. 3947/2017).

tes y valores contenidos en la oportuna Instrucción, ya que así lo impide el art. 134.1 de la LGT²³.

Por consiguiente, con el mantenimiento de la estimación por referencia a los valores catastrales en los términos señalados, no sólo se seguiría manteniendo la seguridad jurídica que proporciona a los obligados tributarios, sino que, como resalta GARCÍA FERNÁNDEZ haciendo referencia al proceder de la ATC, también debería permitir a «la Administración distribuir su trabajo de una manera más acorde con los principios constitucionales de funcionamiento de la Administración Pública de eficacia, eficiencia y economía»²⁴.

Finalmente, partiendo de su falta de individualización y las demás razones apuntadas, parece que las mismas consideraciones realizadas respecto al método de estimación por referencia a los valores catastrales multiplicados por índices o coeficientes en el ámbito del ITPAJD y el ISD resultan también trasladables al método previsto en el art. 57.1.c) (los precios medios de mercado)²⁵, aunque la doctrina que hasta el momento se encuentra fijada por el TS acerca del método contemplado en el art. 57.1.g) de la LGT (acudir el valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas en cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria –siempre que no hubieran transcurrido más de 6 meses–) es la de otorgarle eficacia probatoria directa y no requerir para su aplicación de ninguna carga adicional por parte de la Administración (ni siquiera la justificación de su idoneidad)²⁶.

23 Al respecto, como recuerda la mencionada Sentencia, la limitación de la potestad administrativa de comprobación derivada del inciso final del art. 134.1 de la LGT también debe operar en este caso por cuanto «es expresión positiva en este concreto ámbito del principio de seguridad jurídica, proclamado en el artículo 9.3 CE, y de sus corolarios consistentes en que no cabe defraudar la confianza legítima originada en los administrados por la propia Administración y en que esta última no puede ir contra sus propios actos». En la misma línea, véase la STS de 3 de junio de 2020 (Rec. núm. 4523/2017).

24 GARCÍA FERNÁNDEZ, A.: «Análisis de la estimación por referencia a los valores que figuran en registros oficiales de carácter fiscal como medio de comprobación de valores», *Revista de Contabilidad y Tributación. Comentarios, Casos Prácticos*, núm. 430, 2019, pág. 132. Y es que, como destaca la misma autora, comprobar el valor en todas las declaraciones presentadas, como venía ocurriendo, resulta contrario a la eficacia administrativa, por lo que una buena selección de los expedientes resulta clave tanto para dicha eficacia como para la eficiencia en la actividad comprobadora de la Administración. (GARCÍA FERNÁNDEZ, A.: «Aproximación a la reciente doctrina jurisprudencial en materia de comprobación de valores: novedades en relación con la estimación por referencia a los valores que figuran en registros de carácter oficial», *Revista Quincena Fiscal*, núm. 20, 2018, pág. 16).

25 De hecho, así parece desprenderse de la STS de 26 de noviembre de 2015 (Rec. 3369/2014), al requerir que, cuando los dictámenes periciales se basen en los precios medios de mercado aprobados por la Administración competente, deben igualmente cumplirse las condiciones exigidas respecto al informe pericial, en el sentido de justificar individualmente la pertinente valoración y probarse la circunstancia de la que resulta la aplicación de un coeficiente corrector y no otro.

26 En concreto, como señaló la STS de 7 de diciembre de 2011 (Rec. 71/2010), este método de comprobación de valor por parte de la Administración «no requiere ninguna carga adicional para aquella respecto a los demás medios de comprobación de valores (es decir, ni que la Administración tenga que motivar la elección de ese medio de comprobación de valores, ni que ese medio de comprobación deba confirmarse con "una valoración por parte de la Administración", ni que ésta debe justificar que ese valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas "viene a coincidir con el valor ajustado a la base imponible del impuesto" ni, en fin, que la Administración deba señalar algún elemento de defraudación que se trate de corregir)». Para un mayor desarrollo acerca del análisis actualizado de los diferentes métodos, véase GARCÍA FERNÁNDEZ, A.: «Problemas actuales de la comprobación de valores. Elección por la administración y análisis práctico de los principales medios de comprobación», *Revista española de Derecho Financiero*, núm. 178, 2018.

6. ¿El fin del valor real?

Como se ha puesto de manifiesto, el origen de toda la polémica en el ámbito del ITPAJD y el ISD alrededor del método de estimación por referencia a los valores catastrales mediante la aplicación de índices o coeficientes radica en la deficiente configuración de la base imponible de ambos impuestos.

Así, en ninguno de los dos casos se detalla el concepto de valor real ni se prevé sistema de cuantificación alguno, sino que lo que se desprende de forma indirecta de ambas regulaciones es que, con la excepción de los concretos supuestos previstos en el art. 46.5 del TRLITPAJD, los métodos válidos para su fijación serán los de comprobación administrativa previstos en el art. 57 de la LGT. No obstante, al tratarse de métodos diferentes, es evidente que podrán dar lugar a diversos resultados, complicándose aún más el panorama al contemplarse que, en cualquier caso, será procedente el valor declarado por los obligados tributarios si resultara mayor.

Por consiguiente, dada la cuestionable regulación de ambos impuestos y la actual insuficiencia de las comprobaciones de valor que hasta la fecha, de forma masiva y automática, realizaba la Administración tributaria, todo apunta a que la última consecuencia del actual posicionamiento del TS respecto al método aquí estudiado será la modificación de la regulación de la base imponible tanto del ITPAJD como del ISD, probablemente acabando con la referencia al «valor real».

De hecho, así parece desprenderse de las modificaciones que en este punto contempla el Proyecto de ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de las Directivas (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, y 2017/1852, del Consejo, de 10 de octubre de 2017, relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales en la Unión Europea, y de modificación de diversas normas tributarias, el cual fue publicado para su información pública el 23 de octubre de 2018.

En concreto, el apartado Dos de su art. 6 prevé una modificación del art. 10 del TRLITPAJD estableciendo que la base imponible del gravamen de TPO se constituirá por «el valor del bien transmitido o del derecho que se constituya o ceda», dejando de hacer referencia al «valor real». Asimismo, y aunque sigue contemplando que «únicamente serán deducibles las cargas que disminuyan el valor real de los bienes, pero no las deudas aunque estén garantizadas con prenda o hipoteca», añade que, salvo que resulte de aplicación alguna de las reglas especiales que concretan cómo computar el valor de la base imponible en determinadas operaciones (usufructos, hipotecas, prendas, anticresis, arrendamientos, etc.), «se considerará valor de los bienes y derechos su valor de mercado», definiéndolo expresamente como «el precio más probable por el cual podría venderse, entre partes independientes, un bien libre de cargas».

Además, como precisa en relación con los bienes inmuebles, «se presumirá, salvo prueba en contrario, que el valor de mercado es el valor de referencia de

mercado de la Dirección General del Catastro, siempre que conste publicado como tal a la fecha del devengo en su sede electrónica, conforme a lo dispuesto en el Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo» (aunque deberían quedar excluidos aquellos supuestos en los que el importe de transmisión se encuentre judicial, notarial o administrativamente determinado). Y agrega que, en el caso de que no figure valor de referencia de mercado publicado en la mencionada sede electrónica, «el valor de mercado de los bienes inmuebles podrá acreditarse por cualquier medio de prueba admisible en derecho».

Sin embargo, como también recalca expresamente, «si el valor declarado por los interesados, el precio o contraprestación pactada o ambos son superiores al valor de mercado, la mayor de esas magnitudes se tomará como base imponible», lo cual, como consta en la STS de 7 de febrero de 2019 (Rec. 5008/2017), «confirma, sobre todo, que, en efecto, el espíritu del legislador ha sido siempre el posibilitar la integración de la base imponible mediante la comparación entre diferentes magnitudes: por una parte, el valor declarado, el precio o contraprestación pactada, o, por otra parte, el valor de mercado o valor real»²⁷.

Y las mismas modificaciones son contempladas en el art. 4 del Anteproyecto respecto al ISD (en concreto, en relación con el art. 9 de la LISD, que es el que regula su base imponible), del mismo modo que en el art. 5, en relación con el art. 10 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, se contempla el valor de referencia de mercado como uno más de los importes a considerar para valorar los bienes inmuebles (lo mismo que se prevé en el art. 7 respecto al art. 314 del Texto Refundido de la Ley del Mercado de Valores, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2015, de 23 de octubre).

No obstante, por lo que respecta al valor de referencia de mercado, cabe resaltar que lo único que contempla la normativa actualmente es lo que establece la Disposición final tercera del Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario (TRLRHL), añadida por la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018. En concreto, prevé que, «en la forma en la que reglamentariamente se determine, la Dirección General del Catastro estimará de forma objetiva, para cada bien inmueble y a partir de los datos obrantes en el Catastro, su valor de referencia de mercado, entendiendo por tal el resultado del análisis de los precios comunicados por los fedatarios públicos en las transacciones inmobiliarias efectuadas, contrastados con las restantes fuentes de información de que disponga. A estos efectos, elaborará un mapa de valores que contendrá la delimitación de ámbitos territoriales homogéneos de valoración, a los que asignará módulos de valor de los productos inmobiliarios representativos en dichos ámbitos, y que se publicará con periodicidad mínima anual, previa resolución, en la sede electrónica de la Dirección General del Catastro».

Asimismo, a consecuencia de su previsión, detalla actualmente el art. 3 del TRLRHL que «la descripción catastral de los bienes inmuebles comprenderá sus características físicas, económicas y jurídicas, entre las que se encontrarán la

²⁷ Asimismo, resalta la mencionada Sentencia «la notable mejora técnica que, desde el punto de vista sistemático, supone reubicar dicha regla en el artículo 10 (relativo a la base imponible) en lugar de en el artículo 46 TRITPAJD».

localización y la referencia catastral, la superficie, el uso o destino, la clase de cultivo o aprovechamiento, la calidad de las construcciones, la representación gráfica, el valor de referencia de mercado, el valor catastral y el titular catastral, con su número de identificación fiscal o, en su caso, número de identidad de extranjero», añadiendo que «cuando los inmuebles estén coordinados con el Registro de la Propiedad se incorporará dicha circunstancia junto con su código registral».

Y finalmente, la citada Ley de Presupuestos modificó también la Disposición transitoria novena del TRLCI señalando que, mientras no se apruebe el pertinente desarrollo reglamentario, para la determinación del valor de referencia de mercado se elaborará un informe anual del mercado inmobiliario (base de la determinación de los diferentes módulos de valor), detallando la fijación de las directrices y criterios específicos que serán de aplicación²⁸.

Por consiguiente, y a pesar de no contar aún con el necesario desarrollo reglamentario para su completa valoración, parece que, de entrada, si se aprobara la Ley, se seguirían planteando distintos problemas, como el carácter genérico y automatizado de parte de los datos tenidos en cuenta, la ausencia del examen físico del pertinente inmueble y, por consiguiente, la ausencia de consideración de diferentes elementos que pueden tener un impacto directo en su valoración (como las vistas o su estado de deterioro —lo que va más allá de la calidad de las construcciones—). Y todo ello sin olvidar que, por el momento, no se prevé ni la notificación ni la posibilidad de impugnación del mencionado valor de referencia, el cual, aparte del ámbito tributario, puede acarrear consecuencias en el propio ámbito inmobiliario²⁹.

Así, y a pesar de la seguridad jurídica que aportaría su determinación centralizada y del importante ahorro de los recursos que ello permitiría a las distintas Administraciones tributarias (posibilitándoles además que, de nuevo, pudieran realizar comprobaciones masivas, automatizadas y sin la pertinente visita al inmueble en cuestión), seguiría enervándose la presunción de veracidad del valor declarado sin respetar los requisitos y condiciones establecidas al respecto por el TS con base en los derechos y garantías de los obligados tributarios, presumiendo su falta de correspondencia con la realidad con el resultado de un complejo proceso informático que, a pesar de que tener que realizarse para cada inmueble de forma singular, seguiría sin partir de la visita al objeto de avalúo y, por consiguiente, de la no consideración de elementos determinantes de su auténtico valor.

De este modo, lo que a efectos prácticos implican tales modificaciones es que, en caso de que el valor declarado de un inmueble resulte inferior al predefinido por la Dirección General del Catastro, quede trasladada por vía legal

28 Al respecto, cabe destacar que, con anterioridad a tales modificaciones del TRLCI, no sólo la Dirección General del Catastro ya venía elaborando el valor de referencia de mercado de los bienes inmuebles, aunque con carácter informativo, sino que la CCAA de Castilla La Mancha se ha venido sirviendo del mismo desde 2015 para la cuantificación del valor real en el ITPAJD y el ISD, aunque también con carácter informativo.

29 En este punto, destacando el impacto que puede tener en el mercado inmobiliario, véase PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ, J.J.: «Análisis del concepto de "Valor de referencia de mercado"», BIT plus, núm. 226, 2018, pág. 15.

al obligado tributario la carga de acreditar su corrección, pudiendo aportar al respecto cualquier medio de prueba admitido en Derecho³⁰.

Y todo ello sin olvidar que, en tanto que no se contemplan modificaciones respecto al valor catastral previsto en el IBI, el IIVTNU y en determinados supuestos del IRPF, deberá seguir atendándose al mismo, mientras que se deberá acudir al valor de referencia de mercado en el ámbito del ITPAJD y el ISD y a ambos en el caso del IP (y con el añadido de que, a pesar de que ambos pretendan concretar el valor de los inmuebles y de que, como es lógico, el art. 23 del TRLCI fije el valor de mercado como límite al valor catastral, la Orden de 14 de octubre de 1998 sobre aprobación del módulo de valor M y del coeficiente RM y sobre modificación de Ponencias de valores, con el fin de respetar el citado límite, fija un coeficiente de relación entre los valores catastrales y los de mercado en un 0,50³¹).

7. Conclusiones

De conformidad con la doctrina actual del TS, el método de comprobación del valor de los inmuebles reconocido por el art. 57.1.b) de la LGT a la Administración (consistente en aplicar índices o coeficientes a los valores catastrales) no resulta idóneo ni adecuado para determinar la base imponible en aquellos impuestos donde ésta se configura por su valor real (como el ISD o el ITPAJD), a no ser que se acompañe de una comprobación individualizada y directa del bien en cuestión.

Si no es así, su generalidad, la ausencia de examen físico del bien valorado, su falta de individualización y el carácter genérico, presuntivo y, por consiguiente, hipotético de los datos y magnitudes en las que se basa impiden dotar a la Administración de la presunción de veracidad y corrección necesaria para justificar que el valor declarado por los obligados tributarios no se corresponde con el real, el cual debe presumirse cierto a no ser que se pruebe administrativamente su falta de coincidencia de forma individualizada.

Asimismo, deja claro el TS que, en los procedimientos de comprobación de valores, la tasación pericial contradictoria es una facultad de los obligados tributarios, pero nunca una carga, pudiendo optar por aportar cualquier medio de prueba admitido en Derecho para impugnar el acto de valoración o la corres-

30 Y en este punto conviene recordar que, conforme al segundo párrafo del art. 46.2 del TRLITPAJD, si de la comprobación administrativa resultasen valores superiores a los declarados por los interesados, los nuevos valores que pudieran tener repercusiones tributarias para los transmitentes (esencialmente por lo que respecta al IRPF) se les notificarán por separado para que puedan proceder a su impugnación en reposición o en vía económico-administrativa o solicitar su corrección mediante tasación pericial contradictoria, aunque, como añade, si la reclamación o la corrección fuesen estimadas en todo o en parte, la resolución dictada beneficiará también a los sujetos pasivos del ITPAJD.

31 Al respecto, señala PUYAL SANZ que «esta dualidad de valores fijados por la Administración catastral debe tender a suprimirse, pues no tiene mucho sentido que el Catastro contenga dos valores diferentes para el mismo inmueble», y es que «ambos persiguen el mismo resultado, por lo que la metodología que se implante en el desarrollo reglamentario del valor de referencia también debe introducir en paralelo las modificaciones que procedan en la normativa de cálculo de los valores catastrales». (PUYAL SANZ, P.: «El catastro como instrumento de lucha contra el fraude inmobiliario: el valor de referencia de mercado», Crónica tributaria, núm. 169, 2018, pág. 172).

pondiente liquidación derivada del mismo (con independencia, en sede judicial, de las pruebas que hubieran sido aportados en la vía impugnatoria previa).

De todos modos, teniendo en cuenta que todas las órdenes dictadas en las que se contenía el desarrollo y la fijación de la estimación por referencia al valor catastral mediante la aplicación de índices o coeficientes siguen formando parte de nuestro ordenamiento jurídico (por cuanto el TS, lejos de expulsar dicho método, se ha limitado a reconocer su insuficiencia para comprobar el valor real) se ha limitado a reconocer la insuficiencia de dicho método para comprobar el valor real), nada impide que siga operando desde una doble perspectiva: para dotar de eficiencia y eficacia a la comprobación de valores administrativa (en el sentido de servir de indicador de aquellas comprobaciones que deban ser prioritarias –dada la imposibilidad de realizar dictámenes periciales individualizados en todas las transmisiones y actos jurídicos sujetos–) y para seguir incrementando la seguridad jurídica de los obligados tributarios (ya que, de conformidad con el art. 134 de la LGT, la Administración tributaria no podrá comprobar los valores que hubieran declarado los obligados tributarios conforme a su aplicación).

No obstante, considerando la imposibilidad de la Administración de seguir realizando comprobaciones de valores masivas y automatizadas y los problemas que conlleva la cuestionable regulación de la base imponible tanto del ITPAJD como del ISD, parece que lo más probable es que se acabe reconfigurando, lo que, de hecho, ya puede observarse en el Anteproyecto de Ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de las Directivas (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio, y 2017/1852, del Consejo, de 10 de octubre de 2017, y de modificación de diversas normas tributarias, publicado para su información pública el 23 de octubre de 2018.

Sin embargo, las modificaciones que contempla no sólo apuestan por sustituir el valor real por el de mercado (lo que, a efectos prácticos, ya se venía asimilando), sino que, además, con el fin de seguir permitiendo la comprobación masiva de valores, impone al contribuyente la carga de la prueba de la corrección del valor declarado mediante una presunción legal. Así, salvo prueba en contrario, se contempla la presunción de que el valor de mercado coincidirá con el valor de referencia de mercado publicado en la sede electrónica de la Dirección General del Catastro a la fecha del devengo, a no ser que el valor declarado por los obligados tributarios o el precio o la contraprestación pactada fueran superiores.

Sin embargo, y a pesar de la seguridad jurídica que aportaría su determinación centralizada y del importante ahorro de los recursos que ello permitiría a las distintas Administraciones tributarias, seguiría enervándose la presunción de veracidad del valor declarado sin respetar los requisitos y condiciones establecidas al respecto por el TS, presumiendo su falta de correspondencia con la realidad con el resultado de un complejo proceso informático que, a pesar de que tener que realizarse para cada inmueble de forma singular, seguiría sin partir de la visita al objeto de avalúo y, por consiguiente, sin considerar elementos determinantes de su auténtico valor.

Así pues, y aunque falta por ver qué pasa con el Anteproyecto y el desarrollo reglamentario del valor de referencia de mercado, parece que la polémica acerca de la base imponible del ISD y el ITPAJD ante las transmisiones de inmuebles resta aún lejos de llegar a su fin.

8. Bibliografía

ALGUACIL MARÍ, M.P.: «Acerca de la flexibilidad de la reserva de ley en materia tributaria», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 101, 1999.

ANGULO CASCÁN, A.: *Valoración fiscal de acciones, bienes y derechos*, Marcial Pons, Madrid, 2000.

BANACLOCHE PÉREZ-ROLDÁN, J.: «La ley tributaria antifraude general», *Impuestos. Revista de Doctrina, Legislación y Jurisprudencia*, Vol. 23, núm. 1, 2007.

COMBARROS VILLANUEVA, V.E., *La empresa y su valoración en el Impuesto sobre el Patrimonio: análisis contable y jurídico-tributario*, Instituto de Planificación Contable, Madrid, 1987.

DOMENECH PASCUAL, G.: «Límites sustanciales de las remisiones al Reglamento en materia tributaria (A propósito de la STC 233/1999, de 16 de diciembre)», *Revista General de Derecho*, julio-agosto, 2000.

FALCÓN Y TELLA, R.: «Valor real y comprobación por aplicación de coeficientes a los valores catastrales: STS de 23 de mayo de 2018», *Revista Quincena Fiscal*, núm. 15, 2018.

GARCÍA DE PABLOS, J.F.: «El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: supresión o reforma», *Crónica Tributaria*, núm. 139, 2011.

GARCÍA FERNÁNDEZ, A.: «Aproximación a la reciente doctrina jurisprudencial en materia de comprobación de valores: novedades en relación con la estimación por referencia a los valores que figuran en registros de carácter oficial», *Revista Quincena Fiscal*, núm. 20, 2018.

GARCÍA FERNÁNDEZ, A.: «Problemas actuales de la comprobación de valores. Elección por la administración y análisis práctico de los principales medios de comprobación», *Revista española de Derecho Financiero*, núm. 178, 2018.

GARCÍA FERNÁNDEZ, A.: «Análisis de la estimación por referencia a los valores que figuran en registros oficiales de carácter fiscal como medio de comprobación de valores», *Revista de Contabilidad y Tributación. Comentarios, Casos Prácticos*, núm. 430, 2019.

PERIS GARCÍA, P.: «La valoración de los bienes en el Ordenamiento Tributario Español», *Palau 14: Revista Valenciana de Hacienda Pública*, núm. 22, 1994.

PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ, J.J.: «Análisis del concepto de "Valor de referencia de mercado"», *BIT plus*, núm. 226, 2018.

PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ, J.J.: «Falta de idoneidad del medio de comprobación de coeficientes sobre valores oficiales para determinar el valor real», Carta Tributaria. Revista de opinión, núms. 41-42, 2018.

PUYAL SANZ, P.: «El catastro como instrumento de lucha contra el fraude inmobiliario: el valor de referencia de mercado», Crónica tributaria, núm. 169, 2018.

TEIXIDOR MARTÍNEZ, N.: «La comprobación del valor mediante la aplicación de coeficientes sobre el valor catastral no refleja, en el ITP, el valor real del inmueble. Análisis de la STS de 23 de mayo de 2018, rec. núm. 4202/2017», Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos, núm. 427, 2018.

ARMONIZACIÓN INTERNACIONAL DE LA IMPOSICIÓN SOBRE LOS BENEFICIOS

Eduardo Sanz Gadea

Inspector de Hacienda del Estado (jubilado)¹
España

Title

International Profit Corporate Tax Harmonization

Resumen

Cuando todavía las distintas jurisdicciones fiscales se hallan sumidas en el proceso de implantación de los compromisos políticos derivados de los informes finales del proyecto BEPS, la OCDE ha lanzado un nuevo proyecto relativo al sistema de tributación internacional sobre los beneficios, de cuya aprobación se derivarán reformas radicales. Al tiempo, la Unión Europea prosigue impulsando propuestas de directiva en ese campo, aunque limitadas al espacio europeo.

La presente colaboración describe esos trabajos y bosqueja en las posibles consecuencias respecto del Impuesto sobre Sociedades.

Palabras clave

Sistema, beneficios, digital, global, nexo, atribución.

Abstract

While fiscal jurisdictions are still working on implementing the political commitments coming from the final reports on BEPS project, the OCDE has launched a new project regarding international profits taxation system, which is expected, if approved, to carry dramatic reforms. At the same time, European Union continues boosting directive proposals on this matter, even though, limited to the European space.

This paper describes those works, sketching out its possible impact on Corporate Tax.

1 La presente colaboración pone al día el guión que el autor envió al congreso de AEDAF de Palma de Mallorca de noviembre de 2019. Toma también en consideración el guión utilizado en la reunión de AEDAF de Valencia de 2018. El autor forma parte del *Grupo de Investigación «Fiscalidad Empresarial (GI-19/1)» de la Universidad a Distancia de Madrid (Plan Nacional I+D+i)* (número de identificador: A-81618894-GI-19/1), del que es IP María del Carmen Cámara Barroso.

Keywords

System, profits, digital, global, nexus, attribution.

*Fecha de recepción: 29/01/2020/Fecha de aceptación: 21/04/2020/Fecha de
revisión: 21/04/2020*

SUMARIO

1. Nota introductoria
2. Conciencia de la necesidad de reformar el sistema de tributación internacional sobre los beneficios de las empresas
 - 2.1. Elementos básicos del sistema de tributación internacional sobre los beneficios
 - 2.2. Carencias del sistema de tributación internacional sobre los beneficios
 - 2.3. Rasgos de las soluciones propuestas por la OCDE y la UE
3. La agenda de la OCDE
 - 3.1. Nuevo nexo de imposición y nuevas reglas de atribución de beneficios
 - 3.2. La imposición mínima de rentas
 - 3.3. Consideración conjunta del nuevo nexo y la imposición mínima global y de rentas pagadas
4. Las iniciativas armonizadoras de la Unión Europea
 - 4.1. Proyecto sobre una base imponible común consolidada (BICCS)
 - 4.2. Economía digital
5. El unilateralismo
 - 5.1. La reforma fiscal norteamericana
 - 5.2. La proliferación de figuras tributarias disruptivas
 - 5.3. Taxonomía, riesgos y oportunidades del unilateralismo
6. Los proyectos de la Hacienda Pública española relacionados con la fiscalidad internacional sobre los beneficios
 - 6.1. El proyecto de ley sobre determinados servicios digitales
 - 6.2. Transposición de Directiva 2016/1164 (ATAD)
 - 6.3. Imposición mínima interior. Proyecto LP 2019. IS. IRNR
 - 6.4. Paraísos fiscales y asimilados
 - 6.5. Imputación de un gasto del 5% sobre el dividendo o la plusvalía de cartera a los efectos del método de exención

7. Conclusiones

7.1. Relativas a la escena internacional

7.2. Relativas a las repercusiones en el Impuesto sobre Sociedades

8. Bibliografía

9. Anexo de ejemplos

Recently more and more enterprises organized abroad by American firms have arranged their corporate structures-aided by artificial arrangements between parent and subsidiary regarding inter company pricing, the transfer of patent licensing rights, the shifting of management fees, and similar practices which maximize the accumulation of profits in the tax haven-so as to exploit the multiplicity of foreign tax systems and international agreements in order to reduce sharply or eliminate completely their tax liabilities both at home and abroad...I therefore recommend that legislation be adopted which would, after a two-step transitional period, tax each year American corporations on their current share of the undistributed profits realized in that year by subsidiary corporations organized in economically advanced countries. This current taxation would also apply to individual shareholders of closely-held corporations in those countries. Since income taxes paid abroad are properly a credit against the United States income tax, this would subject the income from such business activities to essentially the same tax rates as business activities conducted in the United States... (J.F. Kennedy Special Message to the Congress on Taxation. April 20, 1961)

1. Nota introductoria

El año en curso se presenta lleno de incertidumbres en relación con el futuro de la tributación de los beneficios empresariales.

En el ámbito doméstico, los anteproyectos de octubre de 2018 y el proyecto de ley de presupuestos para 2019, los cuales inciden, directa o indirectamente, sobre la fiscalidad internacional, probablemente culminarán en 2020.

En el ámbito internacional, la OCDE pretende alcanzar un acuerdo político para, a finales de 2020, reformar el sistema de tributación internacional sobre los beneficios. La estrategia que ha puesto en circulación es sumamente ambiciosa, y técnicamente complicada.

Menos clara está la posición de la Unión Europea. En efecto, su proyecto estrella, la base imponible común consolidada (BICCS), sufre un cierto estancamiento, tal vez a la espera de los resultados que se alcancen, si algunos, en la OCDE y, por otra parte, sus dos propuestas de directiva en materia de economía digital parecen superadas por la agenda de la OCDE, además de contar, en particular, la relativa al impuesto sobre los ingresos de las empresas digitales, con la oposición frontal de la Administración norteamericana.

Sin embargo, ese tipo de impuesto, o similar, se está extendiendo entre países relevantes de la comunidad internacional, dando lugar a lo que se conoce como unilateralismo, esto es, a la adopción de medidas que afectan al sistema de tributación internacional sobre los beneficios puesto en pie por la OCDE, al margen del consenso internacional.

En fin, la reforma fiscal de Trump, en cuanto afecta a la fiscalidad internacional sobre los beneficios, ha irrumpido con fuerza en ese escenario, en cuyo proscenio se mueven los gigantes tecnológicos.

Y todo ello acontece cuando todavía no ha transcurrido un quinquenio de la culminación del Proyecto BEPS de la OCDE/G20, y cuya implantación parece progresar adecuadamente², a pesar de que, más allá de la Convención Multilateral, no existan instrumentos determinantes de obligaciones jurídicas al efecto³.

La presente colaboración pretende efectuar una descripción práctica de los rasgos esenciales de la trama tributaria esbozada, tomando como referencia esencial los documentos emanados de las organizaciones internacionales mencionadas, así como bosquejar su potencial incidencia sobre nuestro sistema de tributación sobre los beneficios.

2. Conciencia de la necesidad de reformar el sistema de tributación internacional sobre los beneficios de las empresas

2.1. Elementos básicos del sistema de tributación internacional sobre los beneficios

Del Modelo de Convenio de la OCDE (MCOCDE)⁴ se desprende que el sistema de tributación internacional sobre los beneficios de las empresas está integrado por los siguientes elementos:

- Los beneficios deben tributar exclusivamente ante la jurisdicción fiscal donde reside la entidad jurídica que los obtiene, excepto en la parte que sean atribuibles a un establecimiento permanente, en cuyo caso también pueden hacerlo ante la jurisdicción fiscal en la que se halle ubicado el mismo, como si fuera una empresa separada e independiente (art 7.1 MCOCDE).
- La residencia se define en función de varias notas, en particular, la sede de dirección efectiva (art 4 MCOCDE).
- El establecimiento permanente se define en función de una presencia físicamente perceptible, a través de la cual se desarrollan las actividades económicas (art 5 MCOCDE).
- El desplazamiento artificioso de beneficios entre las entidades asociadas debe ser corregido por aplicación del principio de libre concurrencia (art 9 MCOCDE).

2 OECD/G20 *Inclusive Framework on BEPS*

3 Carbajo Vasco. D. *Nuevas Noticias desde el Frente de la Fiscalidad Internacional* (Boletín Foro Fiscal Iberoamericano).

4 *Model Tax Convention on Income and on Capital* (2017)

- La jurisdicción fiscal de la entidad matriz puede, eventualmente, sujetar a tributación los beneficios obtenidos por las filiales y todavía no distribuidos, pero sin provocar doble imposición (Comentarios al art 1º MCOCDE).
- Algunos componentes de los ingresos que, enfrentados con los gastos, determinarán el beneficio, podrán ser sometidos a imposición por las jurisdicciones fiscales donde tienen su origen, generalmente porque son pagados por residentes de las mismas (arts. 10, 11, y 13 MCOCDE). Se notará que la tributación de los cánones derivados de la cesión de la propiedad industrial e intelectual se reserva al Estado de la residencia, a diferencia de la tributación compartida prevista en el Modelo de Convenio de las Naciones Unidas.
- La jurisdicción fiscal de la residencia debe adoptar las medidas precisas para eliminar la doble imposición (arts. 23 A y 23 B MCOCDE).
- Las jurisdicciones fiscales deben abstenerse de tomar medidas discriminatorias (art 24 MCOCDE).

2.2. Carencias del sistema de tributación internacional sobre los beneficios

Las iniciativas de la OCDE y de la UE responden a la conciencia de que ese sistema, enfrentado con la realidad de las actividades económicas, presenta notables carencias:

- No distribuye correctamente los derechos de imposición entre las jurisdicciones fiscales debido, principalmente, a que los avances tecnológicos, en particular en los campos del transporte y de las telecomunicaciones, han propiciado la creación de nuevos negocios para cuya realización no se requiere la presencia física.
- Creciente vulnerabilidad ante las operaciones de desviación artificiosa de beneficios, paliada, pero no superada por el proyecto BEPS.

Esas carencias pueden y deben ser colmadas en el marco de un consenso internacional pues, en otro caso, continuarán extendiéndose las soluciones unilaterales, en último término perjudiciales tanto para los grupos multinacionales como para las jurisdicciones fiscales.

El Proyecto BEPS, aún siendo en sí mismo positivo, se ha revelado insuficiente para solventar las aludidas carencias.

El criterio de la tributación del beneficio en el lugar de la creación de valor, correcto en sí mismo, es difícil de ser llevado a la práctica, por más que cuente con el soporte teórico del principio de libre concurrencia, a su vez lastrado por la dificultad de encontrar comparables.

El criterio del nexo y la sustancia en orden a la identificación de los regímenes fiscales perjudiciales, no supondrá el cese de la utilización del Impuesto sobre Sociedades como instrumento de atracción de entidades jurídicas por ciertas jurisdicciones fiscales, en demérito y perjuicio de otras⁵. Así, la abolición de regímenes fiscales especiales privilegiados en Suiza, ha sido compensada con la introducción de ciertas medidas aceptables desde la perspectiva del nexo y la sustancia, como pueden ser el incentivo fiscal al I+D+i, el denominado patent box, o la deducción del interés nocional, así como con el descenso del tipo nominal de gravamen. Este elenco de medidas supone un ejercicio radical de competencia fiscal, aun cuando sea respetuoso con los criterios BEPS⁶.

2.3. Rasgos de las soluciones propuestas por la OCDE y la UE

Las soluciones que se proponen, tanto por la OCDE como por la UE, presentan ciertas características comunes:

- Apertura a nuevos nexos de imposición, basados en la presencia económica significativa.
- Apertura a nuevas reglas de atribución de beneficios que rebasan el principio de libre concurrencia para descansar en fórmulas convenidas.

La OCDE, además, propone una suerte de imposición mínima de rentas, tanto ganadas como pagadas.

Las soluciones propuestas por la OCDE están todavía necesitadas de importantes concreciones. Las de la UE, en cuanto se expresan en propuestas de directiva, están mucho más elaboradas. Unas y otras parecen contar con un importante apoyo político, si bien no de igual intensidad en todas sus vertientes.

Estas soluciones, en cuanto determinantes, algunas de ellas, de señaladas desviaciones respecto de los principios que han venido rigiendo el sistema de tributación internacional sobre el beneficio de las empresas, como son el principio de empresa separada e independiente, el principio de libre concurrencia, y la presencia física como nexo, acarrearán, en caso de prosperar, relevantes modificaciones en el Impuesto sobre Sociedades, en el Impuesto sobre la Renta de los No Residentes (IRNR), y en los convenios bilaterales para eliminar la doble imposición.

Todos los grupos multinacionales se verán afectados, pero también las empresas individuales que concentren su actividad exportadora en determinadas jurisdicciones fiscales.

⁵ *Corporate Taxation in the Global Economy* (2019. IMF).

Foreword: International Tax Policy in a Disruptive Environment (2017, Max Planck Institute)

⁶ *Swiss Tax Reform*.KPMG.

3. La agenda de la OCDE

La agenda de la OCDE contiene dos propuestas:

- La configuración de un nuevo nexo de las actividades económicas con las jurisdicciones fiscales y de las correspondientes reglas de atribución de beneficios.
- La imposición mínima de rentas.

3.1. Nuevo nexo de imposición y nuevas reglas de atribución de beneficios

La Acción 1 del proyecto BEPS⁷ examinó en profundidad la cuestión del nexo en el marco de la tributación de la economía digital, pero no le dio una solución, aun cuando sí llegó a una conclusión que ha orientado trabajos posteriores, a saber, que no era correcto establecer un nexo específico para la economía digital por cuanto no era posible diferenciarla del conjunto de las actividades económicas o, dicho de otra manera, porque todas las actividades económicas incorporaban o eran susceptibles de incorporar ingredientes de digitalización.

En el Programa de trabajo de junio de 2019 se definió un marco de soluciones⁸, que se han concretado y perfilado en la denominada Propuesta unificadora del secretariado⁹, de octubre de 2019, cuyos elementos principales se resumen seguidamente.

3.1.1. Nuevo nexo¹⁰

Se presenta como una síntesis de las alternativas propuestas en trabajos anteriores (*user participation*, *marketing intangibles*, *significant economic presence*). En este sentido, su legitimidad estaría fundamentada en el soporte conceptual de las tres propuestas.

La propuesta *user participation*, considera que, en ciertos negocios, singularmente los prestadores de servicios digitales, un componente esencial para la

7 Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1-2015 Final Report.

Tax Challenges Arising from Digitalisation- Interim Report 2018.

Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy-Policy Note, as approved by the Inclusive Framework on BEPS on 23 January 2019.

Public Consultation Document, Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy, 13 February – 6 March 2019.

8 Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy (Pilar I) (2019, junio, OCDE). Box García. I. Retos fiscales planteados por la digitalización de la economía. Fundación Impuestos y Competitividad. Imposición sobre el Beneficio Empresarial: Evolución reciente y perspectivas de futuro. Capítulo XI

9 OECD SECRETARY-GENERAL TAX REPORT TO G20 FINANCE MINISTERS AND CENTRAL BANK GOVERNORS (2019, octubre, OCDE).

10 Martín Jiménez. A Recent developments on the nexus rules to tax business profits at source. Capítulo 7 de la obra colectiva Transfer Pricing Developments Around the World 2019 (W K).

creación de valor derivada de su ejercicio son los datos tomados de los usuarios, de manera tal que la jurisdicción fiscal en la que los mismos se ubican debería tener un derecho de imposición sobre una porción de la renta obtenida por estas empresas, aun cuando las mismas no tuvieran presencia física en ellas.

La propuesta *marketing intangibles*, considera que en la creación de los intangibles de mercado, tales como marca y nombre comercial, los consumidores, con su actitud favorable hacia el bien o servicio cubierto, tienen un papel relevante, y de ahí que las jurisdicciones fiscales en donde los mismos habitan deberían tener un derecho de imposición sobre la una fracción de la renta atribuible a esos intangibles, aun cuando no mediara presencia física.

En fin, la propuesta *significant economic presence*, considera que las operaciones sostenidas en el tiempo en una determinada jurisdicción fiscal, en unión de otros factores, tales como usuarios y captación de datos, contenidos digitales referidos a la jurisdicción fiscal, facturación en la moneda de la jurisdicción fiscal, mantenimiento de un sitio web en la lengua de la jurisdicción, servicios de entrega a los consumidores y post-venta, o, en fin, la realización sostenida de actividades de creación y promoción de mercado, son elementos determinantes de una presencia económica significativa que ameritaría un derecho de imposición a favor de la jurisdicción fiscal concernida.

Seguramente la propuesta *marketing intangibles* es, conceptualmente, la más sólida, pero las tres son complementarias, en el sentido de que intentan especificar los hechos y circunstancias que vinculan a una actividad empresarial con el territorio de una determinada jurisdicción fiscal. En este sentido, operar sobre la base de una consideración conjunta o unificadora de las tres, parece acertado. Como se verá más adelante, este enfoque podría tener su traducción práctica en la configuración de los mecanismos de atribución de rentas.

Pues bien, sobre esos mimbres conceptuales, la Propuesta unificadora construye un nuevo nexo.

El nuevo nexo afectaría a las empresas que tienen presencia significativa en una jurisdicción fiscal aun cuando no presencia física (*remote involvement*), por cuanto entregan bienes o prestan servicios en ella (*consuming-facing business*), o en la misma existen usuarios que contribuyen a la creación de valor (*user-facing activities*), incluso aunque dichas entregas y servicios se realicen por medio de distribuidores independientes.

La Propuesta unificadora da una descripción imprecisa del concepto *consuming-facing*¹¹. Parece apuntar hacia empresas que realizan operaciones frente al consumidor final. El documento indica que las industrias extractivas y de *commodities* (materias primas) quedarían excluidas. Lo propio ocurre con el concepto de *user-facing*, por más que el mismo, en el contexto de los servicios digitales, podría ser acotado mediante la disposición de un dispositivo de acceso a Internet. Nótese que los dos tipos de presencia pueden concurrir frente a una misma jurisdicción fiscal.

11 Apartado 20... *business that generate revenue from supplying consumer products or providing digital services that have a consumer-facing element...*

El nuevo nexo otorga derecho de imposición sobre los beneficios a favor de las jurisdicciones fiscales en las que se realizan las entregas de bienes o se prestan los servicios o se hallen los usuarios, en la actualidad inexistentes por no concurrir los elementos determinantes de la existencia de un establecimiento permanente. Por tanto, no se trata de proteger las características y circunstancias determinantes de la existencia de un establecimiento permanente. De esta cuestión ya se ocupó la IV parte de la Convención Multilateral¹². Se trata de crear un nuevo nexo.

Ahora bien, ese nexo solo opera respecto de las empresas o grupos que realicen operaciones, sin presencia física o con una presencia física mínima no determinante de establecimiento permanente, subsumibles bajo las nociones de *consumer-facing or user-facing activities*.

Este es un inconveniente del nuevo nexo. En efecto, no se advierte la razón por la cual solamente esas operaciones pueden fundamentar un nuevo nexo y no hacerlo otras como, por ejemplo, la entrega de materiales a fabricantes o las entregas a mayoristas, cuando medien los hechos contemplados en los soportes conceptuales de la Propuesta unificadora. Cuestión distinta es que el importe del beneficio atribuible al nuevo nexo debiera ser diferente en uno u otro caso.

El nuevo nexo no viene a sustituir al establecimiento permanente, ni ampliarlo o complementarlo. De esta manera, en el tráfico internacional de bienes y servicios coexistirán tres situaciones:

- Las constitutivas de establecimiento permanente, en el sentido del artículo 5 del Modelo de Convenio de la OCDE.
- Las constitutivas del nuevo nexo.
- Las restantes.

Así, la dualidad actual, establecimiento permanente frente a su inexistencia, será superada por una triangular, establecimiento permanente o nuevo nexo frente a la inexistencia de ambas. Se necesitarán grandes dosis de acierto en la redacción de los textos legales, y de buena voluntad en su aplicación, para que se consiga adecuar ordenadamente el sistema de tributación internacional sobre los beneficios a la contextura de la realidad económica.

El nuevo nexo estaría sujeto a dos límites. Así, solo se aplicaría respecto de aquellos grupos multinacionales suficientemente significativos, entendiendo por tales aquellos que tuvieran unos ingresos que excedieran los 750 millones de euros, y solo tendría efectividad respecto de aquellas jurisdicciones fiscales donde el grupo obtuviera un determinado nivel de ingresos, que podría variar según el tamaño de la jurisdicción fiscal concernida.

¹² Contrato de comisión, art 12; excepciones, art 13; fraccionamiento de contratos, art 14; persona estrechamente ligada, art 14.

3.1.2. Nuevas reglas de atribución de beneficios

El nuevo nexo requiere unas nuevas reglas de atribución de beneficios. Estas reglas, a diferencia de lo que acontece en relación con el establecimiento permanente, no pueden estar basadas en las funciones ejecutadas, riesgos asumidos y activos utilizados en la jurisdicción fiscal titular del nexo, por cuanto en la misma materialmente no se producen tales hechos. Para un nuevo nexo, unas nuevas reglas de atribución de beneficios.

La Propuesta unificadora establece el siguiente método para la atribución del beneficio a la jurisdicción fiscal titular del nuevo nexo:

- Se determina el beneficio del grupo multinacional. Por tanto, se trata del beneficio consolidado. Se sugiere como punto de partida la aplicación de normas contables (GAAP/IFRS). Esos beneficios se dividirán, en su caso, por líneas de negocio, o por regiones.
- Se determina el beneficio rutinario, mediante una fórmula o porcentaje acordados, que podría variar por tipos de negocio. La diferencia entre el beneficio y el beneficio rutinario es el beneficio no rutinario.
- Se distribuye el beneficio no rutinario entre la jurisdicción fiscal de la residencia y el conjunto de las jurisdicciones fiscales del mercado, mediante una fórmula o porcentaje acordados, que podrían variar por industrias o regiones.
- Se imputa a las jurisdicciones fiscales en las que se realizan las ventas o se prestan los servicios o se hallan los usuarios, la porción que les corresponda a cada una de ellas en función de una clave de reparto basada en las ventas.

Se observará que, al tomar como referencia el beneficio consolidado, se determina un beneficio rutinario y otro no rutinario que deberán ser distribuidos entre todas y cada una de las entidades del grupo de consolidación, en el caso de que las mismas no tributen consolidadamente. La Propuesta unitaria no aborda este aspecto, ya que se centra en la distribución del beneficio no rutinario entre las jurisdicciones fiscales titulares del nuevo nexo.

La nueva regla de atribución de beneficios parte de una base cierta e incontestable, a saber, el beneficio consolidado. A partir de aquí se desenvuelve un proceso de distribución cualitativa (rutinario/no rutinario), y otro de distribución subjetiva, en dos escalones, el primero entre la jurisdicción fiscal o jurisdicciones fiscales en las que residen las entidades del grupo y las jurisdicciones fiscales titulares del nuevo nexo, y el segundo entre todas y cada una de las jurisdicciones fiscales titulares del nuevo nexo.

En este proceso de distribución bifronte se prescinde totalmente del principio de libre concurrencia. En efecto, se acude, por tres veces, a fórmulas objetivas, al margen de dicho principio. Sin embargo, se hubiera podido respetar el principio de libre concurrencia, bajo la convención de que una parte de las funciones ejecutadas, riesgos asumidos y activos utilizados por el grupo multina-

cional corresponden a las entregas de bienes y servicios realizadas en cada jurisdicción fiscal titular de un nexo. Ello exigiría identificar esas funciones, riesgos y activos, y asignarles la generación de un beneficio al modo en como se hace en relación con los establecimientos permanentes. De esta manera, el nuevo nexo vendría a ser un establecimiento permanente virtual y sus beneficios aquellos que corresponderían al establecimiento permanente propiamente dicho. Bien se comprende que el respeto al principio de libre concurrencia, fácilmente predicable en la teoría, encierra dificultades superlativas de aplicación práctica.

La jurisdicción fiscal titular del nuevo nexo también tendrá derecho al beneficio rutinario imputable a las actividades de marketing y distribución que se desarrollen en la misma, a través de establecimiento permanente o de filial. También se prefiere la determinación de ese beneficio rutinario a través de una fórmula de reparto o porcentaje acordados, al margen del principio de libre concurrencia.

La jurisdicción fiscal titular del nuevo nexo, finalmente, también tendría derecho a gravar los beneficios de los establecimientos permanentes o filiales, determinados mediante el principio de libre concurrencia, correspondientes a funciones que rebasan las de mera distribución o marketing. La cuantificación se confía al principio de libre concurrencia.

Hay bastantes cuestiones a las que, en sucesivas aportaciones, la OCDE deberá dar respuesta. Véanse algunas:

- Determinar la fórmula que permita cuantificar el beneficio rutinario. Nótese que las cuentas anuales, sean individuales o consolidadas, no ofrecen esa partida, en rigor ajena a la técnica contable. Es preciso, pues, especificar una fórmula al efecto que alcance el necesario consenso. Intuitivamente se comprende que el beneficio rutinario es el que deriva de los activos y funciones administrativas y de gestión ordinaria. Tal vez dicha fórmula pueda tomar como punto de referencia los sueldos y salarios del personal no cualificado, la amortización de los activos no aplicados directamente al proceso de producción y los servicios exteriores de carácter auxiliar o complementario, entre otras partidas de carácter análogo.
- Determinar la porción de beneficio no rutinario que ha de ser asignado al conjunto de las jurisdicciones fiscales titulares del nuevo nexo. Tampoco la contabilidad resuelve esta cuestión. Se hace necesario acudir a una fórmula que, igualmente, alcance el necesario consenso. Puesto que el soporte conceptual del nexo se halla en los datos captados de los usuarios, los intangibles de mercado, y las operaciones sostenidas en el tiempo, tal vez la fórmula pueda construirse mediante una operativización de los referidos conceptos. Permítasenos hacer un ejercicio puramente especulativo. Así, los usuarios que habitan en el territorio de las jurisdicciones fiscales, por tanto, su propio número podría ser un factor, como también lo podría ser el importe de la facturación sostenida en el tiempo librada a clientes residentes en las jurisdicciones fiscales, y, por lo que se refiere a los intangibles de mercado, tal vez podría tomarse el

coste de su creación en las jurisdicciones fiscales titulares del nuevo nexo. Los intangibles no de mercado, tales como patentes, fórmulas, conocimientos técnicos, y desarrollos prácticos a partir de conocimientos científicos, entre otros productos, registrados o no, de las actividades de I+D+i, no deberían asignarse a las jurisdicciones fiscales titulares del nuevo nexo en cuanto las mismas se caracterizan por ser jurisdicciones de mercado, de manera tal que contribuyen a la generación del beneficio por razón de los intangibles de mercado, pero no de los intangibles de otra naturaleza. Probablemente, esa fórmula deberá contemplar también factores que solo jugarán en relación con la jurisdicción fiscal o jurisdicciones fiscales en las que tiene presencia el grupo.

- Individualizar el beneficio no rutinario atribuible a cada jurisdicción fiscal perteneciente al conjunto de las jurisdicciones fiscales titulares del nuevo nexo. En este punto, la Propuesta unificadora parece decantarse por el volumen de ventas.
- Establecer criterios para recomponer el beneficio asignado a aquellas jurisdicciones fiscales titulares del nuevo nexo en la que los bienes o servicios se comercialicen o presten por medio de distribuidores independientes en ellas establecidos. En efecto, en este caso, el beneficio atribuido debe minorarse en el importe del beneficio de dichos distribuidores.
- Establecer criterios para evitar la duplicidad de cómputo de los beneficios cuando concurren entidades o establecimientos permanentes en una jurisdicción fiscal que, a la vez, es titular del nuevo nexo.
- En fin, también habría de tomarse en consideración la tributación que pudiera recaer sobre los cánones que los distribuidores independientes o las propias filiales pudieran satisfacer a otras entidades del grupo, a los efectos de evitar un exceso de imposición.

El ejercicio precedente guarda cierta similitud con el método del *profit-split*¹³. En efecto, este método tiene por objeto dividir los beneficios de unas operaciones en común mediante factores económicos que procuren un resultado equivalente al que hubieran llegado partes independientes, estando especialmente indicado cuando median contribuciones únicas y valiosas en operaciones altamente integradas. A tal efecto, de acuerdo con los criterios de la OCDE, se debe proceder de la siguiente manera:

- Determinar el beneficio a distribuir entre las partes vinculadas. Este beneficio puede ser el total de las operaciones o únicamente el no rutinario, porque el rutinario puede ser aislado por medio de otros métodos más apropiados. Generalmente, se distribuirá el beneficio operativo, precisándose, a tal efecto, adecuar la contabilidad (costes, líneas de productos...).

13 OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project Revised Guidance on the Application of the Transactional Profit Split Method (2018)

- Las claves de distribución (splitting factors) deben reflejar el valor de las contribuciones (activos, costes marketing, costes I+D+i, ventas, salarios...). Por tanto no pueden ser fórmulas predeterminadas ni porcentajes apriorísticamente acordados, sino que deben ser determinadas en atención a las circunstancias concretas del caso, buscando la referencia al principio de libre competencia, sin perjuicio de que tales claves puedan conformar una fórmula.

Diríase que el nuevo nexo prefigura, en cierto modo, un centro virtual de imposición que realiza una operación conjunta con las entidades integrantes del grupo multinacional, de manera tal que a aquel se le asigna un beneficio en función de su contribución al beneficio total. Nótese que el método del *profit-split* también puede versar sobre la distribución del beneficio no rutinario. Nótese también, que la fórmula de distribución del beneficio no rutinario ha de descansar en unos factores que deberán reflejar la aportación de ese centro virtual de imposición al beneficio no rutinario.

La traducción de los efectos del nuevo nexo y de las correspondientes reglas de atribución de beneficios en deudas tributarias concretas se revela como un camino preñado de dificultades. El panorama de técnica tributaria no es muy alentador, pero antes de arrojar tintas negras sobre la propuesta de la OCDE, debería reflexionarse si es correcto abstenerse de emprender acción alguna, o bien, si reconocidas las carencias del vigente sistema de tributación internacional sobre los beneficios, existen medidas más idóneas para superarlo.

3.1.3. Eliminación de la doble imposición

Las jurisdicciones fiscales titulares del nuevo nexo podrán gravar los beneficios que se derivan de las correspondientes reglas de atribución de beneficios. Ahora bien, estos beneficios están registrados en los libros de contabilidad de las entidades y establecimientos permanentes del grupo multinacional, cuya residencia y lugar de ubicación puede corresponder a una multiplicidad de jurisdicciones fiscales. Son estas jurisdicciones fiscales las que deben adoptar las medidas pertinentes para eliminar la doble imposición, sea por el método de imputación o por el de exención, de acuerdo con la regla tradicional según la cual la imposición practicada legítimamente por la jurisdicción fiscal de la fuente ha de ser aliviada por la jurisdicción fiscal de la residencia.

El problema reside en identificar las entidades y/o establecimientos permanentes concernidos, y determinar el importe de beneficio no rutinario afectado en sede de cada una de esas unidades contribuyentes, las cuales, obsérvese bien, pueden estar establecidas en distintas jurisdicciones fiscales. Serán estas jurisdicciones fiscales las que deban adoptar las medidas necesarias para eliminar la doble imposición.

En principio, podrían ser aquellas unidades contribuyentes que realicen entregas de bienes o prestaciones de servicios en el territorio de las jurisdicciones fiscales titulares del nuevo nexo. Pero no es necesario que así sea.

La Propuesta unificadora plantea el problema pero no lo resuelve, limitándose a apuntar hacia las entidades del grupo con altos beneficios o titulares de activos intangibles. Ciertamente, el beneficio no rutinario que capturan el nuevo nexo y las nuevas reglas de atribución, estará contablemente registrado en esas entidades, y de ahí que deban ser ellas las convocadas al mecanismo de eliminación de la doble imposición.

No es fácil resolver este problema, por cuanto la regla de atribución de beneficios opera sobre una base global, en tanto que las reglas de eliminación de la doble imposición lo hacen sobre una base bilateral. Tal vez por ello, una vez más, se imponga la necesidad de consensuar una fórmula objetiva.

3.1.4. Derecho positivo del nuevo derecho de imposición

La Propuesta unificadora crea un nuevo derecho de imposición a favor de las jurisdicciones fiscales titulares del nuevo nexo. Correlativamente, compele a todas o a algunas jurisdicciones fiscales en las que residen las unidades contribuyentes del grupo, a eliminar la doble imposición. En este sentido, las jurisdicciones fiscales deberán:

- Incorporar a su imposición de no residentes, en el caso de España el Impuesto sobre la Renta de los No Residentes, un nuevo supuesto determinante de la obtención de renta en sus respectivos territorios, construido sobre los hechos inherentes al nuevo nexo. Los restantes nexos permanecerían invariables.
- Establecer las normas, también en la imposición de los no residentes, para determinar el importe de la renta obtenida por los no residentes, de acuerdo con las nuevas reglas de atribución. Estas normas no desplazarían a las existentes respecto de otras formas de obtención de renta.
- Modificar sus convenios bilaterales para eliminar la doble imposición, al efecto de reconocer el nuevo nexo de imposición, las nuevas reglas de atribución y, en fin, establecer las medidas precisas para eliminar la doble imposición, seguramente mediante la suscripción de un convenio multilateral. Esta eliminación se realizará en el Impuesto sobre Sociedades del que son contribuyentes las entidades que tienen contabilizada la porción del beneficio no rutinario imputable al nuevo nexo.

3.1.5. Gestión del nuevo derecho de imposición

La jurisdicción fiscal titular del nuevo nexo será la llamada a gestionar el derecho de imposición, exigiendo y recaudando la cuota correspondiente.

A tal efecto deberá, en primer lugar, constatar la existencia de entregas de bienes o prestaciones de servicios en su territorio por un importe que rebase el límite establecido, efectuados por una o varias entidades no residentes pertenecientes a un grupo cuyos ingresos anuales excedan de 750 millones de euros

y, en segundo lugar, calcular la cuantía de los beneficios gravables a tenor de las reglas de atribución.

La segunda tarea se revela de difícil cumplimiento, por cuanto requiere disponer de las cuentas anuales consolidadas para, a partir de ellas, recorrer el camino señalado por las reglas de atribución. Tal vez por ello, la Propuesta unificadora sugiere explorar la posibilidad de aplicar un mecanismo de retención, si bien no concreta los elementos de esa retención.

La retención, probablemente, debería recaer sobre la contraprestación de las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el territorio de la jurisdicción fiscal. No obstante, cuando el nexos fueren los usuarios, tal retención no sería eficaz, por cuanto podría darse el caso de la presencia de usuarios sin realización de operaciones en el territorio desde el que aquellos han accedido a la comunicación electrónica.

Por otra parte, la retención desvirtuaría la arquitectura del nuevo derecho de imposición.

Lo que reclama la gestión de esta arquitectura es una estrecha cooperación entre la jurisdicción fiscal de la entidad dominante del grupo y las jurisdicciones fiscales titulares del nuevo nexos. Ahora bien, esta cooperación se revela compleja, habida cuenta de la contraposición de intereses de las jurisdicciones fiscales concernidas. Tal vez por ello, fuere útil, cuando no necesario, encomendar la gestión del nuevo derecho de imposición a una organización internacional dependiente de la OCDE. Esta organización debería ser un verdadero gestor del nuevo derecho de imposición, cuyas resoluciones, en su caso, podrían ser dirimidas ante un tribunal arbitral.

3.1.6. Objetivos de política fiscal

Tras la Propuesta unificadora se atisban dos objetivos de política fiscal:

- El primero y principal, adecuar el sistema de tributación internacional sobre los beneficios a los nuevos negocios de contenido digital, pero también a las nuevas formas de ejecutar los negocios tradicionales propiciadas por el desarrollo de la tecnología del transporte y de las telecomunicaciones.
- El segundo, realmente derivado del primero, poner freno a un unilateralismo desbocado que amenaza con erosionar severamente el vigente sistema de tributación internacional sobre los beneficios.

3.2. La imposición mínima de rentas¹⁴

Consta de la imposición mínima global y de la imposición mínima de rentas pagadas.

3.2.1. La imposición mínima global (Income inclusion rule)

Los detalles técnicos de la imposición mínima global, inicialmente esbozados en el programa de trabajo de junio de 2019, han sido perfilados en el documento de consulta pública de octubre de 2019, pero están abiertos a bastantes alternativas. El reto de la OCDE es construir una estructura fiscal sobre la cual fraguar un consenso antes de que finalice 2020.

La imposición mínima global confiere un derecho de imposición a la jurisdicción fiscal de la residencia de la entidad matriz cuando la jurisdicción fiscal de la fuente, esto es, de la filial o del establecimiento permanente, no ha ejercitado suficientemente su derecho de imposición.

3.2.1.1. Elementos básicos de la imposición mínima global (GLOBE)

Los elementos básicos de esa construcción serían los siguientes:

- Determinación de un tipo de gravamen mínimo. Ese tipo de gravamen sería fijado mediante el consenso internacional. Algunos autores apuntan hacia el 15 por ciento.
- Determinación del tipo efectivo soportado por la entidad participada. A tal efecto, ha de ponerse en relación la cantidad pagada o la devengada en concepto de imposición sobre los beneficios (numerador), con una base apropiada o *tax base* (denominador). El documento de consulta ofrece dos posibilidades para determinar dicha base, a saber, reglas sobre entidades extranjeras controladas (CFC) de la jurisdicción de la entidad matriz, o renta contable determinada según normas internacionales de información financiera (IFRS), o bien normas contables ampliamente aceptadas, como son las norteamericanas o las japonesas, convenientemente ajustadas. Esta opción parece oportuna, máxime cuando las reglas contables a las que están sujetos los grupos multinacionales son, básicamente, las IFRS y las norteamericanas. Ahora bien, la renta contable no puede, sin más, ser tomada como la base apropiada. En efecto, hay que tomar en cuenta un conjunto de circunstancias, como son la exclusión de los dividendos procedentes de entidades terceras al grupo, y otras partidas a los efectos de evitar la doble imposición, la exclusión de ciertos ingresos, no todos, derivados de valoraciones por el valor razonable, y la

14 *Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy (Pillar II) (2019, OCDE). Public consultation document (2019, OCDE).*

exclusión de ciertos gastos por motivos políticos o sociales, entre otros aspectos. La determinación de los ajustes sobre la renta contable es tratada en el documento de consulta, aunque sin concretar las partidas a tomar en consideración. Este es un punto delicado. El denominador depende, en parte, del numerador, esto es, según se tome en consideración el impuesto pagado o el devengado. Los ajustes permanentes en todo caso deben incidir sobre el denominador; los temporales solo si en el numerador se toma en cuenta el impuesto pagado, pero no si se toma el devengado.

- Cuando el tipo efectivo de gravamen es inferior al tipo de gravamen mínimo, surge un derecho de imposición a favor de la jurisdicción fiscal de la entidad matriz. El documento de consulta da tres opciones para efectuar la comparación: entidad por entidad, jurisdicción por jurisdicción, y global (*worldwide*). La exactitud, entendida como adecuación a los objetivos de política fiscal que más adelante se comentan, reside en la comparación entidad por entidad, incluso renta por renta, pero la sencillez parece apuntar hacia la comparación global, aun cuando en la misma se plantean problemas que no lo hacen en la opción entidad por entidad, en particular, como resolver el caso de las participaciones mayoritarias pero parciales. En este caso, los términos de comparación enfrentarían al tipo efectivo relativo al conjunto de la renta de fuente extranjera obtenida por el grupo multinacional, entendiendo por tal la porción de la renta consolidada imputable a las filiales extranjeras, con el tipo mínimo acordado, en el bien entendido que en el caso de participaciones mayoritarias parciales, habría que aminorar tanto el numerador como el denominador en la porción correspondiente a los intereses minoritarios. Esta operatoria permitiría una cierta compensación de fiscalidades altas con otras bajas y, por tanto, con pérdida del efecto disuasorio contra las fiscalidades privilegiadas. Todas las opciones exigen definir los impuestos que entrarían en el numerador, y la global, además, el perímetro exterior del grupo.
- Determinación de refugios seguros, basados en elementos objetivos. El documento se refiere a la tributación baja consentida en virtud de regímenes preferenciales acordes con los requisitos previstos en el informe final de la Acción 5 del proyecto BEPS; a la no consideración de la porción de beneficio imputable a activos tangibles, de manera tal que quedaría excluida de la tributación mínima global la denominada renta rutinaria; y a la escasa importancia de las operaciones vinculadas. Con todo, la admisión de los refugios seguros restaría mucha eficacia a la medida.
- El documento también alude a reglas de mínimo y a sectores específicos que quedarían excluidos. Uno de ellos podría ser el de inversión colectiva.

El sujeto pasivo o contribuyente de la imposición mínima global será cada entidad matriz, si la comparación entre el tipo mínimo de gravamen acordado y el tipo efectivo se efectúa entidad por entidad, y la entidad dominante del grupo si se efectúa de forma global.

3.2.1.2. Objetivos de política fiscal

De la imposición mínima global se espera conseguir los siguientes efectos:

- Rebajar la presión que, sobre las jurisdicciones fiscales que pretenden establecer y mantener una tributación equilibrada sobre los beneficios de las empresas, ejercen las jurisdicciones fiscales que patrocinan regímenes privilegiados con la finalidad de atraer entidades, por más que tales regímenes puedan, incluso, cumplir con los criterios de legitimidad establecidos en el informe final de la Acción 5 del proyecto BEPS. Como se ha indicado, la creación de refugios seguros o excepciones respecto de estos regímenes restaría bastante eficacia a la medida.
- Frenar la carrera a la baja de los tipos nominales de gravamen por el Impuesto sobre Sociedades.
- Morigerar la intensidad de los incentivos fiscales, incluso la de aquellos que son compatibles con los criterios de la OCDE.
- Desalentar las operaciones de desviación artificial de beneficios.

Puesto que recae exclusivamente en relación con rentas de fuente extranjera, podría contravenir el principio de no discriminación y la libertad de establecimiento. Para evitarlo, los Estados miembros de la Unión Europea deberían establecer esa imposición mínima también con carácter interno.

3.2.1.3. Derecho positivo de la imposición mínima global

La imposición mínima global guarda un apreciable parentesco con la transparencia fiscal internacional, y también con el gravamen GILTI de la reforma fiscal de la administración Trump, que más adelante se comenta. En efecto, implica la tributación de beneficios no distribuidos por parte de una entidad filial o conjunto de entidades filiales residentes en el extranjero. Sin embargo, tiene rasgos diferenciadores. El principal, y que condensa a todos los demás, es el concerniente a su naturaleza. Así, se ha de reflexionar si el derecho de imposición que de ella se deriva afecta al Impuesto sobre Sociedades o, más bien, da lugar a una figura tributaria autónoma.

El documento de consulta no aborda esta cuestión, simplemente, se limita a determinar los elementos para detectar la existencia de una tributación insuficiente de la entidad filial o entidades filiales extranjeras que justifica el nacimiento de un derecho de imposición.

La cuota tributaria de este derecho de imposición sería el resultado de multiplicar la base imponible por la diferencia entre el tipo de gravamen mínimo y el tipo de gravamen efectivo, ya que, de esta manera, se consigue el objetivo perseguido de establecer una tributación mínima. Esa base imponible ha de coincidir con la cantidad que se toma como denominador de la fracción determinante del tipo de gravamen efectivo.

Esa cuota tributaria puede sustanciarse, bien a través del Impuesto sobre Sociedades que grava a cada entidad matriz o a la entidad dominante, o mediante un impuesto *ad hoc*. La primera técnica definiría una base imponible adicional en el Impuesto sobre Sociedades sobre la que se aplicaría el tipo mínimo de gravamen y de la que se deduciría la suma de los impuestos sobre los beneficios pagados en el extranjero, esto es, de aquellos que han formado parte del numerador de la fracción determinante del tipo efectivo de gravamen. La segunda técnica adoptaría la misma estructura, pero alojada en un impuesto específico. Las dos opciones pueden confluir en la creación de un gravamen especial dentro del Impuesto sobre Sociedades, aislado de la estructura y técnica de liquidación del mismo.

La percepción de dividendos por parte de la entidad dominante procedentes de beneficios que han formado parte de la base de imposición del gravamen especial no acarrearía problema alguno si los mismos disfrutasen de exención. En otro caso, habría de establecerse alguna medida para eliminar la doble imposición. El mismo razonamiento cabe en relación con las plusvalías de cartera.

La imposición mínima global y la transparencia fiscal internacional tienen un punto en común, a saber, que sujetan a tributación rentas obtenidas por filiales extranjeras, hayan sido o no distribuidas como dividendos. El impacto efectivo de una y otra técnica sería equivalente si la transparencia fiscal internacional versase sobre todo tipo de rentas y la imposición mínima global, determinada entidad por entidad, tomase como tipo mínimo de gravamen acordado el tipo de gravamen nominal de la entidad matriz. Por tanto, las dos técnicas tributarias se fundirían en una sola, a tal punto que algunos autores han sugerido que sería más eficaz y sencillo proponer la extensión de la transparencia fiscal internacional a todo tipo de rentas, si bien se aplicaría solamente cuando la jurisdicción fiscal de la entidad objetivo no hubiera gravado a un tipo efectivo suficiente o tipo mínimo¹⁵. En otro caso, podrían convivir, si bien a efectos del *test* de comparación, la cuota derivada de la transparencia fiscal internacional se debería tomar como impuesto sobre la renta extranjera.

Por el mismo motivo, la imposición mínima global tiene un punto en común con GILTI. En efecto, ambas técnicas determinan una tributación sobre la renta de las filiales extranjeras. En la medida en que la imposición mínima global recayera sobre la renta no rutinaria, la cercanía entre ambas técnicas sería muy notable.

A diferencia de lo que acontece respecto del nuevo nexo vinculado a la economía digital, la imposición mínima global no requiere la modificación de los convenios bilaterales para eliminar la doble imposición. En efecto, la imposición mínima global no crea doble imposición ni afecta a los no residentes. Se trata de un impuesto que recae sobre la entidad dominante de un grupo multinacional, o sobre cada entidad matriz, respecto de las rentas obtenidas por las filiales extranjeras y los establecimientos permanentes, por tanto, es una imposición sobre residentes. En este sentido, los criterios favorables de la OCDE respecto de la compatibilidad de la transparencia fiscal internacional con los

15 Briand. J. Arnold. *The Evolution of Controlled Foreign Corporation Rules and Beyond* (IBFD 2019).

convenios bilaterales para eliminar la doble imposición, serían también aplicables al caso de la imposición global mínima¹⁶.

Consecuentemente, se plantea el problema de la aplicación de la imposición mínima global en relación con aquellos beneficios cuando los dividendos eventualmente pagados con cargo a los mismos disfrutarían, por convenio bilateral para eliminar la doble imposición, del método de exención. En efecto, los comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE, sugieren que no sería correcto sujetar dichos beneficios a la transparencia fiscal internacional, de manera tal que, igualmente, deberían escapar a la imposición mínima global¹⁷.

Para solventarlo sería preciso, bien excluir a las entidades filiales afectadas de la imposición mínima global o establecer que la imposición mínima global se aplicaría aun mediando tal método, siendo esta segunda solución la más respetuosa con el fundamento de la imposición mínima global.

3.2.1.4. Gestión del nuevo derecho de imposición

La gestión se realizaría por las administraciones tributarias en las que tuvieran su residencia los contribuyentes, esto es, las entidades matrices o la entidad dominante. La documentación contable necesaria para determinar los elementos de la imposición mínima global está a disposición de esas administraciones tributarias. En particular, las cuentas anuales consolidadas se presentan por la entidad dominante ante las autoridades de supervisión del país en el que reside. Por otra parte, la entidad dominante, o la entidad matriz, disponen de las cuentas anuales de las entidades filiales así como de los establecimientos perma-

16 Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE. Comentarios 1.23; 7.14; 10.37. Informe final de la Acción 3 del proyecto BEPS: *Un número significativo de países ha adoptado una normativa en materia de transparencia fiscal internacional –CFC– para combatir el uso de sociedades extranjeras controladas. Aunque el contenido de cada normativa sobre transparencia fiscal internacional –CFC–, hoy en día considerada en el ámbito internacional como un instrumento legítimo para proteger la base imponible nacional, varía considerablemente en función del país, todas ellas comparten un rasgo común, y es que permiten que un Estado contratante grave a sus residentes por la renta atribuible a su participación en determinadas entidades extranjeras. A veces se ha argumentado, basándose en cierta interpretación de determinadas disposiciones del Convenio como el apartado 1 del artículo 7 y el apartado 5 del artículo 10, que el citado rasgo común de las normativas sobre transparencia fiscal internacional –CFC– es contrario a dichas disposiciones. Sin embargo, puesto que este tipo de normativa da lugar a que un Estado grave a sus propios residentes, el apartado 3 del artículo 1 confirma que no contraviene los convenios. Se puede llegar a esta misma conclusión respecto de los convenios que no integren una cláusula similar a la del apartado 3 del artículo 1; por las razones explicadas en los párrafos 14 del Comentario al artículo 7 y 37 del Comentario al artículo 10, la interpretación según la cual estos artículos impedirían la aplicación de la normativa sobre transparencia fiscal internacional –CFC– no es conforme al texto del apartado 1 del artículo 7 y el apartado 5 del artículo 10. Tampoco puede mantenerse esta interpretación cuando se leen estas disposiciones en su contexto. Por ello, aunque algunos países hayan considerado que es útil precisar expresamente en sus convenios que la normativa sobre transparencia fiscal internacional –CFC– no es contraria al Convenio, dicha precisión es innecesaria. Se reconoce que la normativa sobre transparencia fiscal internacional –CFC– que presenta esta configuración no contraviene las disposiciones del Convenio.*

17 Informe final de la Acción 3 del proyecto BEPS: *los Estados deberían, por ello, revisar cuidadosamente las correspondientes normas de los convenios fiscales al diseñar las normas CFC a los efectos de garantizar que no están inopinadamente obligados a aplicar el método de exención a las rentas que ellos desean gravar bajo las normas CFC*

nentes. En esas cuentas están registrados los impuestos sobre los beneficios pagados y devengados.

En suma, la gestión de la imposición global mínima no ofrece las dificultades que se atisban respecto del nuevo nexo del *Pillar I*.

3.2.2. La imposición mínima de rentas pagadas (tax on base eroding payments)¹⁸

La imposición mínima de rentas pagadas consta de dos propuestas complementarias:

- No deducción de gastos o tributación en la fuente sobre pagos en operaciones vinculadas cuando el ingreso correspondiente está insuficientemente gravado (*undertaxed payment rule*).
- Retención en la fuente y denegación del convenio respecto de las rentas correspondientes a los pagos cuando el ingreso correspondiente esté insuficientemente gravado (*subject to tax rule*). Se indica que solo recaerá sobre ciertas rentas (*certain items of income*).

Las dos medidas están diseñadas para que la jurisdicción fiscal de la fuente proteja la base imponible de su sistema de imposición sobre la renta.

En la actualidad, esta protección, desde la perspectiva de la jurisdicción fiscal de la fuente, está encomendada a las normas generales antiabuso, a las normas objetivas limitativas de la deducción de ciertos gastos, señaladamente los de carácter financiero, y ciertas normas antiabuso específicas, y desde la perspectiva de la jurisdicción fiscal del perceptor del ingreso, al cumplimiento de los criterios de la OCDE y de la Unión Europea relativos al desmantelamiento de los regímenes fiscales dañinos¹⁹. Ahora, la OCDE propone una protección adicional que descansa en el hecho objetivo de la tributación insuficiente del ingreso correlativo al gasto.

3.2.2.1. No deducción de gastos o retención (*undertaxed payment rule*)

3.2.2.1.1. Elementos básicos de la no deducción del gasto

La determinación del gravamen insuficiente se realiza a través del tipo efectivo de gravamen al que esté sujeta la renta asociada al ingreso correspondiente al gasto. Ese tipo efectivo de gravamen podría ser diferente al tipo efectivo de gravamen al que se sujeta la renta total de la entidad perceptora del ingreso. Si

¹⁸ Program of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy (OECD G/20) Chapter III:3

¹⁹ PLAN DE ACCIÓN BEPS – ACCIÓN 5: COMBATIR LAS PRÁCTICAS TRIBUTARIAS PERNICIOSAS, TENIENDO EN CUENTA LA TRANSPARENCIA Y LA SUSTANCIA

el tipo efectivo es inferior al tipo mínimo acordado, el gasto no sería fiscalmente deducible.

Esta medida es extremadamente rigurosa. Llevada hasta sus últimas consecuencias podría desalentar las operaciones realizadas con entidades vinculadas extranjeras que tributan a tipos de gravamen reducidos, aun cuando las mismas tuvieran pleno sentido económico. Por otra parte, la no deducción del gasto, en su totalidad, implica el típico error de salto.

Se solapa con las reglas antihíbridos que impiden la deducción del gasto por causa de que el correspondiente ingreso no está computado como tal por causa de la existencia de un instrumento híbrido o de una entidad híbrida, pero va más allá, por cuanto rechaza la deducción de un gasto aun cuando haya generado un ingreso.

Se aparta radicalmente de las reglas de la OCDE relativas a la deducción de gastos en operaciones vinculadas. En efecto, de acuerdo con el principio de libre concurrencia, solamente podrían ser rechazados aquellos gastos derivados de operaciones que no hubieran sido pactadas entre partes independientes.

También contradice la técnica tributaria en materia de deducción de gastos, puesto que podrá impedir la deducción de aquellos que, aunque sean necesarios para la obtención de los ingresos, se correspondan con ingresos insuficientemente gravados, desvirtuándose así el aspecto material del hecho imponible.

En fin, restaría importancia a los trabajos de la propia OCDE relativos a la identificación de los regímenes fiscales perjudiciales, por cuanto el combate contra los mismos se situaría en sede de la jurisdicción fiscal que los padece, antes que en aquella que los establece.

3.2.2.1.2. Derecho positivo de la no deducción del gasto

La adopción de esta medida requiere la configuración de un nuevo gasto fiscalmente no deducible a los efectos de determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades. La norma correspondiente podría ubicarse en el artículo 15 o en el 18 de la Ley 27/2014, preferiblemente en el primero, pues el fundamento de la no deducción es la tributación insuficiente, siendo la vinculación una circunstancia condicionante.

El nuevo gasto fiscalmente no deducible absorbería lo establecido en el actual artículo 15 j) de la Ley 27/2014, en la medida en que el tipo mínimo acordado fuere el 10 por ciento o superior. No lo haría en relación con la no deducción de los gastos financieros en operaciones vinculadas relativas a la transmisión intragrupo de participaciones, del artículo 15 h) de la propia Ley 27/2014, por cuanto esta no deducción opera con independencia de la tributación de los intereses en sede de la entidad perceptora.

El nuevo gasto fiscalmente no deducible violentaría el principio de no discriminación si únicamente afectara a las relaciones transfronterizas. Por tanto, debería incidir también respecto de las relaciones puramente internas, ade-

cuándose así tanto a los convenios bilaterales para eliminar la doble imposición como al Derecho de la Unión Europea.

3.2.2.1.3. Gestión de la no deducción del gasto

Correspondería a la jurisdicción fiscal de la entidad que soporta el gasto, la cual, para determinar el tipo efectivo de gravamen, deberá tomar en consideración la información *insita* en la documentación contable de la entidad perceptora del correspondiente ingreso, a cuyo efecto debería establecerse la oportuna obligación formal de colaboración.

3.2.2.2. Retención e inaplicación del convenio (subject to tax rule)

3.2.2.2.1. Elementos básicos de la retención e inaplicación del convenio

A diferencia de la medida de no deducción del gasto, la retención e inaplicación del convenio se aplicaría respecto de todo pago que generase un ingreso insuficientemente gravado, mediare o no relación de vinculación entre las partes concernidas.

La medida confiere un derecho de imposición a la jurisdicción fiscal de la fuente cuando la de la residencia grava insuficientemente. La insuficiencia del gravamen se determina comparando el tipo mínimo acordado con el tipo efectivo de gravamen al que está sujeta la renta derivada del ingreso correlativo al pago.

No implica transferir la competencia para gravar desde la jurisdicción fiscal de la residencia del perceptor a la jurisdicción fiscal de la fuente, sino la habilitación a esta jurisdicción fiscal para gravar cuando aquella no lo haga suficientemente.

Está pensada especialmente en relación con los pagos inherentes a ciertos gastos, tales como intereses y cánones, pero no respecto de aquellos relativos al tráfico comercial.

También podría recaer sobre los dividendos, pero en ese caso entraría en claro conflicto con el método de exención, que no es sino una técnica reconocida para eliminar la doble imposición. La misma reflexión cabe en relación con las plusvalías de cartera.

Esta medida se podría solapar con la anterior. Téngase en cuenta que las dos se desencadenan por el mismo hecho, a saber, la tributación insuficiente de la entidad perceptora de los ingresos, y que su efecto práctico es exigir una tributación adicional, ya sea en la imposición personal del pagador o por vía de retención e inaplicación del convenio bilateral para eliminar la doble imposición.

No sería apropiado que un gasto, además de ser no deducible por causa de la *undertaxed payment rule* sufriera una retención o la pérdida del derecho al convenio por causa de la *subject to tax rule*. Ese solapamiento solo sería admisible en aquellos casos en los que el gasto es consecuencia de una operación fraudulenta. Entonces, sería correcto negar la deducción del gasto en cuanto fuere necesario para eliminar la ventaja fiscal antijurídicamente pretendida, restaurándose así la legalidad en relación con la imposición personal y, además, también lo sería gravar al no residente que obtuvo una renta en el territorio de la jurisdicción fiscal donde reside la entidad pagadora.

Las dos medidas comparten la necesidad de atender a ciertas particularidades, tales como la no tributación de las entidades transparentes y la exención de las instituciones de inversión colectiva o de las entidades no lucrativas. Las dos primeras podrán resolverse, aun con todas las dificultades que ello implica, atendiendo a la tributación de los socios o partícipes, en tanto que la tercera tal vez sea merecedora de una excepción absoluta.

La particularidad más problemática probablemente sea la pertinencia de establecer una excepción a favor de los regímenes fiscales favorables que cumplen con las reglas de legitimidad que se deducen del informe final de la Acción 5 del proyecto BEPS. Este último aspecto es especialmente delicado. En efecto, podría parecer inconsistente admitir que un determinado régimen fiscal no es merecedor del reproche de determinar competencia fiscal desleal y, al tiempo, que el gravamen insuficiente provocado por el mismo implicara la aplicación de las medidas de la imposición mínima de rentas pagadas. Más adelante se aborda esta cuestión.

3.2.2.2.2. Derecho positivo de la retención e inaplicación del convenio

Su instrumentación requeriría, de una parte, el establecimiento de una retención en la fuente, y de otra, la modificación de los convenios bilaterales para eliminar la doble imposición.

Así, en el IRNR habría que establecer una regla en cuya virtud las exenciones actualmente vigentes estarían supeditadas a la tributación suficiente en sede de la entidad perceptora de los ingresos correspondientes. No obstante, el respeto debido a la Directiva de intereses y cánones impediría restringir la exención prevista en el artículo 14.1.m) del TRIRNR.

Los convenios bilaterales para eliminar la doble imposición internacional también deberían ser modificados, para supeditar la limitación a la imposición en la jurisdicción fiscal de la fuente a la tributación suficiente en la jurisdicción fiscal de la residencia y, tal vez, para conferir la competencia para gravar a la primera jurisdicción fiscal en caso de que la segunda no lo haga suficientemente.

3.2.2.2.3. Gestión de la retención e inaplicación del convenio

Corresponde a la jurisdicción fiscal en la que reside la entidad que efectúa el pago. A esta entidad, sin embargo, a diferencia de lo que acontece en relación con la no deducción del gasto, no se le puede imponer obligación formal alguna en orden a determinar el tipo efectivo de gravamen, en la medida en que las cantidades pagadas pueden proceder de operaciones realizadas con terceros. En este sentido, la jurisdicción fiscal de la entidad pagadora deberá contar con la cooperación de la jurisdicción fiscal de la entidad perceptora del correlativo ingreso.

3.2.2.3. La imposición mínima de rentas pagadas frente a la competencia fiscal

Tras el informe final de la Acción 5 del proyecto BEPS todo régimen fiscal que, además de no estar aislado del sistema general de tributación, beneficie exclusivamente a actividades efectivamente realizadas en el territorio de la jurisdicción fiscal que lo haya establecido, esto es, que conjugue nexo territorial y sustancia económica, no será considerado como determinante de competencia fiscal perjudicial y, por lo tanto, podrá ser mantenido, en cuanto reputado correcto. Será el caso, entre otros, del *patent box* ajustado a los criterios del citado informe, o de la deducción de los intereses nacionales.

Sin embargo, un régimen fiscal de ese tipo podrá ser determinante de una tributación insuficiente, a los efectos de la imposición mínima de rentas pagadas (*tax on base eroding payments*) ¿Sería lógico que un régimen fiscal privilegiado reputado correcto a la luz del informe final de la Acción 5 del proyecto BEPS, pudiera ser la causa de una tributación insuficiente a efectos de la imposición mínima de rentas pagadas? ¿Sería lógico que un régimen fiscal común reputado correcto a la luz del informe final de la Acción 5 del proyecto BEPS, pudiera ser la causa de una tributación insuficiente a efectos de la imposición mínima de rentas pagadas por razón de un tipo de gravamen reducido?

Ciertamente, la respuesta a las dos preguntas ha de ser negativa. Si el informe final de la Acción 5 define, por exclusión, un marco de corrección, huelga la imposición mínima de rentas pagadas desencadenada por la tributación derivada de un régimen fiscal comprendido en aquel, pero si la imposición mínima de rentas pagadas se retira para no interferir en ese marco de corrección, huelga la propia imposición mínima de rentas pagadas pues, en efecto, quedaría reducida al caso patológico de los regímenes fiscales privilegiados no desmantelados o al no menos patológico de las entidades ficticiamente residentes en una determinada jurisdicción fiscal.

En el fondo, lo que sucede es que la técnica de controlar y desmantelar las medidas fiscales tachadas de ser determinantes de competencia fiscal perjudicial (*harmful tax competition*) y la técnica de la imposición mínima de rentas pagadas, responden a filosofías incompatibles.

La primera, acepta la competición entre jurisdicciones fiscales, con tal que la misma sea, por decirlo brevemente, limpia, en tanto que la segunda rechaza absolutamente esa competición más allá de un cierto umbral, determinado por el tipo mínimo acordado. Hasta el mismo no hay competición, más allá sí la hay, aun cuando se haga a través del tipo nominal de gravamen o de regímenes fiscales respetuosos con el nexo territorial y la sustancia.

Aceptar la competición limpia, y rechazar de plano la competición más allá de un cierto umbral no son dos posiciones del mismo vector, sino que pertenecen a vectores distintos.

Este es un punto trascendental que afecta no solo a la imposición mínima de rentas sino a la imposición mínima global, esto es, al segundo componente (*Pillar II*) de la agenda de la OCDE. El repliegue de la imposición mínima global y de la imposición mínima de rentas pagadas frente a los regímenes fiscales no perjudiciales, en el sentido del informe final de la Acción 5, echaría bastante agua al vino.

3.3. Consideración conjunta del nuevo nexo y la imposición mínima global y de rentas pagadas

Las dos técnicas tributarias conceden nuevos derechos de imposición, sea a favor de la jurisdicción de la fuente (nuevo nexo, imposición mínima de rentas pagadas) o de la jurisdicción de la residencia (imposición mínima global). Los nuevos derechos de imposición concedidos a la jurisdicción de la fuente minoran la intensidad de los ya establecidos a favor de la jurisdicción fiscal de la residencia, en la medida en que se entienda, como así parece pertinente, que la misma deba adoptar las medidas pertinentes para eliminar la doble imposición. Por el contrario, el nuevo derecho de imposición concedido a la jurisdicción fiscal de la residencia no provoca mengua alguna del derecho de imposición de las jurisdicciones fiscales en las que residen las entidades filiales insuficientemente gravadas.

El derecho de imposición concedido por el primer componente de la agenda de la OCDE (*Pillar I*) supone una auténtica revolución en el sistema de tributación internacional sobre los beneficios. Ahora bien, el impacto de esa revolución depende del ámbito de aplicación del nuevo nexo a favor de las denominadas jurisdicciones fiscales de mercado o titulares de dicho nuevo nexo. Tanto mayor sea ese ámbito tanto mayor será aquel impacto. En la actualidad permanece laxamente determinado. Se intuye, no obstante, que una vez superado el nexo de la presencia física, el portillo de la presencia remota significativa y sostenida irá ganando terreno. Este es un punto especialmente delicado, que podría desatar un conflicto larvado entre las jurisdicciones fiscales de la residencia y las jurisdicciones fiscales de mercado.

Por el contrario, los derechos de imposición dimanantes del segundo componente de la agenda de la OCDE, no implican una ruptura del vigente sistema de tributación internacional sobre los beneficios, sino una respuesta muy enérgica tendente a neutralizar los comportamientos irregulares de algunos grandes

grupos multinacionales consistentes en la desviación de rentas hacia entidades que tributan en régimen privilegiado.

Ni el nuevo nexo (*Pillar I*) ni la imposición mínima (*Pillar II*) frenarán el establecimiento de la residencia de entidades dominantes en jurisdicciones fiscales benévolas, en la medida en que las rentas se obtengan, precisamente, en esas jurisdicciones fiscales. Para cercenar esta clase de competencia fiscal, de la que puede ser ejemplo la FDII norteamericana, sería necesario adoptar una suerte de impuesto para la globalización, cuyos elementos básicos fueran los siguientes:

- Sujeto pasivo: la entidad matriz o dominante del grupo fiscal.
- Base imponible: el beneficio consolidado, corregido en ciertas partidas fiscales.
- Tipo de gravamen: el internacionalmente acordado.
- Créditos de impuesto: los impuestos que hayan recaído sobre las rentas de las distintas entidades del grupo.

Este tipo de impuesto acepta la filosofía de la imposición mínima global, pero da un paso más, en la medida en que recae también sobre la renta de la entidad matriz o dominante del grupo fiscal.

La implantación de las medidas contenidas en la agenda de la OCDE debería determinar la desaparición de los impuestos que gravan actualmente los ingresos derivados de la prestación de determinados servicios digitales, así como de las nuevas figuras de establecimientos permanentes asociados a la imposición de la economía digital y, en fin, de los impuestos sobre las rentas desviadas, de las que más adelante se ofrece una breve noticia. Este puede ser el intercambio político latente tras el programa de la OCDE. Se visualiza en la actual pugna entre Francia y los Estados Unidos, en relación con el impuesto francés sobre determinados servicios digitales.

Ese intercambio político, además de pacificar tales pugnas, pondrá orden en el sistema de tributación internacional sobre los beneficios, actualmente seriamente dañado por los impuestos aludidos.

4. Las iniciativas armonizadoras de la Unión Europea

La acción de la Unión Europea en el campo de la armonización de la tributación internacional sobre los beneficios se despliega en dos frentes:

- El proyecto sobre una base imponible común consolidada.
- El proyecto relativo a la tributación de la economía digital.

4.1. Proyecto sobre una base imponible común consolidada (BICCIS)

La tributación sobre una base imponible común consolidada (*BICCIS*) es el proyecto principal de la UE. Su esencia consiste en la distribución de la renta del grupo de empresas europeo entre las jurisdicciones fiscales europeas en las que tiene presencia, en base a una fórmula de reparto predeterminada. No crea un nuevo nexo de imposición, a diferencia de la actual agenda de la OCDE, pero sí una nueva regla de atribución de beneficios que prescinde del principio de libre concurrencia.

Se desgaja en dos propuestas de directiva del Consejo, una relativa a la base imponible común²⁰ y otra a la consolidación²¹.

El proyecto *BICCIS* nació en 2001 con el objetivo primordial de superar las distorsiones que la diversidad de impuestos sobre sociedades podía infligir al desenvolvimiento del mercado único²². En 2011, la Comisión presentó una propuesta de directiva que no obtuvo la necesaria unanimidad. El relanzamiento del proyecto *BICCIS* en 2016 se justifica, también, en combatir el desplazamiento artificioso de beneficios en el seno de los grupos multinacionales europeos, en línea con el objetivo del proyecto BEPS de la OCDE.

La exposición de motivos de las dos propuestas de directiva anclan aquellos objetivos en el escenario de la globalización²³:

- La diversidad de impuestos sobre los beneficios de las sociedades plantea costes de transacción para el comercio y la inversión transfronterizos. Por tanto, esa diversidad debe ser reconducida a la unidad, por más que ello suponga una merma a las capacidades de política fiscal que a los Estados miembros procura el control sobre tales impuestos.
- La globalización del entorno económico, concretada en la libertad de movimiento de los factores de la producción, y asentada en las libertades de establecimiento y de movimiento de capitales, ha deparado oportunidades a la planificación fiscal agresiva. Por tanto, para evitar pérdidas de recaudación y distorsiones perturbadoras, es preciso neutralizar los efectos de dicha planificación.

20 Com (2016) 685 final (25.10.2016)

21 Com (2016) 683 final (25.10.2016)

22 *Commission Staff Working Paper. Company Taxation in the Internal Market* (COM(2001)582 final)

23 Párrafo entresacado de la exposición de motivos:... *la propuesta BICCIS de 2011 permitiría por tanto a las empresas considerar la Unión un mercado único a efectos del Impuesto sobre Sociedades y, de ese modo facilitaría su actividad transfronteriza y fomentaría el comercio y la inversión...En los últimos tiempos, la comunidad internacional ha podido constatar que las normas vigentes en relación con el impuesto sobre sociedades ya no se adaptan a la coyuntura actual...el entorno económico está cada vez más globalizado, ha adquirido mayor movilidad y se ha informatizado en mayor medida...la disparidad de los sistemas nacionales del impuesto sobre sociedades ha permitido que, a lo largo de la pasada década, prosperase la planificación fiscal agresiva...a los Estados miembros les resulta cada vez más difícil valerse de medidas unilaterales para luchar eficazmente contra las prácticas de planificación fiscal agresiva a fin de proteger de la erosión sus bases imponibles nacionales y hacer frente al traslado de beneficios...paralelamente a la vertiente de la lucha contra la elusión fiscal de la BICCIS, el proyecto reactivado seguiría manteniendo sus características de sistema del impuesto sobre sociedades destinado a facilitar el comercio y la inversión transfronterizos en el mercado interior...*

- Los Estados miembros no pueden hacer frente, por sí solos, a los desafíos que la globalización ha proyectado respecto del Impuesto sobre Sociedades ni, por ende, alcanzar los objetivos adecuados, sino que se precisa la acción de unas instituciones que, como las comunitarias, por su ámbito de influencia política, sean más hábiles para establecer normas al efecto.

En 2001, el proyecto BICCIS se presentaba como un instrumento para remover los obstáculos que la pluralidad de impuestos sobre sociedades pudiera implicar para los grupos de empresas con proyección europea. Quince años después, el proyecto BICCIS se presenta, además, como un instrumento útil para contrarrestar las mermas recaudatorias derivadas de la planificación fiscal agresiva. La causa del nuevo enfoque está, sin duda, en el impacto que la Gran Recesión ha tenido sobre la percepción de la opinión pública y de los principales líderes políticos, agrupados en el G20, respecto de la legitimidad de las operaciones de planificación fiscal agresiva realizadas por algunas empresas multinacionales. Con todo, el proyecto BICCIS va más allá de ser un instrumento supuestamente útil contra la planificación fiscal agresiva para constituir, en sí mismo, un modelo específico de tributación de los beneficios de las entidades jurídicas en el plano internacional²⁴.

La literatura existente en torno al mismo muestra que no cabalga sobre sus propios méritos sino, más bien, sobre las dificultades crecientes que la tributación basada en el principio de empresa separada asistido por el principio de libre concurrencia, encuentra en el contexto de una economía global en la que los modelos tradicionales de negocio ceden el paso a otros relacionados con las nuevas tecnologías y los activos intangibles²⁵.

4.1.1. La base imponible común

4.1.1.1. Elementos básicos de la base imponible común

Una selección de los elementos más destacados de la base imponible común debería atender, por una parte, a su proximidad o alejamiento con los de la Ley 27/2014, y por otra, a su función en relación con los aspectos internacionales de la imposición sobre los beneficios. Atendiendo al criterio precedente, cabe destacar:

24 López Rodríguez. J. *Las aportaciones desde la UE al futuro del Impuesto sobre Sociedades* (capítulo XIII de la obra colectiva *Imposición sobre el beneficio empresarial: evolución reciente y perspectivas de futuro*. Fundación Impuestos y Competitividad..

25 Clausing. K, Avi-Yonah. R, Durst. M. *Allocating Business Profits for Tax Purposes: A Proposal to adopt a Formulary Profit Split: Under our proposal, the U.S. tax base for multinational corporations would be calculated based on a fraction of their worldwide incomes. This fraction would be the sum of (1) a fixed return on their expenses in the United States and (2) the share of their worldwide sales that occur in the United States. This system is similar in significant respects to the current «residual profit split» method of the U.S. transfer pricing regulations and the OECD Guidelines, as well as to the current method that U.S. states use to allocate national income across states.*² *The state system arose due to the widespread belief that it was impractical to account separately for the economic activity supposedly earned in each state when states are highly integrated economically. Similarly, in an increasingly global world economy, it is difficult to assign profits to individual countries, and attempts to do so are fraught with opportunities for tax avoidance.*

- A diferencia del Impuesto sobre Sociedades de la ley 27/2014, el resultado contable no constituye el elemento nuclear de la base imponible. Probablemente se ha entendido que la armonización contable no es lo suficientemente intensa como para permitir una base de partida de esa textura. Sin perjuicio de ello, el articulado recoge bastantes conceptos o criterios que proceden de la regulación contable: Principios de realización, uniformidad, e independencia de ejercicios (art 6); principio de devengo (art 15); principio del precio de adquisición, excepcionalmente valor de mercado (arts. 20 y 21); principio de prudencia manifestado en provisiones deducibles por obligaciones probables de importe estimado fiable, pero no deducibles las relativas a pérdidas contingentes o a futuros incrementos de costes (art 23), e igualmente manifestado en la valoración de existencias y productos en curso por el valor menor entre el coste y el valor neto realizable (art 27). La provisión para pensiones se deja a cada Estado miembro.
- Exención de dividendos, plusvalías de cartera significativas (participación 10%), y rentas de establecimientos permanentes (art 8 c) d) y e). Cláusula *swicht over* (art 53). Las pérdidas de establecimientos permanentes en Estados terceros no son computables (art 12 j). El deterioro de las acciones no es deducible (art 38.b). Todo lo anterior está en línea con lo previsto en la Ley 27/2014. Sin embargo, no está restringido el cómputo de las pérdidas derivadas de la transmisión de la participación. Así pues, se consagra el método de exención, frente al de imputación, a los efectos de eliminar la doble imposición económica.
- Deducción del gasto por I+D+i aumentado porcentualmente (25%, 50% o 100%), según los casos (art 9). Sin embargo, no está recogido el denominado *patent box*, a diferencia de lo previsto en la ley 27/2014
- Amortización individual lineal, según coeficientes establecidos por grandes grupos de activos y, con carácter residual, por el sistema de *pool*, esto es, sobre una base de amortización móvil (valor fiscal inicial + adquisiciones-enajenaciones) con un porcentaje del 25% (art 33). El inmovilizado intangible según su vida legal y, no estando determinada, 15 años. Las plusvalías no se gravan, aplicándose a la disminución de la base de amortización del activo o activos en los que se reinvierte (art 35). La Ley 27/2014, desconoce el sistema de *pool*, y también el diferimiento por reinversión de plusvalías.
- Limitación de la deducción de intereses al 30% de una base de cálculo constituida por el ebitda, sin cláusula de escape por referencia al grupo (art 13), en línea con lo previsto en la ley 27/2014, si bien no se integran en la base de cálculo los dividendos de participaciones significativas.
- Reconocimiento escueto del principio de libre competencia, en términos parecidos a los contenidos en la ley 27/2014, pero sin precisiones en cuanto a los métodos de aplicación (art 57).

- Cláusula antiabuso de carácter general, similar a la establecida en la Directiva 2016/1164 (art 58), homologable con la prevista en el artículo 15 de la Ley General Tributaria.
- Transparencia fiscal internacional por el sistema de categoría de rentas (art 59), en términos similares a los previstos en la Ley 27/2014.
- Asimetrías híbridas, según el modelo de la Directiva 2016/1164 (art 61), por tanto, bastante más amplia que la regulación de la Ley 27/2014.
- Tributación de salida (art 29), en lo esencial similar a la prevista en la ley 27/2014.
- Las pérdidas de las entidades asociadas son imputables, así como las de establecimiento permanente, pero con reintegro en 5 años (art 42). La Ley 27/2014 rechaza la imputación de pérdidas.

A grandes rasgos, la base imponible común no contiene novedades relevantes respecto de la base imponible de la Ley 27/2014, a excepción de la denominada bonificación por crecimiento e inversión, que es objeto del siguiente subapartado.

4.1.1.2. Especial consideración de la bonificación por crecimiento e inversión (BCI)

La bonificación por crecimiento e inversión (art 11) es una modalidad de la denominada *Allowance for Corporate Equity* (deducción ACE)²⁶. La deducción ACE consiste en excluir de la base imponible la remuneración libre de riesgo de los fondos propios, de manera tal que el impuesto recaiga sobre la renta económica. Supone un alejamiento radical del modelo tradicional de Impuesto sobre Sociedades, en el que los intereses son deducibles y los dividendos no.

El contrapunto del modelo ACE, o BCI en términos de la propuesta de directiva, es el modelo CBIT, propuesto por el Tesoro norteamericano en 1992²⁷ que, en esencia, toma como base imponible el resultado de explotación en lugar del resultado contable, de manera tal que todas las partidas que componen el resultado financiero son irrelevantes.

La BCI convoca a una reflexión respecto de las relaciones entre los sistemas ACE, al que se aproxima el BCI, y el CBIT, en cuanto sistema opuesto. Véanse unas cuantas características:

- En términos de racionalidad económica, el modelo ACE es superior al CBIT, por cuanto el primero, al recaer exclusivamente sobre la renta económica, no desincentiva la inversión.

²⁶ Albi Ibáñez. E. *Criterios para una reforma del Impuesto sobre Sociedades* (Fedea)

²⁷ Department of the US Treasury. *Integration of the individual and corporate tax systems, Taxing business income once*. Washington DC1992

- Los dos modelos son neutrales frente a la composición de las fuentes de financiación. El CBIT prescinde totalmente del impacto del coste de uso de los capitales, en tanto que el ACE admite la deducción del coste de uso de los capitales, recomponiendo la neutralidad mediante una deducción nominal sobre fondos propios.
- El modelo CBIT, en cuanto, básicamente, recae sobre el resultado de explotación, es mucho más sencillo que el sistema ACE, cuya aplicación requiere el cálculo de una deducción nocional.
- El modelo CBIT es más robusto que el ACE frente a la planificación fiscal agresiva, ya que es inmune a todas aquellas operaciones irregulares canalizadas a través del resultado financiero.
- El rendimiento recaudatorio es un aspecto muy relevante. A igualdad de recaudación, el modelo ACE debe tener un tipo de gravamen mucho más elevado que el modelo CBIT²⁸. Por tanto, el modelo ACE contradice las políticas de ensanchamiento de bases imponibles y reducción de tipos de gravamen, fundamentadas en el impacto disuasorio de los tipos de gravamen altos²⁹.
- En fin, la deducción ACE podría ser una palanca de la planificación fiscal agresiva. En efecto, procura una partida deducible capaz de neutralizar resultados que han podido generar gastos en sede de entidades residentes en otras jurisdicciones fiscales.

4.1.1.3. La posición franco-alemana

El proyecto BICCIS ha recibido el apoyo explícito de Francia y Alemania, mediante una nota hecha pública en 2018³⁰, si bien con énfasis inmediato en la base imponible común antes que en la consolidación y la distribución. En esa nota se proponen correcciones importantes respecto de la configuración de la base imponible común. He aquí las principales:

- Extender el campo de aplicación de la norma armonizadora a todos los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades de los respectivos Estados miembros.
- Establecer una norma general en virtud de la cual, sin perjuicio de las normas específicas concernientes a los ingresos y gastos, la base imponible se determine de acuerdo con los principios contables. Enlaza con lo previsto en el artículo 10.3 de la Ley 27/2014.
- Rechazo de la inclusión en la base imponible de incentivos al I+D+i, sin perjuicio de la posibilidad de los Estados miembros de establecerlos fuera del ámbito de la norma armonizada.

28 Ruud A. De Mooij. *Tax Biases to Debt Finance: Assessing the Problem, Finding Solutions* (IMF, 2011),

29 Finke and Heckmeyer. *Assessing impact of ACE and CBIT Regimes on Heterogeneous Firms and Aggregated Tax Revenue* (2010).

30 German-French Common Position Paper on CCTB Proposal (2018)

- Rechazo de la bonificación por crecimiento e inversión (BCI).
- Alusión a la conveniencia de aproximar los tipos de gravamen
- Rechazo de la amortización por el sistema de pool.
- Limitación a la compensación de pérdidas.
- Cláusula de escape, basada en la estructura financiera del grupo, correctora de la norma limitativa de la deducción de intereses basada en un porcentaje (30%) sobre el ebitda.

Por otra parte, en la nota franco-alemana se deslizaron dos ideas que, en cierto modo, anunciaban el posterior proyecto de la OCDE en materia de imposición mínima global, así como a la imposición mínima de rentas pagadas:

- Apoyo a la idea de tributación mínima efectiva. Partiendo de las normas sobre transparencia fiscal internacional contenidas en la Directiva 1164/2016, Francia y Alemania promueven la introducción de un instrumento efectivo que evite la explotación injustificada de los tipos de gravamen diferentes.
- Limitación a la deducción de intereses, cánones y otras remuneraciones pagadas a entidades residentes en jurisdicciones fiscales que tengan establecido un régimen fiscal preferencial que determine una tributación por debajo de un cierto porcentaje.

4.1.1.4. Las medidas de la Directiva 2016/1164

La Directiva 2016/1164, ha recogido ciertas medidas contenidas en la propuesta de directiva sobre una base imponible común, alineadas con el proyecto BEPS. En un tiempo record ha introducido cuatro normas armonizadoras de gran relevancia:

- Barrera de intereses, cuantificada en el 30% del ebitda, sin incluir dividendos procedentes de participaciones significativas (5%), con referencia opcional al endeudamiento de grupo. Motivará la modificación del artículo 16 de la Ley 27/2014, al objeto de excluir de la base de cálculo a los dividendos procedentes de participaciones significativas.
- Transparencia fiscal internacional. Tipifica las rentas afectadas en base al criterio de la rentas pasivas, excepto por lo que se refiere a las rentas derivadas de actividades crediticias, financieras y aseguradoras, las cuales, sin embargo, podrán ser excluidas en virtud de la cláusula general de escape, fundamentada en la realización de actividades económicas mediante el oportuno apoyo de medios humanos y materiales. Esta cláusula es obligatoria en relación con la Unión Europea, y opcional para el resto. Alternativamente, la renta afectada puede ser únicamente la derivada de una traslación artificiosa de beneficios. Esta opción vacía de contenido a la transparencia fiscal internacional y, tal vez por ello, países

tradicionalmente opuestos a la misma, tales como Bélgica, Luxemburgo e Irlanda, hayan prestado su conformidad. Motivará una leve modificación del artículo 100 de la Ley 27/2014.

- Tributación de salida. Las plusvalías tácitas se pueden liquidar, pero su integración en la base imponible se efectuará a lo largo de cinco años a partes iguales, con intereses pero sin garantías a menos que existieran evidencias notorias de impago. Motivará la modificación del artículo 19 de la Ley 27/2014.
- Asimetrías híbridas. Comprende instrumentos híbridos y entidades híbridas. Por tanto, habrán incorporarse nuevos supuestos a los ya existentes en la Ley 27/2014

También tipifica una norma antiabuso de carácter general, aplicable exclusivamente respecto del Impuesto sobre Sociedades, similar a la contenida en el artículo 15 de la Ley General Tributaria. Por tanto, no será necesaria su transposición.

4.1.2. La base imponible común consolidada y su distribución

4.1.2.1. La determinación de la base imponible común consolidada

La base imponible común es el primer eslabón del proyecto BICIS; el segundo es referir esa base imponible común al grupo de entidades residentes en algún Estado miembro o grupo europeo, obteniendo así la base imponible común consolidada; y el tercero, distribuir esa base imponible común entre aquellas entidades.

El grupo europeo se forma en función de una relación de voto del 50% acompañada de una relación de participación del 75 %. La entidad dominante del grupo europeo será la entidad que encabece dicha relación. Esta entidad, si es residente en algún Estado miembro, tendrá la consideración de contribuyente principal y, caso de no serlo, lo será cualquier otra entidad del grupo europeo, designada al efecto (art 3.11). El contribuyente principal está llamado a realizar las obligaciones de gestión, y lo hará frente a la administración tributaria de la jurisdicción fiscal en donde tenga su residencia que, por tal razón, tiene conferida la consideración de autoridad tributaria principal (art 3.27).

La base imponible del grupo se determina agregando las bases imponibles de todas y cada una de las entidades pertenecientes al grupo europeo, y practicando las eliminaciones propias del proceso de consolidación (arts. 7 y 9).

4.1.2.2. La distribución de la base imponible común consolidada

La base imponible común consolidada se distribuye entre las distintas entidades o establecimientos permanentes del grupo europeo según una fórmula de reparto predeterminada, compuesta de tres factores, a saber, activos poseídos

en sentido económico de naturaleza tangible, número de empleados y sus salarios, y ventas por destino (artículo 28).

Las ventas se imputan en función del destino de los bienes o servicios objeto de las mismas, de manera tal que las realizadas en jurisdicciones fiscales comunitarias donde el grupo no tenga presencia o en jurisdicciones fiscales terceras se imputan a las entidades del grupo europeo en función de los otros dos factores (art 38). No se computan las rentas exentas, intereses, dividendos, cánones, e ingresos derivados de la transmisión de elementos del inmovilizado, excepto si dichas rentas se obtienen en el ejercicio de actividad empresarial (art 37). Es importante notar que las ventas se imputan a la entidad o al establecimiento permanente del Estado miembro en el que se realizan las ventas o se prestan los servicios.

La inclusión del factor ventas por destino implica una aproximación a la tributación por destino, propugnada por el partido republicano norteamericano pero que, finalmente, no ha formado parte de la reforma fiscal promovida por el presidente Trump. En la medida en que concede recaudación a las jurisdicciones fiscales de mercado también se aproxima a la filosofía del *Pillar I* de la agenda de la OCDE. En efecto, la imputación de ventas por destino implica desplazar recaudación desde la jurisdicción fiscal de origen a la jurisdicción fiscal de mercado, si bien para que tal desplazamiento se produzca es necesario contar en tal jurisdicción con la presencia de una entidad o de un establecimiento permanente del grupo. Pero, en ambos casos, se trata de simples aproximaciones.

Una vez asignada la cuota parte de la base imponible común consolidada a cada entidad o establecimiento permanente del grupo, sobre la misma se aplica la legislación nacional correspondiente, esto es, tipo de gravamen nacional y deducciones de la cuota nacionales (art 44). En efecto, el proyecto BICCIS no ha propuesto una armonización de tipos de gravamen. Ahora bien, no se trata de una cuestión menor, habida cuenta de la notable dispersión de tipos de gravamen sobre los beneficios en el contexto de la Unión Europea.

Se notará que, a los efectos de determinar la base imponible común consolidada, el principio de libre concurrencia queda totalmente marginado, pero no así en relación con el importe del factor ventas que, eventualmente, podrá ser corregido por causa de precios de transferencia distintos a los de mercado.

Las rentas pagadas de carácter interno no sufren retención (art 10), y las practicadas a terceros se distribuyen en función de la fórmula de reparto predeterminada (art 26).

4.1.2.3. La gestión del sistema BICCIS

El sistema BICCIS no sustituye a los impuestos nacionales sobre los beneficios de las empresas. Estos impuestos subsistirán, pero la base imponible de las entidades sujetas a los mismos no derivará de los ingresos y gastos inherentes a las operaciones realizadas y, por tanto, registradas en sus libros de contabilidad, sino que será la cuota parte derivada de la distribución de la base

imponible común consolidada. Esta nueva estructura determina importantes consecuencias en el procedimiento de aplicación.

El procedimiento se inicia mediante una notificación por parte del contribuyente principal a la autoridad tributaria principal (art 46), la cual examina si el grupo reúne las condiciones para la aplicación (art 49). En caso positivo, el contribuyente principal presenta la declaración consolidada ante la autoridad tributaria principal (art 51), en la que debe constar la base imponible común consolidada, la cuota parte, y la deuda de cada entidad o establecimiento permanente del grupo (art 52). A partir de esa declaración tributaria, la autoridad tributaria principal puede practicar una liquidación regularizada (art 56). La comprobación de la declaración tributaria se realizará por las administraciones tributarias concernidas bajo la coordinación de la autoridad tributaria principal la cual recopilará sus resultados y liquidará la deuda tributaria que proceda (art 64), contra la cual el contribuyente principal, y eventualmente una administración tributaria nacional, podrá interponer recurso ante los órganos administrativos y judiciales de la autoridad tributaria principal (arts. 67 y 68).

Este procedimiento responde al principio de ventanilla única, llevado hasta sus últimas consecuencias. Su punto fuerte es que procura una gestión unitaria de la imposición sobre los beneficios del grupo europeo. Su punto débil es que concede a los contribuyentes la facultad de decidir con cual administración tributaria se relacionarán.

4.1.3. Relación del proyecto BICCIS con la agenda de la OCDE

El marco político indica que la propuesta de base imponible común tiene más oportunidades que la relativa a la base imponible común consolidada y su distribución mediante una fórmula de reparto predeterminada.

Acordar una base imponible común es un paso importante en el camino hacia la armonización. Sin embargo, en ausencia de un compromiso relativo a un tipo de gravamen mínimo o a una horquilla de tipos de gravamen, el efecto benéfico de la base imponible común en orden a evitar la competencia fiscal quedaría muy menguado.

Ahora bien, el proyecto de la OCDE relativo a la imposición mínima global (*Pillar II*), abre una ventana a la configuración de un tipo mínimo de gravamen en el contexto del proyecto BICCIS. En efecto, si los Estados miembros de la OCDE y el conjunto de aquellos otros que forman parte del marco inclusivo son capaces de acordar un tipo mínimo de gravamen, se allanarían mucho las dificultades para dar ese paso en el contexto del proyecto BICCIS.

En el momento en el que fue propuesta, la fórmula de reparto predeterminada estaba en clara confrontación con el principio de libre concurrencia, patrocinado por la OCDE. Sin embargo, el proyecto de la OCDE relativo al nuevo nexo (*Pillar I*) ha rebajado notablemente la fuerza de aquel principio. En este sentido, el proyecto BICCIS recibe un apoyo indirecto.

Como se ha indicado, la propuesta relativa a la base imponible común consolidada y fórmula de reparto predeterminada tiene un camino más difícil que la concerniente a la base imponible común. Tal vez por ello la Comisión haya decidido asignar a cada propuesta su propio instrumento normativo.

Los Estados miembros habituados a la práctica de la competición fiscal verán en ella un factor en exceso limitativo. Con todo, es cierto que la imposición mínima global y la imposición mínima de rentas pagadas de la OCDE (*Pillar II*), cercenará notablemente el campo de la competición, de manera tal que, igualmente de manera indirecta, el proyecto BICCIS, recibe apoyo.

Es posible, sin embargo, que el proyecto BICCIS apadrine una competición fiscal cuya palanca sea el principio de ventanilla única, en la forma y con los efectos que actualmente lo conforman. Así, los Estados miembros que cuenten con administraciones tributarias que se han distinguido a lo largo de décadas por su cercanía a los grupos multinacionales, tal vez hallen una oportunidad de acrecentar y consolidar su liderazgo relativo a la atracción de entidades, en tanto que los Estados miembros que no cuenten con ese tipo de administraciones tributarias, se atisban como perdedores de esa competición, de manera tal que difícilmente se avendrán al principio de ventanilla única, al menos en su versión extrema o, cuando menos, desearán establecer reglas objetivas para determinar la cualidad de contribuyente principal.

España, sin duda, se encuentra entre los países de este último grupo.

4.2. Economía digital³¹

Consta de una solución provisional, basada en un impuesto sobre los ingresos asociados a la prestación de determinados servicios digitales³², y de una solución definitiva, fundamentada en la ampliación del concepto de establecimiento permanente sobre la base de la presencia digital significativa³³.

4.2.1. La propuesta de impuesto sobre los servicios digitales

El proyecto BEPS explicitó el principio de la creación de valor, a cuyo tenor, los beneficios deben gravarse por la jurisdicción fiscal en la que se produce dicha creación. En los negocios de corte digital, los usuarios contribuyen a la creación de valor mediante los datos referidos y captados de los mismos, y de ahí la legitimación para gravar, al menos en parte, los beneficios de esas empresas por las jurisdicciones fiscales en las que están situados los usuarios.

31 Calderón Carrero. JM. *El paquete europeo en materia de fiscalidad de la economía digital* (CT, 2018)

32 *Propuesta de Directiva del Consejo relativa al sistema común del impuesto sobre los servicios digitales que grava los ingresos procedentes de determinados servicios digitales* (COM (2018) 148 final).

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

El impuesto sobre los servicios digitales pretende hacer efectiva esa legitimación. Sin embargo, este impuesto no recae sobre los beneficios sino sobre determinados ingresos de la empresa que presta servicios digitales. Se diría que trata de gravar los beneficios a través de los ingresos que obtiene la empresa digital. Sus elementos básicos son los siguientes:

- Ingresos gravados: publicidad dirigida a los usuarios de un interfaz digital (art 3.1.a); intermediación mediante puesta a disposición de los usuarios de una interfaz digital (art 3.1.b); transmisión de los datos recopilados de los usuarios (art 3.1.c). Por tanto, entre los ingresos gravados no se incluyen los derivados del comercio electrónico ni el suministro de contenidos digitales.
- Sujeto pasivo o contribuyente: cualquier entidad que obtenga los ingresos gravados, sea o no residente en la jurisdicción fiscal concernida, con tal que el importe de los mismos dentro de la Unión Europea exceda de 50 millones de euros y el total de los ingresos, de 750 millones de euros (art 4.1). De esta manera, se llama a tributar a las grandes empresas multinacionales prestadoras de servicios digitales.
- El contribuyente es el obligado al pago del impuesto, sin que se prevea la repercusión (art 9). El contribuyente debe notificar su condición y presentar declaración-autoliquidación (art 14). Las obligaciones formales pueden cumplirse frente a un solo Estado miembro cuando se opera en varios (art 10), pero el pago de la deuda tributaria se realizará ante cada Estado miembro.
- Base imponible: la porción de los ingresos gravados que se considera obtenida en un Estado miembro, en función de la situación de los usuarios. A tal efecto, se establecen índices de proporcionalidad respecto de cada tipo de ingreso, basados en la situación de los usuarios que, en síntesis, responden a la proporción usuarios jurisdicción fiscal/ usuarios totales (art 5 y 6).
- Tipo de gravamen: 3% (art 7 y 8).

Una cuestión controvertida es si este impuesto caería bajo el ámbito de aplicación de los convenios bilaterales para eliminar la doble imposición. Puesto que en los convenios se explicitan los impuestos concernidos, la respuesta parece que, en principio, y salvo modificación de los propios convenios, debiera ser negativa. Sin embargo, no debería olvidarse que, de acuerdo con el Modelo de Convenio de la OCDE, el convenio *se podrá aplicar igualmente a los impuestos de naturaleza idéntica o análoga que se establezcan con posterioridad a la fecha de la firma del mismo y que se añadan a los actuales o les sustituyan*. Por tanto, la naturaleza del impuesto sobre determinados servicios digitales es muy relevante, a estos efectos. Como se verá más adelante, el proyecto de ley español ha pretendido zanjar la cuestión otorgándole la naturaleza de impuesto indirecto. Sin embargo, la finalidad del impuesto sobre determinados servicios digi-

tales es gravar los beneficios de las empresas a través de los ingresos³⁴. Precisamente, el artículo 21 de la Ley 27/2014, considera como impuesto idéntico o análogo al Impuesto sobre Sociedades, a aquel que tenga *por finalidad la imposición de la renta...con independencia de que el objeto del tributo lo constituya la renta la renta, los ingresos o cualquier otro elemento indiciario de aquella*.

Ciertos países han venido recientemente aprobando normas de esta naturaleza. Este es el caso de la *LOI n° 2019-759 du 24 juillet 2019 portant création d'une taxe sur les services numériques et modification de la trajectoire de baisse de l'impôt sur les sociétés*. Sin embargo, no ha cristalizado una postura convergente entre los Estados miembros de la Unión Europea.

Estos impuestos gravarán, básicamente, a los gigantes de Internet, pero también es previsible que se produzca la traslación económica de los mismos a las empresas que contratan sus servicios. Son muy contestados por la autoridades fiscales norteamericanas. Como se ha visto, no han entrado en la agenda de la OCDE.

4.2.2. La propuesta de imposición basada en la presencia digital significativa³⁵

La propuesta parte de la insuficiencia de determinar la existencia de un establecimiento permanente exclusivamente a través de la presencia física, habida cuenta de la evolución de los modelos de negocio, en particular en el ámbito digital. De aquí, que formule reglas relativas a la configuración de un nexo apropiado, que denomina presencia digital significativa, y también, lógicamente, a la atribución de beneficios.

4.2.2.1. Nuevo nexo por presencia digital significativa

La propuesta de directiva crea un nuevo nexo construido mediante la ampliación del concepto de establecimiento permanente en función de la presencia digital significativa (art 4.1). Son elementos básicos de esa construcción, los siguientes:

- La prestación de servicios digitales a través de una interfaz digital (art 4.3), esto es, cualquier tipo de programa informático y las aplicaciones accesibles a los usuarios (art 3.2)
- Son servicios digitales los prestados a través de Internet o de una red electrónica, de manera automatizada (art 3.5, completado con la lista positiva del anexo II y con la lista negativa del anexo III).

³⁴ Martin Jiménez. A. *Controversial Issues About the Concept of Tax in Income and Capital Tax Treaties in the Post-BEPS World* (en la obra colectiva *Tax Treaties After the BEPS Project A Tribute to Jacques Sasseville*; edita Arnold)

³⁵ Nocete Correa. F J. *La tributación de la economía digital en el contexto internacional, europeo y español* (tirant lo blanch), páginas 103 a 110.

- Debe concurrir alguna de las siguientes circunstancias: Ingresos por prestación de servicios digitales a usuarios situados en la jurisdicción fiscal (utilizan el dispositivo dirección IP), 7 millones o más de euros; usuarios situados en la jurisdicción fiscal (utilizan el dispositivo dirección IP), 100 mil o más; contratos entre empresas para usuarios situados en la jurisdicción fiscal (residencia fiscal) 3 mil o más (art 4).

El nuevo nexo otorga derechos de imposición a las jurisdicciones fiscales en las que se hallen situados los usuarios de los servicios digitales, cuando concurren las características y circunstancias precitadas.

Este nuevo nexo propuesto por la UE puede ser subsumido bajo el nuevo nexo del *Pillar I* de la agenda de la OCDE, pero su alcance es mucho más reducido. Nótese que ya la Acción 1 del proyecto BEPS había sugerido la dificultad de acotar la economía digital en relación con la economía en su conjunto y, ahora, la propuesta de directiva pretende un acotamiento de segundo grado, esto es, dentro de la economía digital, definir la presencia digital significativa. Precisamente por eso podrá dar lugar a tratamientos dispares para situaciones sustancialmente iguales.

4.2.2.2. La atribución de beneficios

Se entiende que el nuevo establecimiento permanente por presencia digital significativa es una empresa separada e independiente que utiliza idealmente unos activos (propiedad económica), realiza unas funciones, y asume unos riesgos, a través de una interfaz digital (art 5.2), al objeto de desempeñar un conjunto de actividades económicas significativas creadoras de valor (art 5.5). Por tanto, una porción del beneficio registrado en los libros de contabilidad de la entidad que presta los servicios digitales, o casa central, han de ser atribuidos a ese establecimiento permanente.

Esta porción de beneficio se calcula por el método de *distribución de los beneficios* (art 5.6), del que la propuesta de directiva no ofrece una descripción completa. No obstante, cabe entender que comprende dos pasos. El primero será identificar la porción de beneficio registrado en los libros de contabilidad de la casa central imputable a las operaciones efectuadas a través de la presencia digital significativa, y el segundo, distribuir ese beneficio entre la casa central y el establecimiento permanente. El primer paso exige identificar las actividades económicas significativas realizadas mediante la presencia digital significativa a través de un interfaz digital (art 5.5). El segundo paso exige establecer unos factores de distribución, adecuados a cada caso, entre los que pueden incluirse los gastos incurridos en investigación y desarrollo realizados por la casa central, la comercialización, y el número de usuarios y datos recopilados de usuarios situados en la jurisdicción fiscal de la presencia digital significativa (art 5.6)

La propuesta de directiva no contiene fórmulas de reparto predeterminadas ni apela a las mismas, limitándose a mencionar, a título orientativo, ciertos factores, pretendiendo así respetar el principio de libre concurrencia, a diferencia

de la técnica de atribución de beneficios del *Pillar I* de la OCDE, basada en fórmulas o porcentajes acordados. Late tras el método de la distribución de los beneficios, la filosofía del *profit-split*.

4.2.2.3. Eliminación de la doble imposición

El nuevo derecho de imposición concedido a la jurisdicción fiscal donde concurre la presencia digital significativa genera doble imposición, a menos que la jurisdicción fiscal donde reside la casa central del establecimiento permanente aplique un método de exención o de imputación para neutralizarla. Sin embargo, la propuesta de directiva no se ocupa de esta cuestión.

4.2.2.4. Derecho positivo del nuevo derecho de imposición

El nuevo establecimiento permanente por presencia digital significativa desborda la definición que del mismo se contiene en el Modelo de Convenio de la OCDE, incluso tras la Convención multilateral. Por esta razón, la Directiva no sería aplicable respecto de entidades residentes en un Estado tercero con el que exista un convenio para evitar la doble imposición, a menos que el mismo lo permita (art 2). En este sentido, esta Directiva no crearía las tensiones propias del impuesto sobre determinados servicios digitales, si bien a costa de reducir extraordinariamente su campo de aplicación.

Por el contrario, los convenios para evitar la doble imposición suscritos entre los Estados miembros, no serán obstáculo para su aplicación.

La propuesta implica, en síntesis, la configuración de un nuevo tipo de establecimiento permanente. Por tanto, su eventual transposición al ordenamiento interno implicaría, de una parte, la introducción en el IRNR de una norma que lo recibiera, y de otra, la consecuente exención en el Impuesto sobre Sociedades de los beneficios gravados por otra jurisdicción fiscal imputables a aquel.

4.2.2.5. Relación de las propuestas de directiva con la agenda de la OCDE

Las dos propuestas de directiva del Consejo, presentadas por la Comisión, son susceptibles de varias percepciones políticas.

Podrían ser vistas como el intento de liderar la conformación, en el plano internacional, de la tributación sobre los beneficios de la economía digital. Al hacerlo así, tal vez la Comisión haya incurrido, inopinadamente, en un disruptivo unilateralismo³⁶.

También podrían ser vistas a modo de respuesta de la Unión Europea a una supuesta impunidad fiscal de las empresas norteamericanas del sector de la

36 Calderón Carrero. JM. *El paquete europeo en materia de fiscalidad de la economía digital* (Carta Tributaria)

economía digital, las cuales vendrían obteniendo pingües beneficios operando en los diferentes Estados miembros sin apenas tributar, lo que habría causado alarma a sus opiniones públicas.

Finalmente, podrían representar el contrapunto a la reforma fiscal de la administración Trump, en cuanto que determinadas medidas de la misma hayan podido incidir negativamente en los grupos con sede europea.

Tal vez esas percepciones políticas hayan podido estimular la acción de la OCDE. Nótese la velocidad inusitada con la que la misma se está desempeñando pues, iniciada en 2019, se propone cerrar un acuerdo político a fines del presente año que, si se quiere que sea fructífero, habrá de ir acompañado de las precisiones técnicas pertinentes. Esa premura no se explica sino es por la intensidad del impulso político.

Así las cosas, la agenda de la OCDE ha rebasado a aquella de la Comisión. En efecto, de una parte, la Propuesta unificadora ha desestimado la opción de una imposición sobre los ingresos derivados de la prestación de servicios digitales y, de otra, aquella que propone, desborda la imposición sustentada en la presencia digital significativa, la cual quedará embebida por la presencia económica remota sostenida. En esta línea se inscribe la posición de Alemania, consistente en supeditar la aprobación de las directivas y, en particular, la relativa a determinados servicios digitales, al sentido de los resultados que se alcancen en el seno de la OCDE. Por tanto, lo previsible es que, si el proyecto de la OCDE llega a buen puerto, el de la UE naufrague.

Ahora bien, es posible que la acción de la UE haya sido, precisamente, un factor desencadenante del proyecto de la OCDE, contribuyendo, de esta manera, a la puesta al día del sistema de tributación internacional sobre los beneficios.

En fin, en el Ecofin de 21 de enero de 2020, los Estados miembros han esbozado un cierto repliegue de la posición de la UE, admitiendo que la solución global propuesta por la OCDE es la más preferible, porque supera los riesgos de la fragmentación y del unilateralismo³⁷.

5. El unilateralismo

Practican el unilateralismo aquellos países que adoptan medidas que inciden en las relaciones fiscales internacionales sin atender a los criterios internacionalmente consensuados o, eventualmente, sin esperar a que estos cristalicen

37 IBFD, 21/01/2020 On 21 January 2020, the Economic and Financial Affairs Council (ECOFIN) met and discussed, *inter alia*, tax challenges arising from digitalization. The participants endorsed the progress achieved in the context of the OECD, both on the reallocation of profits of digitalized businesses (Pillar One) and on the general reform of international corporate taxation (Pillar Two). The participants confirmed that an international solution on digital taxation was the best way forward, as it would prevent fragmentation and unilateral measures. The presidency concluded that it would continue attending international meetings on the issue and will organize technical discussions in the Council in order to prepare negotiations taking place at the OECD and address member states' concerns. (Texto de la nota informativa)

como consecuencia de los debates en curso promovidos por organizaciones internacionales, singularmente el G20/OCDE.

5.1. La reforma fiscal norteamericana³⁸

Algunas medidas de la reforma fiscal del presidente Trump³⁹, pueden ser incluidas en el unilateralismo, en cuanto se apartan de los consensos internacionales o se adelantan a los que están en vías de fraguar. En este sentido, cabe citar las siguientes medidas:

- *Global Intangible Low-Taxed Income* (GILTI).
- *Base Erosion and Anti-Abuse Tax* (BEAT).
- *Foreign Derived Intangible Income* (FDII)

5.1.1. GILTI⁴⁰

En su virtud, las entidades residentes en los Estados Unidos deben incluir en la base imponible del impuesto que grava los beneficios una porción de la renta obtenida por sus filiales extranjeras, o renta GILTI, que se calcula de la siguiente manera:

- Renta de la entidad no residente controlada o del grupo de entidades no residentes controladas (*net cfc tested income*) – Renta rutinaria o procedente de los activos tangibles (*net deemed tangible income*) = Renta imputable (GILTI).
- La renta rutinaria se calcula de la siguiente manera:

Activos tangibles calificados/10% (*qualified business assets investments*) – intereses deducibles (*deductible interest*) = Renta rutinaria o procedente de los activos tangibles (*net deemed tangible income*).

Para 2018 y sucesivos la imputación se reduce al 50%, y en 2026 y sucesivos la imputación será del 62,5%. Crédito de impuesto el 80% del impuesto subyacente extranjero a cargo de la entidad no residente. En consecuencia, la renta de una entidad filial extranjera o grupo de filiales extranjeras que no poseyeran activos tangibles y que no estuvieran sujetas a tributación, tributaría en cabeza de la entidad matriz norteamericana al 10,5% (21%/50%) y al 13,125% (21%/62,5%) a partir de 2026.

38 Martín Barrios. F y Ordoñez Riaño. A. *Reforma Fiscal en Estados Unidos*. Fundación Impuestos y Competitividad. *Imposición sobre el Beneficio Empresarial: Evolución reciente y perspectivas de futuro*. Capítulo XIV.

39 *Tax Cuts and Jobs Act* (2017)

40 *Overview of the Taxation of Global Intangible Low-Taxed Income and Foreign-Derived Intangible Income Sections 250 and 951A*. Joint Committee on Taxation (2019). Páginas 11 a 37.

GILTI afectará a las matrices norteamericanas cuyas filiales extranjeras obtengan elevados beneficios que no deriven de activos tangibles y estén sujetas a fiscalidad privilegiada ante la jurisdicción fiscal de su residencia. Se piensa que afectará, primordialmente, a las empresas de la economía digital, pero es lo cierto que la renta GILTI puede provenir de cualquier fuente, a diferencia de la transparencia fiscal internacional (CFC subpart F), que solo afecta a las rentas tipificadas, generalmente bajo el criterio de ser de naturaleza pasiva⁴¹.

GILTI cumple el papel de imposición global mínima. En este sentido, puede ser vista como una adelantada del *Pillar II* de la agenda de la OCDE.

GILTI puede ser vista como el reverso del *Pillar I* de la agenda de la OCDE. En efecto, éste concede derecho de imposición a la jurisdicción fiscal de la fuente, aun sin presencia física, en tanto que GILTI concede derecho de imposición a la jurisdicción fiscal de la residencia, aunque exista presencia física en la jurisdicción fiscal de la fuente. Sin embargo, ambas medidas pueden coexistir, en el sentido de que no crean doble imposición. Para ello es preciso que GILTI acepte como deducible el impuesto recaudado por la jurisdicción fiscal de la fuente.

En la medida en que la transparencia fiscal internacional (CFC) es compatible con los convenios bilaterales para eliminar la doble imposición, GILTI también lo es.

5.1.2. BEAT⁴²

La finalidad de la medida es evitar que, a través de operaciones vinculadas transfronterizas determinantes de gastos, la base imponible de las entidades residentes en los Estados Unidos, filiales de entidades no residentes, quede menguada. Su operativa puede ser resumida en la siguiente fórmula:

$$(\text{Renta} + \text{Gastos vinculados transfronterizos})/10\% - \text{Renta}/21\% - \text{créditos fiscales (excepto excluidos, entre ellos I+D, energía renovable...)}$$

No se incluyen entre los gastos vinculados transfronterizos la compra de mercancías, pero sí las amortizaciones del inmovilizado, los de bajo valor añadido valorados al coste, y aquellos que hayan estado plenamente sujetos a imposición mediante retención.

La medida solo se aplica cuando el importe de los gastos vinculados transfronterizos excede del 3% de los gastos totales. Su incidencia será tanto mayor cuanto menor sea el beneficio y más elevados sean los gastos vinculados transfronterizos.

La medida es abiertamente discriminatoria, en cuanto afecta a los gastos vinculados transfronterizos pero no a los internos. También es adversa al principio de libre competencia, pues recae sobre todo tipo de gastos vinculados

41 Briand. J. Arnold. *The Evolution of Controlled Foreign Corporation Rules and Beyond* (IBFD 2019).

42 Treasury, *IRS issue final regulations on new international provision, the base erosion and anti-abuse tax* (2019). Páginas 37 y siguientes.

transfronterizos, cualquiera que sea su función en la realización de la actividad económica. Y, en fin, crea un exceso de imposición.

Para no incidir en BEAT, las entidades tenderán a sustituir gastos vinculados transfronterizos por gastos internos. Es, por tanto, de corte proteccionista.

Implica una suerte de imposición mínima de rentas pagadas, pero totalmente diferente a la del *Pillar II* de la agenda de la OCDE, pues no está fundamentada en la tributación insuficiente de la entidad vinculada no residente que obtiene el correlativo ingreso.

5.1.3. FDII⁴³

Reduce la tributación de las rentas derivadas de la exportación de bienes y servicios, en la medida en que se entienda imputable a la explotación de activos intangibles. Su operativa puede ser resumida en la siguiente fórmula:

Ingresos de exportación no vinculada de bienes y servicios – Gastos correlacionados – Retorno rutinario de activos tangibles afectos cualificados (similar a GILTI) = Renta FDII.

Renta – Renta FDII/37,5% (21,875% a partir de 2026) = Renta gravable.

En términos de tipo efectivo de gravamen, la renta derivada de una exportación de bienes o servicios producidos a partir de activos intangibles podría tributar al 13,125% ((100-37,5)/ 21%) y al 16,40625% (100-21,875)/21% a partir de 2026.

La medida trata de hacer atractiva la ubicación en los Estados Unidos de las empresas cuya actividad pivota sobre activos intangibles. En este sentido puede confluir con el denominado *patent box* (art 23 Ley 27/2014). Su compatibilidad con las normas de la OMC es dudosa pues puede ser vista como una ayuda a la exportación.

5.1.4. La non nata imposición en destino. Destination-based cash flow tax (DBCFT)⁴⁴

Se trata de una propuesta del partido republicano norteamericano que, en esencia, consiste en la atribución de la renta gravable, determinada por el sistema de flujo de fondos, a la jurisdicción fiscal donde se hallan los consumidores de bienes y servicios⁴⁵. Técnicamente se sustancia a través del denominado ajuste en frontera, que puede ser resumido en la siguiente fórmula:

43 *Overview of the Taxation of Global Intangible Low-Taxed Income and Foreign-Derived Intangible Income Sections 250 and 951A*. Joint Committee on Taxation (2019). Véanse páginas 37 a 49.

44 González de Frutos. U. *El Impuesto sobre Sociedades en destino*. Fundación Impuestos y Competitividad. *Imposición sobre el Beneficio Empresarial: Evolución reciente y perspectivas de futuro*. Capítulo XVI.

45 *A Better Way: Our Vision for a Confident America*.

- + Venta de bienes y servicios.
- Exportación de bienes y servicios (ajuste en frontera).
- Compra de bienes y servicios.
- + Importaciones de bienes y servicios (ajuste en frontera)
- Salarios y asimilados.

Base imponible.

La adopción unilateral por parte de los Estados Unidos de este modelo hubiera supuesto convertirlo en un paraíso fiscal para las empresas exportadoras y en un infierno fiscal para las importadoras, en suma, una medida ultra proteccionista para la actividad interior⁴⁶.

El DBCFT choca frontalmente con el vigente sistema de tributación internacional sobre los beneficios auspiciado por la OCDE, pues desvía la tributación desde la jurisdicción fiscal de la residencia de la entidad o del lugar de ubicación del establecimiento permanente hacia la jurisdicción fiscal de los consumidores, apartándose así del objetivo de política fiscal básico del proyecto BEPS, esto es, que la tributación se produzca ante la jurisdicción fiscal donde se realizan las actividades económicas y se crea valor. En fin, es muy dudosa su compatibilidad con las reglas de la OMC.

No debe confundirse la filosofía de la DBCFT con la que anima el *Pillar I* de la agenda de la OCDE. El *Pillar I* reconoce un derecho de imposición a favor de la jurisdicción fiscal del mercado, en tanto que el DBCFT se limita a modificar la renta gravable de las entidades (minoración en exportadoras, aumento en importadoras).

5.2. La proliferación de figuras tributarias disruptivas

La insatisfacción con los efectos de los nexos propios del actual sistema de tributación internacional sobre los beneficios ha dado lugar a una multiplicidad de tributos, de difícil encaje en dicho sistema, y potencialmente determinantes de excesos de imposición⁴⁷.

46 Auerbach. A y Holtz-Eakin. *The Role of Border Adjustments in International Taxation: Leaving aside any other elements of a business tax reform plan, US adoption of border adjustments would have a positive impact on tax revenue for two distinct reasons. First, with a large trade deficit, the US would collect far more from taxing imports than it would lose from forgiving tax on exports. This effect could well change in the future, to the extent that the US trade balance improves, as many expect must happen.*

Second, because multinational companies would have strong incentives to expand US production activities, dynamic scoring of the effects of border adjustments should increase projected revenues... (pág. 14)

47 *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018 (OCDE). Capítulo IV.*

5.2.1. Extensión del concepto de establecimiento permanente

- Carta circular de la administración tributaria israelí introduciendo el *test* de presencia económica significativa⁴⁸.
- Nuevo punto de conexión basado en la presencia económica significativa en la India⁴⁹.
- Establecimiento permanente virtual de Arabia Saudita⁵⁰.

Este tipo de tributos enlaza con el Pilar I del proyecto OCDE. No crean doble imposición en la medida en que la jurisdicción fiscal de la casa central acepte la existencia del establecimiento permanente. En otro caso, deberían ceder ante un convenio para evitar la doble imposición que solo reconociera el establecimiento permanente por presencia física.

5.2.2. Impuestos sobre ingresos de servicios digitales, en particular publicitarios⁵¹

- Advertisement tax, en Hungría⁵².

48 Establece un conjunto de criterios de sujeción a tributación en Israel, relativos a entidades no residentes, distintos de los determinantes de la existencia de establecimiento permanente según el Modelo de Convenio de la OCDE. Estos criterios afectan a la economía digital: conclusión de contratos *on line* con clientes residentes en Israel; oferta de productos y servicios *on line* usados por un número significativo de clientes residentes en Israel; orientación de la *web-site* respecto del mercado israelí por razón del lenguaje empleado; obtención de rentas significativas derivadas de las actividades realizadas por los usuarios israelíes. No se establecen límites o refugios por razón de cantidad de los indicadores de presencia económica significativa.

El *test* de presencia económica significativa israelí afecta, esencialmente, a la economía digital, pero va más allá de la presencia digital significativa tipificada en la propuesta de directiva de la Comisión. Llevada hasta sus últimas consecuencias, implica la configuración de un nuevo criterio o nexo con la jurisdicción fiscal basado en las operaciones realizadas en el mercado correspondiente, aún en ausencia de presencia física o lugar fijo de negocios. Consecuentemente, no se aplica frente a países con convenio bilateral para eliminar la doble imposición.

49 La presencia económica significativa es un nuevo punto de conexión con la jurisdicción fiscal india, basado en cualquier tipo de operaciones, sea sobre bienes o servicios, realizada con clientes residentes en India, cuando el importe de las mismas rebasa en el año anterior la cuantía preestablecida, o en la realización sistemática de operaciones por medios digitales con usuarios residentes en la India que rebasen el volumen establecido, todo ello con independencia de la presencia física. La presencia económica significativa india también va más allá de la presencia digital significativa de la Comisión. No se aplicará cuando entre en conflicto con lo establecido en los convenios bilaterales para eliminar la doble imposición.

50 Se trata de una interpretación amplia del concepto de establecimiento permanente a los efectos de incardinar en el mismo a operaciones sobre bienes y servicios realizados en el mercado local, pero sin presencia física, tal como el comercio electrónico o la prestación de servicios realizado por no residentes.

51 García-Herrera Blanco. C. *Medidas Unilaterales ante la digitalización de la economía: el impuesto sobre el volumen de negocio de determinados servicios digitales y el impuesto sobre los beneficios desviados*. Fundación Impuestos y Competitividad. *Imposición sobre el Beneficio Empresarial: Evolución reciente y perspectivas de futuro*. Capítulo XIII

52 Se trata de un impuesto específico sobre los servicios publicitarios prestados por cualquier medio, tanto por residentes como por no residentes, consistentes en la cesión de tiempos o espacios

- Equalisation Levy, en India⁵³.
- Impuesto sobre las transacciones digitales, en Italia⁵⁴. Este impuesto ha sido derogado a raíz de la aprobación *L'Imposta sui servizi digitali*⁵⁵
- El impuesto sobre la distribución *online* y física de contenidos audiovisuales, en Francia, conocido como Tasa YouTube⁵⁶.
- LOI n° 2019-759 du 24 juillet 2019 portant création d'une taxe sur les services numériques et modification de la trajectoire de baisse de l'impôt sur les sociétés⁵⁷.
- *The UK digital service tax*⁵⁸

En términos generales, estos impuestos pueden ser clasificados en dos grupos, a saber, el que implica una retención clásica sobre rentas pagadas a no residentes, y el que implica gravar ingresos (no beneficios) obtenidos por enti-

para publicidad, de manera tal que, respecto de los prestados por no residentes, el nexo con la jurisdicción fiscal húngara es el público húngaro al que van dirigidos los mensajes, a cuyo efecto se toma en consideración el lenguaje.

Guarda relación, por tanto, en cuanto afecta a entidades no residentes que operen a través de medios digitales, con el impuesto sobre los servicios digitales.

53 Es un impuesto que recae sobre los pagos realizados por empresas residentes en la India a empresas no residentes por razón de los servicios publicitarios prestados por las mismas, bajo las modalidades de publicidad *online* y cesión de espacios para publicidad. El contribuyente es la entidad no residente prestadora del servicio, pero el impuesto debe ser ingresado por la entidad residente pagadora, en cuantía igual al 6% del importe. La legislación lo clasifica como un impuesto sobre la cifra de negocios de las entidades no residentes prestadoras del servicio, por más que adopte los rasgos propios de una retención y de que no se exija cuando los ingresos en cuestión están conectados con un establecimiento permanente ubicado en la India. Por tanto, no generará un crédito de impuesto reconocible en la jurisdicción fiscal donde reside la entidad perceptora de los ingresos.

54 Es un impuesto que grava al 3% el suministro, tanto por entidades residentes como no residentes, de servicios digitales por medios electrónicos listados, cuando el receptor de los mismos es una entidad residente en Italia. No recae, por tanto, sobre el comercio electrónico. Se recauda e ingresa por la entidad perceptora del servicio. No genera crédito de impuesto, si bien la entidad contribuyente italiana puede deducirlo del impuesto sobre los beneficios.

55 Sobre la base de la propuesta de directiva, grava al 3% determinados ingresos derivados de la prestación de servicios digitales.

56 Grava al 2% los ingresos obtenidos por entidades residentes y no residentes derivados del acceso *online* a contenidos audiovisuales y de la publicidad relacionada con los mismos, así como, a partir de 2016, los ingresos derivados de la monetización de datos captados de la audiencia francesa. Este último aspecto enlaza con el impuesto sobre los servicios digitales propuesto por la Comisión.

57 Grava determinados servicios digitales prestados por entidades, residentes o no. Estos servicios son, esencialmente, los previstos en la propuesta de Directiva, esto es, la puesta a disposición, mediante comunicaciones electrónicas, de una interfaz digital que permita a los usuarios entrar en contacto con otros usuarios e interactuar con ellos, en particular con vistas a la entrega de bienes o servicios, con un conjunto de excepciones, y los servicios comercializados a anunciantes, o sus agentes, con el objetivo de colocar en una interfaz digital mensajes publicitarios. Tributan los ingresos derivados de la prestación de esos servicios cuando exista un nexo con el territorio francés concreto en la ubicación del usuario determinada la ubicación del terminal (dirección IP). No afecta al comercio electrónico. La base imponible se determina aplicando a los ingresos gravados la proporción relativa a los usuarios ubicados en Francia. El tipo de gravamen es el 3%. La entidad contribuyente ha de facturar 750 millones y tener una base imponible en Francia de 25 millones.

58 Grava a las entidades, residentes o no residentes en el Reino Unido, recae, al 2%, sobre los ingresos derivados de la prestación de servicios digitales a través de plataformas, buscadores y *online market places* cuando medie la participación de usuarios británicos y se rebasen los umbrales de 500 millones pound de cifra de facturación global y 25 millones pound de ingresos imputables a las operaciones realizadas en UK. Se aplicará en 2020.

dades no residentes, aun cuando no sean pagados por residentes, cuando los residentes realizan una aportación que se entiende significativa en orden a la creación de valor y consiguiente obtención de beneficios.

5.2.3. Impuestos antielusión

- Diverted Profit Tax, en el Reino Unido⁵⁹.
- Multinational Anti- Avoidance Law y Diverted Profit Tax, en Australia, similar al impuesto británico. Ambos, son normas antiabuso revestidas como impuestos.
- No deducción de cánones intragrupo en Alemania⁶⁰.
- *UK income tax on offshore receipts in respect of intangible property*⁶¹.

5.3. Taxonomía, riesgos y oportunidades del unilateralismo

Todas las figuras tributarias precedentes tienen un punto en común consistente en que tratan de resolver, desde la perspectiva nacional, un problema internacional, a saber, el de las carencias del sistema internacional de tributación sobre los beneficios.

Algunas de ellas no entran en conflicto con los principios y criterios que actualmente lo animan, pero otras son abiertamente incompatibles. Estas medidas entran, así, en conflicto con los convenios bilaterales para eliminar la doble imposición.

59 Se trata de un impuesto cuya base imponible se forma por los beneficios desviados artificialmente de entidades residentes en el Reino Unido hacia entidades no residentes, ya sea mediante gastos excesivos o ingresos no computados. La administración fiscal británica publicó en 2015 una *Guidance* en la cual se examinaba, a través de un conjunto de ejemplos, la técnica de aplicación del impuesto. Estos ejemplos pueden ser agrupados en dos bloques: evitación fraudulenta de los elementos determinantes de la existencia de establecimiento permanente, y operaciones intragrupo carentes de sustancia económica. El procedimiento de aplicación del tributo es peculiar, pues se sustancia en un período máximo de 12 meses durante los cuales la entidad y los agentes fiscales se aplican a determinar, por los medios más idóneos, el importe de los beneficios desviados artificialmente del Reino Unido. Como quiera que el tipo de gravamen del impuesto es el 25% frente al 19% (2017) del impuesto sobre los beneficios, tiene un fuerte componente disuasorio. En este sentido, enlaza bien con las técnicas de revelación de estrategias fiscales por empresas e intermediarios, esta última adoptada en 2018 por la Unión Europea. Técnicamente parece, antes que un nuevo impuesto, una nueva norma antiabuso que pretende sistematizar la pluralidad de normas antiabuso existentes. Se entiende que estas subsisten y que su aplicación no se solapará con las mismas. Esta medida reborda el ámbito de la economía digital pero también se aplica al mismo.

60 Los cánones intragrupo que tributen a un tipo inferior al 25% en sede de la entidad perceptora no serán deducibles, a menos que tal tributación sea consecuencia de un régimen fiscal que cumpla con los requisitos de aceptabilidad del informe final de la Acción 5 del proyecto BEPS.

61 Sujeta a tributación, en concepto de canon, una parte del precio de venta de bienes y servicios realizados por una entidad no residente la cual, a su vez, paga royalties a una entidad residente en una low tax jurisdiction, sin tratado para evitar la doble imposición, cuando el tipo de tributación efectivo es inferior al 50% del británico, bajo la consideración de que en aquel precio queda comprendido parte del royalties, de manera tal que así se pretende evitar la elusión de la imposición británica sobre los cánones o royalties transfronterizos.

Es el caso de la configuración de establecimientos permanentes sobre la base de una presencia digital significativa o de una presencia remota económica sostenida. Si las jurisdicciones fiscales que han establecido estas medidas pretendieran aplicarlas mediando un convenio bilateral para eliminar la doble imposición, se generaría una doble imposición nociva y de difícil superación, por cuanto es improbable que las jurisdicciones fiscales en las que se ubica la supuesta casa central se avengan a no gravar las rentas concernidas o a reconocer un crédito de impuesto.

La relación con los convenios bilaterales para eliminar la doble imposición de los impuestos que gravan los ingresos por razón de la prestación de servicios digitales, es más compleja. En general, los países que los han establecido o que pretenden establecerlos, cual es el caso de España, rechazan que tales impuestos caigan dentro del campo de aplicación de los convenios bilaterales para eliminar la doble imposición. Sin embargo, estos impuestos recaen sobre los ingresos, de manera tal que, por esta vía, inciden sobre la renta de la entidad contribuyente, y de ahí la posible pertinencia de aplicar los convenios bilaterales para eliminar la doble imposición. Ahora bien, el Modelo de Convenio de la OCDE no contempla este tipo de renta y, por tanto, debiera subsumirse bajo el artículo 21 que otorga la competencia al país de la residencia, de manera tal que estaría vedada, en sí misma, la aplicación de este tipo de impuestos. Por tanto, si las jurisdicciones fiscales que los han establecido pretendieran su aplicación, es bastante probable que las jurisdicciones fiscales de la residencia se nieguen a reconocer un crédito de impuesto, generándose así, igualmente, una doble imposición nociva y de difícil superación.

Tampoco parecen ser compatibles con los convenios para evitar la doble imposición los impuestos antielusión que impongan retenciones sobre los pagos realizados a entidades no residentes por causa de que los correlativos ingresos están insuficientemente gravados, salvo habilitación expresa del convenio en tal sentido.

Por el contrario, los impuestos afines a la transparencia fiscal internacional, como es el caso de GILTI, sí parece que puedan ser compatibles con los convenios bilaterales para eliminar la doble imposición, pues estarían bajo el amparo de la doctrina de la OCDE respecto de aquella.

No es de extrañar, por tanto, que algunos de esos impuestos, en particular los diseñados para recaer sobre los ingresos de la economía digital, estén concebidos a modo de soluciones transitorias hasta que cuaje una solución internacionalmente consensuada.

Con todo, estos impuestos son populares, ya que muchos de ellos pretenden recaer sobre las grandes empresas multinacionales de la economía digital, las cuales obtienen importantes beneficios a partir del tratamiento y explotación de los datos tomados de usuarios ubicados en jurisdicciones fiscales donde aquellas no tienen presencia física o la tienen puramente testimonial, de manera tal que parece equitativo que esas jurisdicciones tengan un cierto derecho de imposición sobre esos beneficios, como también son populares aquellos impuestos que combaten el fraude supuestamente perpetrado por ciertos grandes grupos internacionales.

Si esos impuestos espolean una modificación a fondo del sistema de tributación internacional sobre los beneficios, consensuada en el marco de la OCDE, que dé respuesta a sus evidentes carencias, habrán cumplido a la postre, y tal vez inopinadamente, una función positiva⁶², por más que bastantes de ellos sean reprochables desde el punto de vista de los principios tributarios que hacen al caso.

6. Los proyectos de la Hacienda Pública española relacionados con la fiscalidad internacional sobre los beneficios

Cabe citar los siguientes:

- Impuesto sobre determinados servicios digitales⁶³.
- Transposición de Directiva 2016/1164 (ATAD), en lo concerniente a la transparencia fiscal internacional y a la tributación de salida⁶⁴.
- Imposición mínima interior⁶⁵.
- Paraísos fiscales y asimilados⁶⁶.
- Imputación de un gasto del 5% sobre el dividendo o la plusvalía de cartera a los efectos del método de exención⁶⁷.

6.1. El proyecto de ley sobre determinados servicios digitales⁶⁸

Sobre la base de la propuesta de directiva se ha construido el proyecto de ley del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales (2019). Sus elementos básicos son los siguientes:

- Hecho imponible: La prestación de determinados servicios digitales respecto de los cuales se considera que existe una intervención de usuarios situados en territorio español de acuerdo con la dirección IP (arts. 1, 5 y 7).

62 Duncan Edwards. *Taxing the 21st Century Economy-A Multilateral Approach?*

63 Proyecto de Ley del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales. BOC. XII Legislatura. 25/01/2019.

64 DOCUMENTO SOMETIDO A TRÁMITE DE INFORMACIÓN PÚBLICA, 23 DE OCTUBRE DE 2018. ANTEPROYECTO DE LEY DE MEDIDAS DE PREVENCIÓN Y LUCHA CONTRA EL FRAUDE FISCAL, DE TRANSPOSICIÓN DE LAS DIRECTIVAS (UE) 2016/1164, DEL CONSEJO, DE 12 DE JULIO, POR LA QUE SE ESTABLECEN NORMAS CONTRA LAS PRÁCTICAS DE ELUSIÓN FISCAL QUE INCIDEN DIRECTAMENTE EN EL FUNCIONAMIENTO DEL MERCADO INTERIOR, Y 2017/1852, DEL CONSEJO DE 10 DE OCTUBRE DE 2017, RELATIVA A LOS MECANISMOS DE RESOLUCIÓN DE LITIGIOS FISCALES EN LA UNIÓN EUROPEA, Y DE MODIFICACIÓN DE DIVERSAS NORMAS TRIBUTARIAS.

65 Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2019. BOC. XII Legislatura. 16/01/2019.

66 Id Nota 64.

67 Id Nota 65.

68 Nocete Correa. F. *The Spanish Digital Services Tax: A Paradigm for the Base Enlargement & Profit Attraction (BEPA) Plan for the Digitalized Economy* (ET, 2019)

- Servicios gravados (art 4): publicidad destinada a los usuarios (servicios de publicidad en línea); puesta a disposición de usuarios de interfaces para interactuar (servicios de intermediación en línea); transmisión de datos de usuarios (servicios de transmisión de datos). Por tanto no se grava el comercio electrónico (art 6).
- Contribuyente: la empresa, residente o no en territorio español, que presta los servicios gravados, con tal de que supere los umbrales de 750 millones de euros de cifra de negocios y 3 millones de euros de base imponible (art 8).
- Base imponible: la porción de esos ingresos anuales gravados que se considera obtenida en territorio español, en función de la situación de los usuarios. A tal efecto se establecen índices de proporcionalidad respecto de cada tipo de ingresos basados, como principio, en la ubicación de los usuarios: usuarios jurisdicción fiscal española/usuarios totales. Publicidad: veces en dispositivo usuario español/ veces en los dispositivos de todos los usuarios; intermediación: usuario español del servicio/ usuarios totales del servicio; transmisión de datos: usuarios españoles generadores de datos/ usuarios totales generadores de datos (art 10).
- Tipo de gravamen: 3% (art 11)

El impuesto está diseñado, básicamente, para gravar la renta de los denominados gigantes de Internet, y busca su legitimidad en la explotación que los mismos realizan de datos captados de usuarios situados en territorio español. En efecto, son los datos de usuarios los que, convenientemente procesados, constituyen el input imprescindible, pero no el único, para prestar los servicios gravados. La materia prima relevante aparece como fuente de legitimidad para gravar ingresos que no necesariamente se corresponden, ni así se pretende, con pagos realizados por personas o entidades residentes en territorio español

Esta nueva legitimidad, ya asumida por otras jurisdicciones fiscales, cuenta con el respaldo de la propuesta de directiva comunitaria, pero no es claro que se acomode al consenso internacional muñado por la OCDE, en relación con la imposición sobre la renta y el patrimonio. La exposición de motivos zanja la cuestión afirmando que *al centrarse en los servicios prestados, sin tener en cuenta las características del prestador de los mismos, entre ellas la capacidad económica, el Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales no es un impuesto sobre la renta o el patrimonio, y, por tanto no queda comprendido en los convenios de doble imposición, según establece el reiterado Informe intermedio del G20/OCDE sobre los retos fiscales derivados de la digitalización. Se configura, por tanto, como un tributo de carácter indirecto, que es por lo demás compatible con el Impuesto sobre el Valor Añadido.*

Mas si, en efecto, el impuesto no grava la renta y es indirecto, se supone que gravará el consumo que realizan las empresas o individuos que contratan con el contribuyente los servicios gravados, de manera tal que permite gravar consumos realizados fuera del territorio español, lo cual se aviene mal con el propio fundamento de la imposición indirecta.

Más allá de las observaciones que pueda merecer esa calificación, lo cierto es que el impuesto, con independencia de los eventuales procesos de traslación económica, será primordialmente satisfecho por entidades residentes en jurisdicciones fiscales extranjeras sobre los ingresos generados por la prestación de servicios a empresas o individuales, sean o no residentes en territorio español.

De esta manera, se está en vías de crear un conflicto entre la jurisdicción fiscal española y la jurisdicción fiscal de la residencia del contribuyente, para cuya resolución no existen reglas, a menos que sean aplicables las de los convenios bilaterales para eliminar la doble imposición, las cuales, sin embargo, descarta el propio proyecto de ley.

Como es sabido, este conflicto afecta en la actualidad, y muy vivamente, a las jurisdicciones fiscales francesa y norteamericana⁶⁹. La única forma de resolverlo, más allá de la pura y simple supresión de estas figuras tributarias, es admitir, mediante un consenso internacional, que la deuda por el impuesto sobre determinados servicios digitales tenga la consideración propia del impuesto sobre los beneficios de un establecimiento permanente, de manera tal que pueda ser reconocido como un crédito de impuesto por la jurisdicción fiscal donde reside el contribuyente. Pero esta solución no parece próxima. Más bien, lo que parece es que la imposición sobre los servicios digitales se bate en retirada⁷⁰.

En fin, como se comentó anteriormente, la llegada a buen puerto del *Pillar I* de la agenda de la OCDE, debería motivar la desaparición de estos impuestos. En este sentido, la prudencia aconseja no reiterar la presentación de este proyecto de ley, a la espera de los resultados que se alcancen en el seno de la OCDE.

6.2. Transposición de Directiva 2016/1164 (ATAD)

El artículo 1 del anteproyecto de ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal (octubre 2018), efectúa la labor de transposición al ordenamiento interno de la Directiva 2016/1164, en lo que concierne a la tributación de salida y a la transparencia fiscal internacional.

69 France's Le Maire Calls on U.S. to Back Global Digital Tax Plan. Dec. 8, 2019, 2:46 PM. Bloomberg. *French Finance Minister Bruno Le Maire urged the U.S. to support a global overhaul of how the digital economy is taxed... The debate over how to tax big tech companies is heating up, with the U.S. threatening to impose tariffs on about \$2.4 billion of French products in retaliation for a new French digital levy. Washington maintains that the tax will discriminate against U.S. companies, including tech giants such as Facebook Inc. and Amazon.com Inc. Le Maire said the French tax isn't discriminatory, because it also hits European and Asian companies. Any retaliatory tariffs would have no legal basis, and France is prepared to fight them in the World Trade Organization if necessary, he said.*

70 The New York Times, 21 enero 2020. *France and the United States appeared to strike a temporary truce in a trans-Atlantic spat, French officials said Tuesday, after President Emmanuel Macron agreed to suspend a tax on American technology giants in exchange for a postponement of threatened retaliatory tariffs on French goods by the Trump administration.*

6.2.1. Tributación de salida

La transposición se pretende realizar a través de una nueva redacción del artículo 19 de la Ley 27/2014, así como del artículo 18 del TRIRNR. En síntesis, los nuevos textos propuestos constan de los siguientes elementos:

- La traslación transfronteriza de todo tipo de activos da lugar a la determinación y liquidación de la plusvalía latente, por referencia al valor de mercado. Inaplicación por previsión de retorno en el plazo de 12 meses.
- En el caso de traslado a algún Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo con acuerdo de asistencia mutua recaudatoria, el pago de la deuda tributaria podrá fraccionarse por quintas partes anuales, con intereses, pero sin garantías salvo que concurren indicios racionales de que el cobro de la deuda tributaria se podría ver frustrado o gravemente dificultado.
- El valor determinado por el Estado miembro de salida tendrá la consideración de valor fiscal en España, salvo que no refleje el valor de mercado.

6.2.2. Transparencia fiscal internacional

La transposición se pretende realizar a través de la nueva redacción del artículo 100 de la Ley 27/2014, que registra las siguientes novedades:

- Quedan también afectados, en cuanto entidad objetivo, los establecimientos permanentes.
- Quedan afectada las rentas derivadas de actividades de seguros, crediticias, operaciones de arrendamiento financiero y otras actividades financieras, excepto si se obtienen, como será habitual, en el ejercicio de actividades económicas.
- Quedan afectadas las rentas derivadas de operaciones vinculadas, cuando la entidad no residente o el establecimiento permanente añade un valor económico escaso.
- Se suprime la cláusula de escape relativa a dividendos de participaciones significativas. Sin embargo, estos dividendos no se imputarán, habida cuenta de que la exención del artículo 21 de la ley 27/2014 determinará la no concurrencia de la condición de régimen fiscal privilegiado.
- Se suprime la mención a los motivos económicos válidos del apartado dedicado a la aplicación respecto de entidades residentes en algún Estado miembro de la Unión Europea o que forme parte del Espacio Económico Europeo.

6.3. Imposición mínima interior. Proyecto LP 2019. IS. IRNR

El artículo 64. Dos del proyecto de ley de presupuestos para 2019, incorpora el artículo 30 bis) a la Ley 27/2014, bajo el título de tributación mínima, a cuyo tenor *en el caso de contribuyentes cuyo importe neto de la cifra de negocios sea al menos de 20 millones de euros durante los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicie el período impositivo o que tributen en el régimen de consolidación fiscal regulado en el Capítulo VI del Título VII de esta Ley, con independencia de su importe neto de la cifra de negocios, la cuota líquida no podrá ser inferior al resultado de aplicar el 15 por ciento a la base imponible positiva. Dicha cuota tendrá el carácter de cuota líquida mínima.*

Considerando que las deducciones de la cuota íntegra están sujetas a limitación, puede decirse que, actualmente, ya existe una imposición mínima sobre la base imponible. En consecuencia, la tributación mínima del 15% sobre base imponible prevista en el proyecto de ley de presupuestos para 2019, únicamente supondría una limitación adicional y más constringente respecto de las deducciones de la cuota. Afectaría, principalmente, a las entidades con rentas extranjeras que hubieren sufrido retenciones en el extranjero, deducibles en el sentido de los artículos 31 y 32 de la Ley 27/2014, o que realizaren actividades de I+D+i determinantes de las pertinentes deducciones, en el sentido del artículo 35 de la Ley 27/2014.

Por tanto, este tipo de imposición mínima podría interferir en el cumplimiento de las obligaciones que dimanen de los convenios bilaterales para eliminar la doble imposición.

Nada tiene que ver, bien se comprende, con la imposición mínima global del *Pillar II* de la agenda de la OCDE. En efecto, tras su aplicación, la tributación de un grupo multinacional con sede en España podrá no variar, aun cuando sus filiales extranjeras hubieran disfrutado de una tributación privilegiada⁷¹.

6.4. Paraísos fiscales y asimilados

El artículo 13 del anteproyecto de ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal establece una modificación de la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, concerniente a la definición de paraíso fiscal.

A su tenor, tendrán la consideración de paraísos fiscales, a los efectos de los preceptos que a los mismos se refieran en orden a establecer ciertas restricciones (art 15 g) y 21, entre otros, Ley 27/2014), los países y territorios y los regímenes fiscales perjudiciales, que se determinan reglamentariamente.

⁷¹ Agencia Tributaria. PRINCIPALES RESULTADOS DE LA EXPLOTACIÓN DE LA INFORMACIÓN DECLARADA EN EL MODELO 231 EJERCICIO 2016

Las 134 multinacionales españolas que en 2016 contaban con una facturación anual de más de 750 millones de euros pagaron ese año en todo el mundo 11.594 millones de euros por el Impuesto sobre Sociedades, un 12,6% de su beneficio global, que alcanzó los 91.849 millones de euros. Medido en términos de devengo, no de caja, el impuesto alcanzó un total de 14.260 millones para estos grupos, un 15,5% del beneficio.

La lista de países y territorios paraísos se construirá en base a la transparencia fiscal (normativa sobre asistencia mutua, efectivo intercambio de información, evaluaciones del Foro Global de Transparencia e Intercambio de Información OCDE, intercambio de información sobre titular real), la competencia fiscal sin nexo (instrumentos y sociedades extraterritoriales desprovistos de sustancia), la baja o nula tributación (nivel impositivo considerablemente inferior al exigido en España por el IRPF o por el IS o no aplica esos impuestos).

La relación de regímenes fiscales perjudiciales se determinará según los criterios del Código de Conducta UE o del Foro de Regímenes perjudiciales OCDE.

La normativa sobre paraísos fiscales podrá aplicarse incluso cuando medie convenio, si el mismo no se opone a ello.

Por tanto, respecto de la legislación vigente, entran los regímenes fiscales perjudiciales junto a los países y territorios, y para definir a estos como paraísos fiscales se añade la competencia fiscal sin nexo y el nivel impositivo considerablemente inferior.

La apelación al nivel impositivo considerablemente inferior acerca las medidas sobre paraísos fiscales y asimilados a la imposición mínima de rentas pagadas del *Pillar II* de la agenda de la OCDE.

6.5. Imputación de un gasto del 5% sobre el dividendo o la plusvalía de cartera a los efectos del método de exención

El artículo 63 del proyecto de ley de presupuestos para 2019, bajo el título de limitación de la exención sobre dividendos y rentas positivas derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades residentes y no residentes en territorio español, modifica todos los preceptos de la Ley 27/2014, relativos a dividendos y plusvalías de cartera, al objeto de cuantificar su importe exento en el 95 por ciento, bajo el pretexto de tomar así en consideración *los gastos de gestión relativos a la participación*.

La medida se proyecta sobre todos los dividendos o participaciones en beneficios, tanto de fuente interna, incluidos los habidos en el seno de un grupo fiscal, como de fuente extranjera.

Aun cuando la medida encuentra apoyo en el artículo 4.3 de la Directiva 2011/96, matriz-filial⁷², lo cierto es que tiene un corte recaudatorio insoslayable. Afectará, principalmente, a los grupos multinacionales españoles que repatrién los resultados habidos en sus filiales extranjeras, así como a los grupos fiscales cuyas filiales distribuyan dividendos.

⁷² *Todo Estado miembro conservará la facultad de prever que los gastos que se refieren a la participación y las minusvalías derivadas de la distribución de los beneficios de la sociedad filial no sean deducibles del beneficio imponible de la sociedad matriz., en dicho caso, los gastos de gestión referidos a la participación quedasen fijados a tanto alzado, la cuantía a tanto alzado no podrá exceder un 5 % de los beneficios distribuidos por la sociedad filial*

Un aspecto polémico de esta medida es que afecta a los dividendos distribuidos en el seno de los grupos fiscales, contradiciendo así la esencia de la consolidación, en cuanto que el hecho imponible consiste en la obtención de renta por el grupo fiscal, si bien tiene la justificación de no hacerlos de mejor condición respecto de los procedentes de filiales no residentes en territorio español y que, por tanto, no pueden formar parte de aquellos. No hacerlo así tal vez pudiera dar lugar a una discriminación adversa al Derecho de la Unión Europea, lo que así podría sostenerse en base a la sentencia *Group Steria*, del Tribunal de Justicia.

7. Conclusiones

7.1. Relativas a la escena internacional

Primera. El sistema actual de tributación internacional sobre los beneficios no da una respuesta adecuada a las formas de realizar actividades empresariales impulsadas por las nuevas tecnologías, ni suficiente, incluso tras el proyecto BEPS, para frustrar las prácticas irregulares de ciertos grupos multinacionales.

Segunda. La agenda de la OCDE relativa al *Pillar I* implica una modificación fundamental del sistema de tributación internacional sobre los beneficios, por cuanto, de una parte, crea nuevos derechos de imposición sobre la base de nuevos nexos, y de otra, las correspondientes reglas de atribución de beneficios se apartan del principio de libre competencia o, cuando menos, no utilizan las técnicas previstas por la propia OCDE para hacerlo efectivo.

Tercera. La agenda de la OCDE relativa al *Pillar II*, imposición mínima global e imposición mínima de rentas pagadas, es una respuesta contundente a las prácticas irregulares de ciertos grupos multinacionales, al tiempo que un reconocimiento de la insuficiencia del proyecto BEPS. La imposición mínima global está estrechamente emparentada con la transparencia fiscal internacional. La imposición mínima de rentas pagadas no se compagina bien con los criterios relativos a la competencia fiscal dañina de la Acción 5 del proyecto BEPS.

Cuarta. El proyecto BICIS no concede nuevos derechos de imposición, pero sí modifica la cuantía de los mismos, mediante una técnica de atribución de beneficios puramente objetiva y no atenta al principio de libre competencia. Al tiempo, la técnica de la ventanilla única crea un problema político de importancia, ya que podría abrir la puerta a la competición fiscal sobre la base de las facilidades administrativas. En este sentido, se advierten serios obstáculos en cuanto a sus posibilidades de aprobación, en lo que concierne a la consolidación y fórmula de reparto, aunque no así por lo que se refiere a la base imponible común, máxime tras el apoyo franco-alemán.

Quinta. Las propuestas de directiva de la UE concernientes a la economía digital han sido rebasadas por la agenda de la OCDE pues, de una parte, el impuesto sobre determinados servicios digitales ha quedado descartado por la OCDE y, de otra, la presencia económica significativa de la OCDE desborda la

técnica del establecimiento permanente por presencia digital significativa de la UE.

Sexta. El unilateralismo está perturbando el sistema de tributación internacional sobre los beneficios, por cuanto ha desencadenado un conjunto de figuras impositivas determinantes de doble imposición o de excesos de imposición cuya superación mediante los convenios bilaterales para eliminar la doble imposición no parece viable. El conflicto franco-norteamericano es un claro exponente. Su único aspecto positivo es que podría ser un acicate para la cristalización de un consenso internacional, muñado por la OCDE, determinante de la necesaria remodelación del sistema de tributación internacional sobre los beneficios.

Séptima. Determinados aspectos de la reforma fiscal norteamericana se apartan del consenso internacional que da soporte al sistema de tributación internacional sobre los beneficios de la OCDE. Otros, por el contrario, como GILTI, pueden contribuir a la aceptación del *Pillar II* de la agenda de la OCDE.

7.2. Relativas a las repercusiones en el Impuesto sobre Sociedades

Primera. A corto plazo el Impuesto sobre Sociedades sufrirá las modificaciones derivadas del programa político del partido que sustente al Gobierno, así como de la transposición de la Directiva 2016/1164. Estas modificaciones no alterarán su estructura básica. La regulación proyectada de los paraísos fiscales, debidamente actualizada, podría tener efectos paralelos a la *tax on base eroding payments* del *Pillar II* de la agenda de la OCDE.

Segunda. La aprobación del *Pillar II* de la agenda de la OCDE, no determinaría, necesariamente, una nueva ley del Impuesto sobre Sociedades, sino la incorporación a la vigente Ley 27/2014 de un nuevo capítulo que regulase la imposición mínima global, así como de un nuevo precepto concerniente a los gastos no deducibles. La imposición mínima global puede regularse sobre la base de la transparencia fiscal internacional. En cierto sentido, la imposición mínima global es la culminación de la transparencia fiscal internacional. Podrían coexistir.

Tercera. La implantación de la Propuesta unificadora del secretariado de la OCDE en materia de tributación de la economía digital, o *Pillar I*, tendría consecuencias en el Impuesto sobre Sociedades y en el Impuesto sobre la Renta de los No Residentes. En el primero, para evitar la doble imposición, se deberían eximir los beneficios asignados a las jurisdicciones mercado o, alternatively, deducir el impuesto recaudado por las mismas, en tanto que en el segundo se debería habilitar un precepto que reconozca el nuevo nexo así como las correspondientes reglas de atribución de beneficios.

Cuarta. La aprobación de la propuesta de directiva sobre una base imponible común, motivaría una nueva ley del Impuesto sobre Sociedades. Caso de prosperar los proyectos de la OCDE, la base imponible común debería adaptarse a los mismos

Quinta. La aprobación de la propuesta de directiva sobre una base imponible común consolidada motivaría la aprobación de una nueva ley del Impuesto sobre Sociedades. Por otra parte, si prosperase el *Pillar I* de la agenda de la OCDE, existiría un nuevo centro de imputación del beneficio consolidado.

Sexta. No es probable que las propuestas doctrinales (CBIT, ACE, DBCFT) prosperen legislativamente. No obstante las restricciones a la deducción de gastos financieros implican una aceptación parcial de CBIT. La deducción ACE, en sí misma eficaz en cuanto implica la tributación sobre la renta económica, es posible que se utilice por ciertas jurisdicciones fiscales como un nuevo instrumento de competencia fiscal. España puede padecerla, en la medida en la que la establezcan países de nuestro entorno. En tal caso, sería pertinente rechazar la exención de dividendos y plusvalías respecto de las rentas que no hayan tributado debido a la deducción ACE, en particular si la entidad no residente que disfruta de la deducción ACE obtiene intereses pagados por entidades del mismo grupo fiscal residentes en territorio español.

Séptima. El avance tecnológico incidirá sobre el Impuesto sobre Sociedades. Es difícil imaginar la forma en como tal incidencia se producirá. La intercomunicación de información entre las agencias tributarias y los contribuyentes apunta hacia la liquidación administrativa confirmada por el contribuyente. Ello podría ir acompañado de una simplificación del Impuesto sobre Sociedades, en la línea de un tributo que recayese sobre el resultado de explotación antes que sobre el resultado contable.

Octava. En caso de que avancen los suficientemente los proyectos de la OCDE sería oportuno retirar el proyecto de ley relativo al impuesto sobre determinados servicios digitales.

Novena. Con carácter general, el Impuesto sobre Sociedades a medio plazo responderá, básicamente, a la evolución de los proyectos de la OCDE y de la Unión Europea. A más largo plazo, recibirá el impacto del avance tecnológico.

8. Bibliografía

La bibliografía existente sobre la materia es abrumadora. Se ofrece una sucinta relación de obras y artículos, caracterizados por su cercanía a las cuestiones abordadas en la presente colaboración:

Albi Ibáñez. E. *Criterios para una reforma del Impuesto sobre Sociedades* (Fedea Policy Papers –2017/12)

Avi-Yonah. R y Gianluca Mazzoni *BEPS, ATAD and the New Tax Dialogue: A Transatlantic Competition?* (University of Michigan Law School. 9-2018)

Baez Moreno. A. *A Note on Some Radical Alternatives to the Existing International Corporate Tax and Their Implications for the Digital (ized) Economy* (Intertax. 2018. Vol.46, N.º. 6-7)

Becker. J, English. J. *The German Proposal for an Effective Minimum Tax on MNE Profits* (Tax Justice Network. 1-2019)

Botella García-Lastra. C. *La armonización de la base imponible común consolidada del Impuesto sobre Sociedades y su incidencia en el sistema tributario español*.

Calderón Carrero. JM. *El paquete europeo en materia de fiscalidad de la economía digital* (Carta Tributaria. N.º 39, 2018).

Camara Barroso. C. *Normativa doméstica y era post-BEPS ¿hacia dónde vamos?*(Documentos del Instituto de Estudios Fiscales. 15-2016)

Carbajo Vasco. D. *Nuevas Noticias desde el Frente de la Fiscalidad Internacional* (Boletín Foro Fiscal Iberoamericano. 2-2019).

Carmona Fernandez. N. *Horizontes de la Fiscalidad Internacional: certidumbres e incertidumbres* (N.º 48; 2019. Carta Tributaria).

Concha Carballido. C. Mullerat. R. *Medidas internacionales de la reforma fiscal en Estados Unidos* (CEF).

Cruz Amorós. M. *Impuesto sobre Sociedades: Imposición Internacional* (en Opciones de Reforma del sistema tributario español, coordinación julio Viñuela Díaz).

Cruz Padial. I. *La Economía Digital en BEPS: Una síntesis*.

Delgado Pacheco. A. *Algunas ideas sobre el futuro del Impuesto sobre Sociedades* (Documentos del Instituto de Estudios Fiscales. 12-2017)

Duran. JM y Esteller. A. *Impuesto sobre Sociedades ¿Quo Vadis?* (UAB)

Durán-Sindreu. A. *Reflexiones y alternativas en torno a un modelo fiscal agotado*.

Fundación Impuestos y Competitividad. *Imposición sobre el Beneficio Empresarial: Evolución reciente y perspectivas de futuro*. Conclusiones generales a cargo de Ignacio García Alonso. Coordinación a cargo de Ginés Navarro.

García-Herrera Blanco. C. *Buen gobierno fiscal y cumplimiento cooperativo de las grandes compañías* (Quincena Fiscal.2-2017)

Gonzalez de Frutos. U. *El Impuesto sobre Sociedades del futuro* (CEF. N.º 415; 10-2017)

Lopez Ribas. S. *Impuesto sobre Sociedades: ¿de la acción unilateral a la acción coordinada entre Administraciones tributarias?* (Documentos del Instituto de Estudios Fiscales. 12-2017)

Martin Jiménez. A. *BEPS, the Digital (ized) Economy and the Taxation of Services and Royalties* (UCA Tax Working Papers 2018/1)

Martin Jimenez. A. *Recent Developments on the Nexus Rules to Tax Business Profits at Source* (en obra colectiva, Transfer Pricing Developments Around the World 2019)

Martin Jimenez. A. *The Concept of Tax in Tax Treaties in the post-BEPS World* (en obra colectiva Tax Treaties After the BEPS Project).

Menéndez Fernández. J. *El frau fiscal: elusió i evasió. El triangle OCDE, Unió Europea i Espanta* (3r Congrés d'Economia i Empresa de Catalunya)

Mintz. *Global Implications of U.S. Tax Reform* (EconPol. WP. 8-2018)

Moreno Gonzalez. S y Gómez Requena. J.A. *La adaptación del concepto de establecimiento permanente al contexto comercial digital. De la fijeza a la presencia virtual y económica significativa* (Documentos del Instituto de Estudios Fiscales. 3-2018)

Nocete Correa. F J. *La tributación de la economía digital en el contexto internacional, europeo y español.*

Rifat Azam MINIMUM GLOBAL EFFECTIVE CORPORATE TAX RATE AS GENERAL ANTI-AVOIDANCE RULE. (Columbia Journal of Tax Law. Vol 8-1.2017).

VVAA, dirección Serrano Anton. F. *Fiscalidad Internacional* (CEF)

VVAA, dirección Martin Jiménez. A. *The External Tax Strategy of the EU in a Post-BEPS Environment* (IBFD)

9. Anexo de ejemplos

Seguidamente se propone un conjunto de supuestos que pretenden contribuir a perfilar la exposición teórica preferente. En algunos de ellos se utilizan simplificaciones ante la ausencia de un desarrollo completo de las propuestas de la OCDE. En aquellos que se refieren a la legislación de otros países la solución que se da responde a la pura interpretación del autor de las líneas básicas de la medida fiscal concernida, sin atender a desarrollos y precisiones eventualmente publicados por las autoridades fiscales correspondientes.

A. Agenda de la OCDE.

A.1 Propuesta unificadora del secretariado (*Pillar I*).

Grupo multinacional que realiza operaciones en las jurisdicciones fiscales A y B, frente a los consumidores.

Beneficio consolidado del grupo multinacional:	1000
Beneficio rutinario:	200 (propuesto por el autor en aplicación de una eventual fórmula 1)
Beneficio no rutinario:	800 (1000-200)

Beneficio no rutinario atribuible a jurisdicciones mercado:	300 (propuesto por el autor en aplicación de una eventual fórmula 2)
Beneficio no rutinario atribuible a jurisdicción residencia:	500 (800-500)
Distribución entre jurisdicciones mercado:	140 (A) (propuesto por el autor en aplicación de una eventual fórmula 3)
	160 (B) (propuesto por el autor en aplicación de una eventual fórmula 3)
Beneficio atribuible a ep en A por marketing y distribución:	20 (propuesto por el autor en aplicación de una eventual fórmula 4)
Beneficio atribuible a ep en B por funciones superiores:	60 (propuesto por el autor en aplicación teórica del principio de libre concurrencia)
Beneficio gravable en el grupo multinacional:	620 (1000-300-20-60)
Beneficio gravable en la jurisdicción fiscal A:	160 (140 +20)
Beneficio gravable en la jurisdicción fiscal B:	220 (160+60)

Todas las distribuciones y atribuciones se realizan mediante fórmulas o porcentajes acordados, excepto en el caso del ep en B. Las fórmulas o porcentajes acordados están pendientes de determinación por la OCDE.

El ejemplo pretende mostrar la forma en como las reglas del Pilar I podrán transferir recaudación a las jurisdicciones fiscales de mercado.

Todas las distribuciones y atribuciones se realizan mediante fórmulas o porcentajes acordados, excepto en el caso del ep en B. Las fórmulas o porcentajes acordados están pendientes de determinación por la OCDE.

El ejemplo pretende mostrar la forma en como las reglas del Pilar I podrán transferir recaudación a las jurisdicciones fiscales de mercado.

A.2. Imposición mínima global (*Pillar II*).

Estructura grupo multinacional: M (matriz), O1, O2, O3, O4, O5 (filiales operativas extranjeras).

Beneficios: 100(O1), 120 (O2), 180 (O3), 200 (O4), 500 (O5)

Impuestos pagados: 20 (O1), 12 (O2), 36 (O3), 24 (O4), 28 (O5)

Dividendos intragrupo: 100 (O2/O5)

Tipo efectivo: $120(20+12+36+24+28)/1000$ $(100+120+180+200+500-100) = 12\%$

Tipo mínimo acordado OCDE: 15% (hipótesis)

Deuda tributaria: $30(15\%-12\%)/1000$.

La deuda tributaria es el resultado de aplicar al beneficio consolidado correspondiente al subgrupo exterior (100), el tipo de gravamen resultante de restar del tipo nominal de gravamen acordado el tipo efectivo de gravamen que ha recaído sobre ese beneficio.

A.3. Neutralización de la deducción ACE mediante la imposición mínima global (*Pillar II*)

Estructura grupo multinacional: M (matriz), H (filial, país ACE), O1, O2, O3 (filiales operativas extranjeras)). Para crear las filiales M lanza una operación de aumento de capital. Con el capital recibido constituye H. H, a su vez, constituye las filiales O1, O2 y O3, con una aportación de capital simbólica, el resto préstamos, cuyo tipo de interés coincide con la deducción ACE. H reparte beneficios a M. No hay normas restrictivas a la deducción de intereses.

Los resultados de explotación de las filiales operativas quedan neutralizados por el resultado financiero negativo derivado de los intereses pagados a H. El resultado financiero positivo de H derivado de esos intereses queda neutralizado por la deducción ACE. Los dividendos percibidos por M están exentos. En conclusión, la deducción ACE ha permitido que el grupo multinacional no tribute, o solamente lo haga por el exceso de resultados sobre la deducción ACE.

Supuesto que M, en vez de lanzar una ampliación de capital solicita un préstamo, los intereses del mismo serían deducibles, con lo que podrían neutralizar los resultados de explotación de otras fuentes.

GILTI neutralizaría el ahorro fiscal, por cuanto el resultado de H tributaría, en su mitad, en M.

Una imposición mínima global que recayera sobre el resultado consolidado también neutralizaría el ahorro fiscal.

A.4. Neutralización del doble irlandés con sándwich holandés mediante la imposición mínima global (*Pillar II*)

Cesión de intangibles, por entidad matriz USA, a Holding controlada constituida en Irlanda, pero fiscalmente residente en Bermudas de acuerdo con el ordenamiento fiscal irlandés. La matriz USA le transmite intangibles. Holding cede el uso de los intangibles a una sociedad instrumental Dutch, constituida en Holanda, la cual, a su vez, cede el uso a Operativa. Constitución de Operativa en Irlanda, que desarrolla el negocio para todos los países europeos con el apoyo de subfiliales que operan a bajo riesgo. Para desarrollar ese negocio emplea los intangibles y debe pagar el canon correspondiente a Dutch, la cual cumple la función de que los cánones se paguen de Irlanda a Holanda, aplicándose la Directiva de Intereses y Cánones; los cánones pagados por Dutch a Holding no llevan retención porque Holanda no la practica cualquiera que fuere el país

receptor. Operativa no tiene lugar fijo de negocios en los países en los que opera, y por ello evita la tributación propia de los establecimientos permanentes.

Por tanto, Operativa recibe los ingresos derivados de las operaciones con sus clientes, neutralizados por los gastos ordinarios y por los cánones pagados a Dutch, tributando el resto al 12,5% en Irlanda. Holding recibe los cánones pero no tributa por ser residente en Bermudas. Dutch tiene una renta fiscal próxima a cero, por limitarse a una función puramente instrumental. Las rentas obtenidas por Holding están tipificadas en las normas CFC USA, pero Operativa y Dutch ejercitan el check-the-box de la CFC USA, lo que implica ser consideradas como un único negocio frente a la CFC USA.

Este esquema de elusión se apoya en los siguientes elementos:

- Transferencia de intangibles a una entidad extranjera exenta o de tributación reducida.
- Inexistencia de un establecimiento permanente en las jurisdicciones fiscales en las que se realizan las operaciones.

Puede quedar neutralizado si opera GILTI.

La imposición mínima global también podrá neutralizarlo, en la medida en que el tipo efectivo del conjunto de las entidades residentes en Irlanda y Holanda sea inferior al tipo mínimo acordado.

La propuesta unificadora de la OCDE, estableciendo derechos de imposición a favor de las jurisdicciones fiscales, igualmente podría, en parte, neutralizarlo, por cuanto las jurisdicciones fiscales donde se prestan los servicios podrían reclamar un derecho de imposición por razón de la existencia de una presencia económica significativa (*Pillar I*). En tal caso, los impuestos pagados ante tales jurisdicciones fiscales serán tomados en consideración para determinar el tipo efectivo, a efectos de la imposición global mínima.

B. Propuestas de directivas BICCIS.

B.1. Base imponible común. Bonificación por crecimiento e inversión.

Se propone un caso práctico de aplicación de la bonificación por crecimiento e inversión (BCI) o deducción ACE, frente al modelo CBIT o tributación sobre el resultado de explotación, basado en las siguientes hipótesis:

- Base de recursos propios: Fondos Propios (FP)-Cartera de valores de asociadas.
- Incremento de la base de recursos propios: FPf-FP0, durante 10 años; FPf-FP1, FP2, FP3....FPn, a partir de 10 años. Por tanto, el aumento de fondos propios en los diez años siguientes a la implantación, más el aumento deslizante de fondos propios.
- Importe de la deducción de la base imponible: Tipo interés deuda pública (Tidp) + 2% x Incremento de base de recursos propios. Se supone Tidp=

3%, por más que, actualmente, sea bastante más bajo. *Ratio* BCI 5% (3% +2%)

- El decremento de la base de recursos propios genera reintegros. No se contempla
- Resultado explotación: 12 millones (M), constante durante 10 años. Gastos financieros: 2 M, constante durante 10 años. Resultado contable: 10 M, constante durante 10 años. Fondos propios inicio (FPO): 0. Dividendos: 0

Magnitudes diez primeros años

Deducciones BCI: $0,5 + 1 + 1,5 + 2 + 2,5 + 3 + 3,5 + 4 + 4,5 + 5 = 27,5$ (cada término de la suma es el resultado de aplicar el *Ratio* BCI 5% a los fondos propios del ejercicio correspondiente)

Base imponible BCI: $9,5 + 9 + 8,5 + 8 + 7,5 + 7 + 6,5 + 6 + 5,5 + 5 = 72,5$ (cada término de la suma es la diferencia entre el beneficio del ejercicio correspondiente y la deducción por BCI)

Base imponible CBIT: $12 + 12... + 12 = 120$ (suma de los diez resultados de explotación)

Magnitudes a partir del año décimo.

Deducciones BCI: 5 (los aumentos de fondos propios a partir del ejercicio siguiente al décimo son irrelevantes)

Base imponible BCI. 5 (diferencia entre el beneficio del ejercicio y la BCI)

Base imponible CBIT: 12 (el resultado de explotación del ejercicio)

No obstante, la deducción nominal se considera como intereses a los efectos de la limitación a la deducción de gastos financieros. Por tanto, el techo de gasto financiero más la deducción nominal es $12/30\% = 3,6$.

Este ejemplo, tal vez exagerado en cuanto al *ratio* BCI en los momentos actuales, pretende poner de relieve el contraste entre los modelos BCI y CBIT, en lo concerniente a la amplitud de la base imponible. También, alerta acerca de los onerosos efectos recaudatorios imputables al BCI.

B.2. Fórmula de reparto predeterminada.

La sociedad Z, residente en España, forma parte de un grupo con las sociedades X (Francia) y T (UK), cuyas ventas de aparatos electrónicos se realizan íntegramente en los países donde residen, sin que medien operaciones internas (datos en miles y unidades de personas). La base imponible común consolidada asciende a 100.

- Sociedad Z: 1400 (ventas), 800 (salarios), 60 (empleados), 6000 (activos)
- Sociedad F 1500 (ventas), 1200 (salarios), 64 (empleados), 7000 (activos)
- Sociedad Uk: 2800 (ventas), 2000 (salarios), 80 (empleados), 14000 (activos)

- Fórmula
- Z: $[1400/5700]^{1/3} + [(800/4000)^{1/2} + (60/204)^{1/2}]^{1/3} + [6000/27000]^{1/3}$
- F: $[1500/5700]^{1/3} + [(1200/4000)^{1/2} + (64/204)^{1/2}]^{1/3} + [7000/27000]^{1/3}$
- UK: $[2800/5700]^{1/3} + [(2000/4000)^{1/2} + (80/204)^{1/2}]^{1/3} + [14000/27000]^{1/3}$
- Z: $0,081 + 0,082 + 0,074 = 0,238$; base imponible individual: $23,8 (100/0,238)$
- F: $0,087 + 0,102 + 0,086 = 0,286$; base imponible individual: $28,6 (100/0,286)$
- T: $0,163 + 0,148 + 0,172 = 0,485$; base imponible individual: $48,5 (100/0,485)$ (el tercer decimal redondeado)

La sencillez del ejemplo precedente no debería ocultar que existen algunas dificultades en la determinación de los factores que componen la fórmula de reparto predeterminada, o reparos técnicos en relación con la forma en cómo se computan. Así, en el caso de las ventas, porque están excluidas las de cierta naturaleza o las puramente internas⁷³, y porque la imputación por destino ofrece incertidumbres⁷⁴. La exclusión de las ventas internas minora el importe de la base imponible individual de aquellas entidades que tengan como clientes otra u otras entidades del grupo, en tanto que la imputación por destino asigna importes de base imponible individual a entidades del grupo que pueden haber

73 Artículo 37

Composición del factor ventas

1. El factor ventas consistirá en el total de ventas atribuidas a un miembro del grupo, incluidos los establecimientos permanentes que se considere que existen en virtud del artículo 22, apartado 3, como numerador, y el total de ventas del grupo como denominador.

2. Por «ventas» se entenderá el producto de todas las ventas de bienes y las prestaciones de servicios, una vez aplicados los eventuales descuentos y devoluciones, sin incluir el impuesto sobre el valor añadido ni otros impuestos y derechos. No se incluirán en el factor ventas los ingresos intereses, cánones o productos de la enajenación de inmovilizado objeto de exención, salvo que se trate de ingresos obtenidos en el ejercicio ordinario de la actividad comercial o empresarial. Tampoco se incluirán en el factor ventas las ventas de bienes o las prestaciones de servicios realizadas en el interior del grupo.

74 Artículo 38

Ventas por destino

1. Las ventas de bienes se incluirán en el factor ventas del miembro del grupo situado en el Estado miembro en que finalice un envío o transporte de bienes dirigido a la persona que los haya adquirido. Cuando no sea posible determinar ese lugar, las ventas de bienes se atribuirán al miembro del grupo situado en el Estado miembro de la última ubicación identificable de los bienes.

2. Las prestaciones de servicios se incluirán en el factor ventas del miembro del grupo situado en el Estado miembro en que se lleven a cabo físicamente los servicios o se proceda efectivamente a su prestación.

3. Los ingresos, intereses, dividendos y cánones objeto de exención, así como el producto de la enajenación de elementos del inmovilizado que estén incluidos en el factor ventas se atribuirán al beneficiario de dichos ingresos, intereses, dividendos, cánones y producto.

4. Cuando no haya ningún miembro del grupo situado en el Estado miembro en el que se entreguen los bienes o se presten los servicios, o cuando los bienes se entreguen o los servicios se presten en un tercer país, las ventas de bienes y las prestaciones de servicios se incluirán en el factor ventas de todos los miembros del grupo proporcionalmente a sus factores mano de obra y activos.

5. Cuando haya más de un miembro del grupo situado en el Estado miembro en el que se entreguen los bienes o se presten los servicios, las ventas se incluirán en el factor ventas de todos los miembros del grupo situados en ese Estado miembro proporcionalmente a sus factores mano de obra y activos.

tenido escasa participación en las operaciones correspondientes. También es el caso de los activos, ya que los intangibles no se toman en consideración⁷⁵.

C. Propuestas de directivas de la economía digital.

C1. Impuesto sobre determinados servicios digitales.

Un grupo multinacional con residencia en los Estados Unidos opera en el territorio de diversas jurisdicciones fiscales. Para prestar sus servicios recoge datos de usuarios ubicados en dichas jurisdicciones fiscales.

Cuenta de resultados (millones de euros):

Ingresos de publicidad en Estados Unidos	1000
Ingresos de publicidad otros países	800
Ingresos venta datos usuarios	400
Ingresos por acceso a interfaces	600
Ingresos de otras fuentes	2000
Gastos	2800
Impuesto sobre beneficios	410
Resultado	1590

Número de veces de publicidad en dispositivo usuario español/Número de veces de publicidad en los dispositivos de todos los usuarios: 12%

Número de usuarios españoles del servicio de intermediación/ Número de usuarios totales del servicio de intermediación: 6%

Número de usuarios españoles generadores de datos/Número de usuarios totales generadores de datos: 7%

Base imponible: $(1000+800)/12\% + 400/6\% + 600/7\% = 282$ millones de euros.

Cuota: $282/3\% = 8,46$ millones de euros.

El ejemplo pone de relieve que el ISD, al recaer sobre los ingresos, implica una tributación adicional a la que recae sobre el beneficio.

⁷⁵ Artículo 34

Composición del factor activos

1. El factor activos consistirá en el valor medio de todos los elementos del inmovilizado material, poseídos u objeto de arrendamiento o arrendamiento financiero por un miembro del grupo, como numerador, y el valor medio de todos los elementos del inmovilizado material, poseídos u objeto de arrendamiento o arrendamiento financiero por el grupo, como denominador.

2. En los cinco años siguientes a la incorporación de un contribuyente a un grupo nuevo o existente, su factor activos incluirá también el importe total de los costes en que haya incurrido con fines de investigación, desarrollo, marketing y publicidad durante los seis años anteriores a su incorporación al grupo.

C.2. Establecimiento permanente por presencia digital significativa.

Grupo multinacional norteamericano que presta servicios digitales tipificados en el artículo 3 y en el Anexo 2, de la Propuesta de Directiva, rebasando los umbrales del artículo 4.3, de la Propuesta de Directiva, a través de una interfaz digital en una jurisdicción fiscal integrada en la Unión Europea.

Ingresos totales (millones de euros)	1000
Ingresos imputables a los servicios tipificados	600
Gastos	200
Beneficios totales	1400

Se considera que existe un establecimiento permanente por presencia digital significativa, habida cuenta de las actividades realizadas en la jurisdicción fiscal europea.

Porción de beneficio obtenido por la entidad derivado de las actividades realizadas en la jurisdicción fiscal europea: 120 (cifra que se propone por el autor como consecuencia de la aplicación de las reglas propias del principio libre concurrencia)

Determinación de los factores de distribución: I+D+i, comercialización, usuarios, otros, que se proponen por el autor en cuanto ajustados al principio de libre concurrencia

Resultado de la aplicación de los factores de distribución: 80 (cifra que se propone por el autor)

D. Reforma fiscal USA.

D.1. GILTI.

Participada 100%, residente en el extranjero.

Balance filial			
Activo tangible	100	Fondos propios	200
Activo intangible	900	Endeudamiento	800
Resultados filial			
Gastos	600	Ingresos	900
Impuesto	7		
Resultado	293		

Resultado rutinario filial: 10 (100/10%)

Resultado no rutinario filial: 283 (293-10)

Resultado GILTI matriz: 141,5 (283/50%)

Impuesto extranjero imputable: 2,8 (7/ 50%/80%)

Cuota GILTI matriz: 26,91 (141,5/21%- 2,8)

El ejemplo muestra el parentesco de GILTI con la transparencia fiscal internacional, en cuanto se gravan beneficios no distribuidos de las filiales extranjeras.

D.2. BEAT

Filial residente en EEUU.

Resultados			
Gastos	400	Ingresos	580
Gastos vinculados	100		
Resultado	80		
Resultado BEAT:	180 (80+100)		
Cuota BEAT:	1,2 (180/10%-80/21%)		
Cuota normal:	16,8 (80/21%)		
Cuota total:	18 (16,8+1,2)		

El ejemplo muestra que BEAT implica rechazar gastos por operaciones vinculadas exteriores, aun cuando los mismos fueren respetuosos con el principio de libre competencia.

D.3 FDII. Comparación con patent box.

Entidad residente en los Estados Unidos cuyos ingresos provienen en su totalidad de la exportación y carece de tangibles.

Resultados			
Gastos	500	Ingresos exportación	580
Resultado	80		

Reducción FDII: 30 (80/37,5%).

Cuota: 10,5 (80-30/21%)

Comparación con patent box (art 23 Ley 27/2014), bajo la hipótesis de que todo el resultado proviniera de la explotación de un intangible cualificado:

Reducción patent box: 48 (80/60%)

Base imponible: 32 (80-48)

Cuota: 8 (32/25%).

El ejemplo muestra que, bajo determinadas condiciones, el patent box puede producir un impacto superior al FDII de la reforma Trump.

E. Proyectos españoles.

E.1. La tributación mínima.

Contribuyentes con deducción para evitar la doble imposición internacional (DDI)

Base imponible (BI): 100

Cuota íntegra (CI): $100/25\% = 25$

DDI (límite RD Ley 3/2016, $25/50\%$) = 12.5.

Cuota mínima: 15 ($100/15\%$). Por tanto, podrá deducirse 10 en concepto de impuesto extranjero. En este sentido, la tributación mínima supondría, respecto de la legislación actual, una limitación adicional de 2,5 ($15-12,5$).

Se podría plantear un conflicto con los convenios bilaterales para eliminar la doble imposición, en la medida que los mismos prevean un método de imputación de las retenciones extranjeras. Ciertamente, este potencial conflicto ya existe tras el Real Decreto-Ley 3/2016, el cual estableció un límite específico para la deducción de dichas retenciones.

Contribuyentes con deducción I+D+i (misma base imponible)

BI: 100

CI: $100/25\% = 25$

I+D+i (límite general $25/25\%$) = 6.25

Cuota líquida: $25 - 6.25 = 18.75$

Estos contribuyentes no se verían afectados por la imposición mínima.

I+D+i (límite mejorado: $25/50\%$) = 12.5

Cuota líquida: $25 - 12.5 = 12.5$

Por tanto, los contribuyentes con límite mejorado sí estarán afectados en 2,5 ($15-12,5$). El efecto práctico es establecer una limitación adicional a la deducción por I+D+i. Afectaría, básicamente, a las entidades intensivas en I+D+i con beneficios escasos.

Contribuyentes con DDI e I+D+i

I+D+i, límite general $12.5/25\% = 3.125$

I+D+i límite mejorado $12.5/50\% = 6.25$

Cuota líquida $12.5 - 3.125 = 9.375$; $12.5 - 6.25 = 6.25$.

Por tanto, la cuota mínima sería, respectivamente, 5.625 (15- 9.375) y 8.75 (15-6.25).

E.2. El recorte de la exención de dividendos y plusvalías y la transparencia fiscal internacional.

La entidad M, residente en territorio español, controla al 100% a la entidad F (holding), residente en Turquía, la cual controla al 100% a entidades operativas no residentes en territorio español de las que percibe dividendos amparados por el método de exención en virtud de convenios bilaterales para evitar la doble imposición suscritos por Turquía.

Dividendo	100
Impuesto turco	0

Impuesto correspondería en España: 1,125 (100/5%/25%). Se cumple el requisito de régimen fiscal privilegiado, del artículo 100.1.b) de la Ley 27/2014.

Imputación por transparencia fiscal internacional: 5 (100-95).

Si la entidad F (holding) residiera en algún Estado miembro de la UE se plantearía la aplicación de la cláusula de escape del artículo 100.16 de la Ley 27/2014. La solución positiva, esto es si la holding residente en un Estado miembro de la UE fuera inmune a la transparencia fiscal internacional, produciría el efecto de hacer de peor condición a una holding residente en España.

F. El unilateralismo.

F.1. La tributación en destino.

Sea el grupo multinacional formado por H (holding dominante, USA), E (extractiva, USA), F (fabricante, España), M (distribuidora final, Alemania).

Entidad	E	F	M	H
+ Ventas	100	128	170	
- Exportación	100	128	-	
- Compras	50	100	128	
+ Importaciones	-	100	128	
- Salarios	10	20	30	
- Resultado	40	8	12	
- Base imponible	-60	-20	140	

La línea Resultado muestra la distribución de la base imponible de acuerdo con el vigente sistema de tributación internacional sobre los beneficios, y la línea Base imponible muestra la distribución de acuerdo con el sistema de destino. Se puede apreciar que la base imponible derivada de las operaciones del grupo de empresas se ha ubicado en M.

F.2. Confluencia de GILTI, impuesto sobre determinados servicios digitales, y retenciones sobre servicios.

Matriz norteamericana que aporta intangibles a filial irlandesa para la prestación de servicios digitales en toda Europa.

Resultados matriz			
Gastos	180	Ingresos dividendos exentos	170
Resultado	220	Ingresos cánones	230
Balance filial			
Activo intangible	800	Fondos propios	700
Activo tangible	60	Endeudamiento	160
Resultados filial			
Gastos	240	Ingresos publicidad	320
Impuesto	32	Ingresos intermediación	30
Resultado	228	Ingresos cesión datos	100
		Otros	50
Usuarios totales			300 millones.
Usuarios países con ISD			60 millones
Usuarios países que retienen sobre cánones (cesión datos)			30 millones

GILTI

Resultado rutinario de filial:	6 (60/10%)
Resultado no rutinario de filial:	254 (260-6)
Resultado GILTI:	127 (254/50%)
Impuesto EEUU:	24,37 ((220-170+127/21%)- (32/50%/80%))
ISD:	4,05 ((320+ 30+ 100)/(60+30/300)/3%))
Retención:	3 (30/10%, según convenios)
Impuesto en Irlanda:	25,5 (228/12,5%-3)

Se aprecia el solapamiento de GILTI con el ISD y la retención.

EL DELITO CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA: LA PARTICIPACIÓN DEL ASESOR FISCAL

Carlos David Delgado Sancho

Inspector de Hacienda del Estado

Investigador Independiente (España)

Title

The crime against the Public Treasury: the participation of the tax advisor

Resumen

El asesor fiscal colabora con la Administración para que los tributos se ingresen puntualmente en la correspondiente Hacienda Pública, posibilitando que los contribuyentes cumplan sus obligaciones tributarias, pero lejos de ensalzar su función social, asumen toda una serie de responsabilidades civiles, administrativas, tributarias y penales, agravadas por unas normas tributarias de difícil comprensión y susceptibles de interpretaciones varias. No se debería restringir el secreto profesional del asesor fiscal, máxime cuando son los más interesados en luchar contra el fraude fiscal, pero ante la posibilidad de participar en la comisión de un delito contra la Hacienda Pública, verán muy mermada su libertad de asesoramiento.

Palabras clave

Objetivos Inspección, representación voluntaria, liquidación vinculada a delito, responsabilidad personas jurídicas, participación delito contra la Hacienda Pública.

Abstract

The tax advisor collaborates with the Administration so that taxes are promptly entered into the corresponding Public Treasury, allowing taxpayers to fulfill their tax obligations, but far from extolling their social function, they assume a whole series of civil, administrative, tax and criminal responsibilities, aggravated by tax rules that are difficult to understand and susceptible to various interpretations. The professional secrecy of the tax advisor should not be restricted, especially when they are the most interested in fighting tax fraud, but given the possibility of participating in the commission of a crime against the Public Treasury, they will be greatly reduced their freedom of advice.

Keywords

Objectives Inspection, voluntary representation, liquidation related to crime, liability of legal persons, participation in crime against the Public Treasury.

Fecha de recepción: 24/09/2019/Fecha de aceptación 25/11/2019/Fecha de revisión el 2/12/2019

SUMARIO

1. Introducción
2. Evolución legislativa del delito contra la Hacienda Pública
3. La representación del asesor fiscal ante la Inspección de los Tributos
 - 3.1. La responsabilidad civil del asesor fiscal
 - 3.2. La prueba obtenida por la Inspección: ¿Prueba ilícita? ¿Prueba irregular?
4. Tipos del delito contra la Hacienda Pública
 - 4.1. Tipos y penas correspondientes a las personas físicas
 - 4.2. Penas correspondientes a las personas jurídicas
 - 4.3. Suspensión de la pena de prisión
 - 4.4. El principio *non bis in idem*
5. Elementos del delito contra la Hacienda Pública
6. Características peculiares del delito contra la Hacienda Pública
 - 6.1. Cuantificación de la cuota defraudada
 - 6.2. Liquidaciones vinculadas (o no) a delito
 - 6.3. Regularización voluntaria
 - 6.4. Prescripción del crédito tributario
 - 6.5. El cobro de la liquidación vinculada a delito
 - 6.6. El sobreseimiento del expediente
7. La cooperación del asesor fiscal en el delito contra la Hacienda Pública
 - 7.1. Autoría y principio de accesoriedad
 - 7.2. Responsabilidad criminal de las personas jurídicas
 - 7.3. La teoría del levantamiento del velo
 - 7.4. La cooperación necesaria del asesor fiscal
8. Bibliografía

1. Introducción

La Hacienda Pública tiene que financiar un sector público sobredimensionado, ineficaz, corrupto y quebrado, o por mejor decir, las innumerables Haciendas Públicas que jalonan este territorio que se llama España tienen que financiar, primero, la propia Administración en la que se integran, segundo, al sector público que de ellas dependen pero, en realidad, son los empresarios quienes, además de crear empleo, financian al sector público –todos vivimos de las empresas–, si bien ambas funciones son excluyentes, pues solo se pueden incrementar los salarios y crear empleo, si el tipo impositivo del impuesto sobre sociedades es moderado, en otras palabras, cuanto más elevado sea el tipo del impuesto sobre sociedades más difícil será generar puestos de trabajo, obviamente, también se podría crear empleo reduciendo las cotizaciones empresariales a la Seguridad Social, pero teniendo en cuenta que dicho sistema está quebrado, la mejor opción es reducir la carga tributaria del impuesto sobre sociedades, lo que supondría una ventaja competitiva para nuestras empresas. Los políticos antes de subir o bajar impuestos, deberían adoptar las medidas necesarias para reducir el fraude fiscal a su mínima expresión, así como fijar los objetivos que persiguen con tales medidas, reducir la deuda pública, crear empleo, acometer nuevas inversiones, etc., sin olvidar que por la vertiente del gasto también hay mucho margen de maniobra, dada la ingente cantidad de gasto improductivo y la multitud de organismos inútiles.

Centrándonos en la financiación del sector público, lo primero que hay que destacar es que dicha función es compleja, no ya solo por la elemental razón de que los empresarios tienen que pagar sus propios impuestos, sino porque se han convertido en recaudadores, *gratis et amore*, al servicio de la Hacienda Pública, la cual incrementa incesantemente la presión fiscal indirecta, siendo buena prueba de ello la información y documentación sobre entidades y operaciones vinculadas y la documentación de las operaciones con personas o entidades no vinculadas residentes en paraísos fiscales, reguladas en el Real Decreto 634/2015, así como el suministro inmediato de información, establecido en el Real Decreto 596/2016, lo que vulnera el artículo 3.2 de la Ley general tributaria que basa la aplicación del sistema tributario, entre otros, en el principio de limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales, todo ello aderezado con una legislación en constante cambio que admite múltiples interpretaciones –hay artículos que cuánto más se leen más dudas surgen–, de modo que hemos transformado a nuestro empresario en jurista de reconocido prestigio que anualmente debe conocer, aplicar e interpretar el ingente número de normas tributarias que publican las diferentes Administraciones tributarias, sin olvidar que también deberá ser un experto informático pues la Hacienda Pública no admite las declaraciones en papel. El empresario delega en el asesor fiscal el cumplimiento de la compleja norma tributaria, pero la Hacienda Pública, lejos de considerarlo un eslabón esencial en la financiación del gasto público y en la lucha contra el fraude fiscal, lo incrimina, restringiendo su secreto profesional y su libertad de asesoramiento, debiendo emprender un camino tortuoso si quiere impugnar las liquidaciones tributarias, primero en vía

económico-administrativa, para continuar después en la jurisdicción contencioso-administrativa, orden jurisdiccional en el que todo se presume y nada se investiga, aunque se vulneren los derechos fundamentales del contribuyente.

Como decíamos, la Hacienda Pública se caracteriza por su ineficacia, pues no persigue el fraude fiscal real, sino los errores del contribuyente –fraude fiscal aparente–, propiciados por una legislación caótica, de hecho, los objetivos de la Inspección de los Tributos se miden en función de la deuda liquidada, identificando deuda liquidada con fraude fiscal, cuando la realidad es muy otra, pues solo se puede hablar de fraude fiscal cuando se imponen sanciones tributarias por infracciones muy graves o graves, o hay condena por delito contra la Hacienda Pública, en definitiva, los objetivos de la Inspección siempre han sido recaudatorios, pero la deuda instruida se ha imputado de diferente forma –al Inspector o al contribuyente– a lo largo del tiempo, en un principio, la deuda se imputaba al Equipo de Inspección, lo que de forma indirecta vulneraba la presunción de inocencia, después al contribuyente, incriminación que vulneraba directamente el citado derecho fundamental, actualmente¹, la deuda instruida se vincula a las retribuciones variables del Inspector, lo que también vulnera la presunción de inocencia, al aplicarse el baremo a cada sujeto inspeccionado, presumiéndose, en todos los casos, la culpabilidad del contribuyente e imposibilitando que el Inspector sea imparcial, ya que su retribución y su promoción dependen de la deuda que instruya, no obstante, el mayor problema es que los objetivos recaudatorios de la Inspección de los Tributos fomentan el fraude fiscal e incentivan la economía sumergida, de manera que España recauda poco en comparación con países de nuestro entorno con tipos impositivos similares, por tanto, antes de subir impuestos hay que reducir el fraude fiscal a límites tolerables, máxime teniendo en cuenta que la ineficacia de la Hacienda Pública se reduplica, pues tampoco es capaz de recaudar la deuda que instruye, por no hablar del lastre que suponen los objetivos de la Inspección para la economía nacional (nuestras empresas pierden competitividad, pues ningún país de la OCDE asigna objetivos recaudatorios a sus servicios de inspección), el quebranto de la justicia tributaria reconocida en el artículo 31 de la Constitución (al defraudador le es indiferente que suban los impuestos, incluso comparativamente estará en mejor posición respecto del cumplidor), de la vulneración del Código de Buenas Prácticas Tributarias, de la infracción de la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización, etc., pero los objetivos recaudatorios de la Inspección también ocasionan perjuicios en otros ámbitos, por ejemplo, en el territorial.

1. España vacía. Una de las causas de la despoblación son los objetivos recaudatorios de la Inspección. Es más fácil defraudar en Madrid que en Teruel, desde

1 Las retribuciones variables de los Inspectores se regulan en la Resolución de 27 de abril de 2018 del Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (desarrollada por la Instrucción 1/2018, de 7 de mayo) que ha derogado la Resolución de 24 de enero de 2008. Ambas disposiciones son nulas de pleno derecho, primero, por no estar publicadas, vulnerando el artículo 9.3 de la Constitución y el 131 de la Ley 39/2015, segundo, por contravenir la Ley 19/2013, pues ni siquiera están disponibles en internet, tercero, porque regulan la evaluación del desempeño y el artículo 20 del Estatuto Básico del Empleado Público (RDL 5/2015) no ha sido desarrollado mediante la pertinente ley estatal, ahora bien, las Delegaciones de Hacienda sí tienen objetivos de deuda, a repartir entre las Dependencias de Gestión, Inspección y Aduanas, que no se pueden publicar pues se comunican de forma verbal a sus responsables.

luego, hay menos posibilidades de ser inspeccionado en Madrid, pero lo que es seguro es que en Teruel, el más nimio riesgo fiscal será exhaustivamente comprobado.

2. Canarias. La disposición adicional tercera de la Constitución reconoce a Canarias un régimen económico y fiscal que, en lo atinente a la imposición directa, se materializa en la reserva para inversiones. De entrada, habrá que decir que los canarios, durante décadas, desde el punto de vista del gasto público, han sido muy solidarios, pues la inversión pública en las islas ha brillado por su ausencia. La reserva para inversiones en Canarias se regula en el artículo 27 de la Ley 19/1994, pero para acogerse a este beneficio fiscal –ocupa nueve páginas del Boletín Oficial del Estado– hay que cumplir tantos requisitos materiales y formales, y la Inspección está tan motivada para probar su incumplimiento, que en la práctica no se aplica pues, con independencia de la inseguridad jurídica, la imposición de sanciones arruina al inversor, pero además, en tiempos de crisis, el empresario no invierte –suficiente tiene con sobrevivir–, en definitiva, los incentivos a la Inspección no solo vulneran los derechos fundamentales de los canarios, sino el régimen fiscal que les brinda la Constitución, por ello, se deberían anular todos los beneficios fiscales relativos a la imposición directa y sustituirlos por un tipo de gravamen del impuesto sobre sociedades del 12.50 por ciento, que disminuiría el paro e incrementaría la recaudación del citado tributo.

Ante este panorama, los objetivos de la Inspección de los Tributos deben modificarse, centrándose en la lucha contra el fraude fiscal y no en los errores del contribuyentes, dejando de ser eminentemente recaudatorios para convertirse en ariete que reduzca el fraude fiscal, pero eso requiere una serie de operaciones –definición, cuantificación y control– que a fecha actual son ignoradas por la Hacienda Pública. El concepto de fraude fiscal incluye como mínimo el fraude a la Hacienda Pública y a la Seguridad Social y no conocemos ningún estudio que analice conjuntamente estas magnitudes², si bien no sería descabellado incluir también el fraude en el gasto público, ya que la corrupción en el sector público está generalizada, por tanto, si el fraude fiscal no está definido, difícilmente puede cuantificarse y menos aún reducirlo a un porcentaje razonable, entre el 5 y el 10 por ciento del producto interior bruto, obviamente, la modificación de los objetivos requiere cambiar la forma de trabajar de la Inspección –eliminar trabajo burocrático– y la organización de la Hacienda Pública, reduciendo los puestos de libre designación a su mínima expresión, por otra parte, la Inspección no necesita más medios materiales y personales, sino nuevas herramientas para luchar contra el fraude fiscal, bajo el control y la autorización del Juez de lo contencioso³.

El cambio propuesto restablecería la justicia tributaria –el fraude fiscal no se negocia, la deuda tributaria sí–, disminuiría la conflictividad y mejoraría las maltrechas arcas públicas, respetando los derechos fundamentales del contribuyente, si bien habría que contar con el beneplácito de las élites

2 Ni siquiera la Ley general tributaria se ocupa del fraude fiscal.

3 El sistema se mantiene porque un tercio de los Inspectores ocupan puestos de libre designación, porcentaje que se eleva al cien por cien en la Dirección General de Tributos y en los Tribunales Económico-Administrativos.

extractivas, tan cómodas negociando a la baja la deuda tributaria con la Inspección —a mayor capacidad económica mayor poder de negociación—, como pleiteando con la Administración, con muchas posibilidades de que sus demandas sean estimadas, pues el orden jurisdiccional contencioso-administrativo es patrimonialista, incluso en el proceso penal les será fácil llegar a acuerdos con la Fiscalía, obteniendo importantes reducciones en las penas de prisión y en la multa.

2. Evolución legislativa del delito contra la Hacienda Pública

El delito contra la Hacienda Pública 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 estado constituido por dos elementos, uno objetivo, pues la cuota defraudada debía superar determinada cantidad, otro subjetivo, ya que el delito contra la Hacienda Pública es un tipo exclusivamente doloso, si bien se ha fraguado en torno a tres direcciones, primero, la Administración tributaria asume paulatinamente las funciones del Juez instructor, segundo, se pasa de suprimir la prejudicialidad administrativa a suprimir la prejudicialidad penal, volviendo nuevamente a la prejudicialidad administrativa, por último, la condena adquiere una importante relevancia fuera del proceso, por ejemplo, en materia de contratación pública, subvenciones y ayudas públicas o de intervención y disciplina de entidades financieras, posibilitando la publicación de las sentencias condenatorias por delito contra la Hacienda Pública.

Las sucesivas leyes orgánicas que han ido modificando el delito contra la Hacienda Pública, son una muestra palpable de la inseguridad jurídica que reina en nuestro sistema tributario, si bien lejos de solucionar el problema lo han enquistado, con el agravante de vulnerar los derechos fundamentales de los contribuyentes. Veamos, en síntesis, dichas reformas.

1. La Ley 50/1977 configuraba el delito fiscal como perseguible únicamente por la Inspección, la cual debía liquidar y sancionar para, una vez confirmados los citados actos administrativos por el Tribunal Económico Administrativo Central, poner los hechos en conocimiento del Fiscal, de forma que no se respetaba el principio *non bis in idem*, pues el mismo ilícito se sancionaba dos veces, en vía administrativa y penal.

2. La Ley orgánica 2/1985, de 29 de abril, de reforma del Código penal en materia de delitos contra la Hacienda Pública, suprime la barrera antes citada de la prejudicialidad administrativa, por lo que el delito fiscal se podía perseguir tanto de oficio como a instancia de parte, por su parte, la Ley 10/1985, de 26 de abril, de modificación parcial de la Ley general tributaria, añade un apartado 6

al artículo 77 de la citada norma, del siguiente tenor⁴: «En los supuestos en que las infracciones pudieran ser constitutivas de los delitos contra la Hacienda Pública regulados en el Código penal, la Administración pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente y se abstendrá de seguir el procedimiento sancionador mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme».

3. La Ley orgánica 6/1995, de 29 de junio, por la que se modifican determinados preceptos del Código penal relativos a los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social, tipifica la elusión del pago de retenciones e ingresos a cuenta y la obtención indebida de devoluciones, incorporando determinadas agravantes y la regularización voluntaria, como excusa absolutoria.

4. La Ley orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, aprueba el Código penal actual, cuyo Título XIV del Libro II —«Delitos y sus penas»— regula los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social, por tanto no los incluye en el título anterior relativo a los delitos contra el patrimonio y el orden socioeconómico, lo que pone de manifiesto que hay una víctima bien definida, la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, que ha sido defraudada.

5. La Ley orgánica 15/2003, de 25 de noviembre, por la que se modifica el Código penal, inicia el camino para exigir la responsabilidad penal de las personas jurídicas, al establecer que cuando se imponga una pena de multa al administrador de hecho o de derecho de una persona jurídica por hechos relacionados con su actividad, esta será responsable del pago de manera directa y solidaria, fijando la cuantía mínima punible, actualmente vigente, en 120.000 euros, publicándose días después la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, cuyo artículo 180.1 ordenaba pasar el tanto de culpa al Fiscal o a la autoridad judicial, si bien previamente se debía dar audiencia al interesado, puesta de manifiesto que fue suprimida por la Ley orgánica 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, sin que a fecha actual sepamos los motivos de dicho cambio, máxime teniendo en cuenta que dicha garantía ha sido repuesta por el artículo 253 de la vigente Ley general tributaria, para el supuesto de que se dicten liquidaciones vinculadas a delito.

6. La Ley orgánica 5/2010, de 22 de junio, por la que se modifica el Código penal, primero, introduce la responsabilidad criminal de las personas jurídicas, segundo, pone fin a la polémica surgida entre el Tribunal Constitucional y el Tribunal Supremo sobre la interrupción de la prescripción, que se produce cuando el procedimiento se dirige contra la persona indiciariamente responsable del delito, por último, atribuye a la Administración tributaria el cobro de la responsabilidad civil y de la multa, intereses de demora incluidos, por la vía de apremio.

4 La suspensión del procedimiento inspector, como señala Isabel Espejo Poyato («Procedimiento tributario y delito fiscal en la prevista reforma de la LGT», *CEF Revista de Contabilidad y Tributación*, n.º 388/2015), suponía que en los casos más graves de incumplimiento de las normas tributarias, la Administración quedaba despojada de su autotutela, operando el delito fiscal como una suerte de exención tributaria *contra legem*, al desaparecer la cuota tributaria y ser sustituida por la responsabilidad civil derivada del delito.

7. La Ley orgánica 7/2012 posibilita que la Inspección pueda dictar liquidaciones vinculadas a delito, de forma que la determinación de la cuota defraudada pasa a ser una cuestión prejudicial tributaria que debe resolverse en vía penal, lo que conlleva una duplicidad procedimental escasamente respetuosa con el derecho de defensa del contribuyente y con los principios de preeminencia del orden jurisdiccional penal, *non bis in idem* y de eficacia, pues el Inspector no tiene las armas adecuadas para luchar contra la delincuencia, en especial, si está organizada. La citada Ley orgánica 7/2012 ha sido desarrollada, en el ámbito estatal⁵, por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley general tributaria, añadiendo un Título VI —«Actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delito contra la Hacienda Pública»— a la citada norma, cuya principal novedad, como decíamos, es que suprime la prejudicialidad penal y duplica las actuaciones sobre un mismo hecho punible, para conseguir un resultado provisional que suscitará interminables conflictos en fase de ejecución de sentencia, en definitiva, volvemos al año 1977, pues ahora impera la prejudicialidad administrativa.

8. La Ley orgánica 10/2015, de 10 de septiembre, por la que se regula el acceso y publicidad de determinada información contenida en las sentencias dictadas en materia de fraude fiscal, habilita a los Letrados de la Administración de Justicia para ordenar la publicación de las mismas en el Boletín Oficial del Estado, a no ser que el condenado o, en su caso, el responsable civil, hubiera satisfecho o consignado en la cuenta de depósitos y consignaciones del órgano judicial competente la totalidad de la cuantía correspondiente al perjuicio causado a la Hacienda Pública por todos los conceptos, con anterioridad a la firmeza de la sentencia, señalando su exposición de motivos que la modificación de la Ley orgánica del poder judicial se cohonestaba con la modificación parcial de la Ley general tributaria, «que regula la posibilidad de publicar la identidad de quienes causan un mayor perjuicio económico a la Hacienda Pública, y por ende a toda la sociedad, introduciendo importantes excepciones al principio general de reserva tributaria establecido en el artículo 95 bis de la misma, excepción que se hace precisamente a la luz de tales principios».

El artículo 3 de la Ley de enjuiciamiento criminal establece una cuestión prejudicial devolutiva cuando la misma fuese determinante de la culpabilidad o de la inocencia, por lo que, como indica Martín Queralt⁶, este supuesto deberá deferirse al Juez de lo contencioso, cuyo pronunciamiento tendrá en cuenta el Juez de lo penal, sin embargo, el artículo 10.1 de la Ley orgánica del poder judicial señala que «a los solos efectos prejudiciales, cada orden jurisdiccional podrá conocer de asuntos que no le estén atribuidos privativamente», antinomia que ha sido resuelta por el Tribunal Supremo (STS 2ª, 27.11.2018, recurso 996/2017) en estos términos: «El tema puede ser discutible y dudoso. Pero lo que no es nada dudosa es la posición clara y firmemente consolidada en esta Sala. Basta recor-

5 Las provincias vascongadas y Navarra han seguido la misma estela: Álava, Norma foral 19/2016, de 23 de diciembre; Guipúzcoa, Norma foral 1/2017, de 9 de mayo; Vizcaya, Norma foral 2/2017, de 12 de abril; Navarra, Ley foral 28/2016, de 28 de diciembre. Pero mientras el concierto económico se ha modificado por Ley 10/2017, en Navarra no se ha modificado el convenio económico, por lo que de prevalecer la Ley 28/1990, el pase del tanto de culpa al Ministerio Fiscal o al Juzgado, conlleva la suspensión de las actuaciones de inspección.

6 Juan Martín Queralt. «La ley del péndulo en el delito fiscal (a propósito de las cuestiones prejudiciales devolutivas)». *Carta Tributaria*, n.º 53-54.

dar como botón de muestra la sentencia 104/2013, de 19 de febrero: "Como ya ha recordado esta Sala en relación con el tema de las cuestiones prejudiciales en el proceso penal el artículo 3.1 de la Ley orgánica 6/1985 dispone que la jurisdicción es única y se ejerce por los Juzgados y Tribunales previstos en esta ley, sin perjuicio de las potestades jurisdiccionales reconocidas por la Constitución a otros órganos. Como consecuencia de este principio de unidad de jurisdicción, que no permite hablar de distintas jurisdicciones sino de distribución de la jurisdicción única entre diversos órdenes jurisdiccionales, el artículo 10.1 de la Ley orgánica del poder judicial establece el principio general de que a los solos efectos prejudiciales, cada orden jurisdiccional podrá conocer de asuntos que no le estén atribuidos privativamente (...) Esta regla viene también avalada por el reconocimiento en el artículo 24.2 de la Constitución del derecho fundamental a un proceso público sin dilaciones indebidas, que aconseja que en un mismo litigio se resuelvan aquellas cuestiones previas tan íntimamente ligadas a la cuestión litigiosa que sea racionalmente imposible su separación, sin necesidad de diferirla a un nuevo y dilatorio proceso —con todas sus instancias— ante otro orden jurisdiccional (...) El artículo 10.2 de la Ley orgánica 6/1985 añade como excepción que 'no obstante, la existencia de una cuestión prejudicial penal de la que no pueda prescindirse para la debida decisión o que condicione directamente el contenido de esta determinará la suspensión del procedimiento, mientras aquella no sea resuelta por los órganos penales a quien corresponda, salvo las excepciones que la ley establezca' (...) En consecuencia la regla general del citado artículo 10.1 —que deroga las denominadas cuestiones prejudiciales devolutivas, cuyo conocimiento era obligado deferir a otro orden jurisdiccional— tiene como excepción aquellos supuestos en que la cuestión prejudicial tenga una naturaleza penal y condicione de tal manera el contenido de la decisión que no pueda prescindirse de su previa resolución por los órganos penales a quien corresponda (...) Ahora bien la regla contenida en el artículo 10.1 de la Ley orgánica del poder judicial no se encuentra limitada por excepción alguna que se refiera a cuestiones de naturaleza civil, administrativa o laboral que se susciten en el orden jurisdiccional penal, por lo que ha de estimarse que esta norma posterior y de superior rango ha derogado tácitamente lo prevenido en el artículo 4 de la decimonónica Ley de enjuiciamiento criminal". En definitiva, en el orden penal no hay cuestiones prejudiciales devolutivas, si bien el artículo 954.1.e) de la Ley de enjuiciamiento criminal admite el recurso de revisión "cuando, resuelta una cuestión prejudicial por un Tribunal penal, se dicte con posterioridad sentencia firme no penal competente para la resolución de la cuestión que resulte contradictoria con la sentencia penal"».

3. La representación del asesor fiscal ante la Inspección de los Tributos

El procedimiento inspector, salvo lo dispuesto en el artículo 251 de la Ley 58/2003, termina dictando las pertinentes liquidaciones tributarias, pero las mismas pueden estar vinculadas a delito o no, desde luego, el supuesto normal es que el contribuyente no haya incurrido en delito contra la Hacienda Pública, aunque lo más probable es que se firmen actas a ingresar, incluso acompañadas de alguna propuesta de sanción. En la exposición que sigue vamos a suponer

que la Inspección se limita a comprobar una sociedad que se ha deducido una factura falsa por importe de 450.000 euros, de forma habrá incurrido en delito por el impuesto sobre sociedades y en infracción muy grave por dejar de ingresar el impuesto sobre el valor añadido. Tomamos este ejemplo porque el Inspector tendrá que aplicar dos tipos de normas que se rigen por principios completamente distintos, pero antes de entrar en el fondo del tema hay que resolver los posibles problemas que plantea la representación voluntaria del asesor fiscal, que se encontrará en una encrucijada, pues debe colaborar con la Inspección en lo atinente al impuesto sobre el valor añadido, pero ninguna obligación tiene de colaborar en lo que se refiere al impuesto sobre sociedades.

El modelo normalizado de representación voluntaria solo habilita al asesor fiscal para representar a su cliente en el procedimiento de comprobación e investigación, así como en los procedimientos sancionadores posteriores, pero nada dice de procedimientos penales, por lo que surgen dos problemas, primero, posible responsabilidad del asesor fiscal frente a su principal, segundo, licitud de la prueba así obtenida.

3.1. La responsabilidad civil del asesor fiscal

De entrada habrá que decir que el modelo normalizado no detalla explícitamente los conceptos y ejercicios para los cuales se otorga la representación, insuficiencia de poder que en nada beneficia a la Hacienda Pública, pero salvado este escollo, hay que encuadrar las relaciones contractuales entre asesor fiscal y contribuyente, pese a la dificultad de distinguirlas del mandato⁷, en el contrato de arrendamiento de servicios (Cc 1544), no obstante, cuando el obligado tributario otorga su representación a un asesor fiscal para que se persone en el procedimiento inspector, estamos ante un contrato de mandato, regulado en los artículos 1709 y siguientes del Código civil, de los cuales nos interesan los artículos 1714 y 1719, el primero dice que «el mandatario no puede traspasar los límites del mandato», el artículo 1719 que «en la ejecución del mandato ha de arreglarse el mandatario a las instrucciones del mandante», por ello, si el asesor fiscal colabora con la Inspección en la comprobación del impuesto sobre sociedades, al estar solo autorizado para la representación ante procedimientos sancionadores, incurre en responsabilidad ante su principal, pero esta conclusión precipitada requiere un estudio más pausado, pues hay que plantear las siguientes cuestiones:

1. La carga de la prueba es radicalmente diferente en ambos tributos, en el impuesto sobre sociedades por *mor* del derecho a la presunción de inocencia, la prueba corre a cargo del Inspector, sin embargo, en el impuesto sobre el valor añadido la prueba, negada por la Inspección la realidad de la entrega del bien o la prestación del servicio, corresponde al contribuyente (STS 3ª, 12.02.2015, recurso 2859/2013), quien tendrá que acreditar

⁷ Véase la sentencia de 24 de abril de 2018 de la Audiencia Provincial de Valencia (6ª, recurso 888/2018) que condena a un asesor fiscal a reembolsar a su cliente los intereses y los recargos de apremio, el cual había satisfecho voluntariamente el importe de la sanción, al quedar acreditada su imprudencia profesional.

la realidad de dichas entregas o la prestación de los citados servicios, bien entendido que en ambos casos se admite la prueba por indicios (SSTS 2ª, 15.06.2000, recurso 1706/1998; 3ª, 25.10.2010, recurso 3951/2007), sin embargo, la prueba de la infracción por dejar de ingresar el impuesto sobre el valor añadido corresponde a la Inspección, pero el problema es que dicha prueba se obtiene en el procedimiento inspector y no en el procedimiento sancionador.

2. El asesor fiscal ninguna obligación tiene de colaborar con la Inspección en la comprobación del impuesto sobre sociedades, sin embargo, viene obligado a colaborar en la comprobación del impuesto sobre el valor añadido, bajo apercibimiento de sanción por resistencia, excusa u obstrucción a la actuación de la Inspección, asumiendo incluso la carga de la prueba.
3. El contribuyente, por boca de su asesor fiscal, tiene derecho a no declarar contra sí mismo en el impuesto sobre sociedades, pero pierde este derecho en el impuesto sobre el valor añadido, pues la carga de la prueba corresponde al obligado tributario.
4. El contribuyente, en el impuesto sobre sociedades, tiene derecho ser informado de la acusación formulada contra él, esto es, tiene derecho a saber qué deuda le imputa el sistema informático por el mero hecho de haber sido incluido en plan de inspección, o bien los puntos de baremo que resultarán de la comprobación del citado tributo, sin embargo, este derecho, en el impuesto sobre el valor añadido, es de carácter ordinario, pues solo se podrá ejercitar solicitando el acceso a dicha información, y en última instancia, a través del Consejo de Transparencia y Buen Gobierno, tal y como establece la Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno.

A la vista de la sentencia de 10 de abril de 2019 (TS 3ª, recurso 4933/2017), dictada en interés de ley, podemos aventurar que el modelo normalizado de representación es un poder insuficiente para comparecer ante la Inspección de los tributos cuando se dictan liquidaciones vinculadas a delito, en efecto, la referida resolución dice: «No exige la normativa vigente un otorgamiento específico de apoderamiento en el seno del propio expediente sancionador cuando, como es el caso, se ha otorgado una representación expresa que se extiende al procedimiento de inspección y al procedimiento sancionador, comprensiva de las facultades que se reflejan en el modelo de representación en el procedimiento de inspección y en el procedimiento sancionador que pueda derivarse del mismo obrante en el expediente y suscrito por el representado y el representante».

Los problemas planteados, de no modificarse el modelo normalizado de representación, no tienen fácil solución, ya que el Inspector de Hacienda ha asumido las funciones del Juez instructor, pues el delito contra la Hacienda Pública se investiga en sede administrativa, por lo que a efectos de exonerar de responsabilidad civil al asesor fiscal algo ayudaría que en la primera visita dejase muy claro que su poder no alcanza a la responsabilidad penal de su cliente, como por otra parte consta en el propio modelo normalizado facilitado

por la Administración, sin embargo, la solución óptima sería que el Inspector, al primer indicio de criminalidad, lo haga constar en diligencia, con la finalidad de que el contribuyente prepare adecuadamente su defensa, obligación que surge del principio de buena fe que debe regir las relaciones entre la Administración y los administrados, pero en ausencia de tales circunstancias, si al contribuyente le giran liquidaciones vinculadas a delito contra la Hacienda Pública y el asesor fiscal ha colaborado con la Inspección, por *mor* del artículo 1726 del Código civil, el asesor fiscal debe indemnizar a su cliente, al haberse extralimitado en su poder, si bien la demanda deberá presentarse en el plazo de cinco años, pues la Ley 42/2015, de 5 de octubre, de reforma de la Ley de enjuiciamiento civil, ha modificado el artículo 1964 del Código civil, que ahora dispone: «Las acciones personales que no tengan plazo especial prescriben a los cinco años desde que pueda exigirse el cumplimiento de la obligación. En las obligaciones continuadas de hacer o no hacer, el plazo comenzará cada vez que se incumplan».

3.2. La prueba obtenida por la Inspección: ¿Prueba ilícita? ¿Prueba irregular?

Si el asesor fiscal colabora con la Inspección surge el problema de la validez de la prueba obtenida para dictar la liquidación vinculada al delito del impuesto sobre sociedades pues, 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, de manera que la prueba de cargo debe ser suficiente, constitucionalmente obtenida, legalmente practicada y racionalmente valorada, lo que nos lleva al análisis del artículo 11.1 de la Ley orgánica 6/1985 que, 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», por tanto, la primera línea de defensa sería invocar la vulneración de los derechos fundamentales supra relacionados, esto es, presunción de inocencia, derecho a no declarar contra sí mismo y derecho a ser informado de la acusación, y de prosperar tal alegato, procede declarar la prueba ilícita y sobreseer el expediente, pero el artículo 11 antes citado habla de «indirectamente», por lo que también debemos plantearnos si la regularización del impuesto sobre el valor añadido se ve afectada por la obtención ilícita de la prueba. La respuesta es afirmativa, por ello, si la prueba es ilícita procede la anulación de ambas liquidaciones, la vinculada a delito porque se ha obtenido de forma ilícita, con vulneración de derechos fundamentales, la liquidación del impuesto sobre el valor añadido porque, a pesar de haberse obtenido de forma lícita, se basa en la anterior, debiendo aplicarse la doctrina del fruto podrido o manchado⁸ (*the tainted fruti*), o genéricamente, doctrina de los frutos del árbol envenenado (*the fruti o the poisonous tree doctrine*), si bien

⁸ 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.

el Tribunal Constitucional ha matizado la aplicación del citado artículo 11.1, 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 Massip⁹ 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».

Prueba irregular, como señala Miranda Estrampes¹⁰, 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, del artículo 46 de la Ley general tributaria que regula la representación voluntaria, si bien ya podemos anticipar que la estimación de este motivo solo supone la retroacción de las actuaciones, pues el artículo 112.6 del real Decreto 1065/2007 señala: «Cuando en la resolución de un recurso o reclamación económico-administrativa se anule la resolución o la liquidación administrativa por falta o insuficiencia del poder de representación, se ordenará la retroacción de las actuaciones al momento en que se debió acreditar la representación o se aportó el poder que se estima insuficiente y conservarán su validez las actuaciones y pruebas del procedimiento de aplicación de los tributos realizadas sin intervención del representante con el que se entendieron las actuaciones».

Lo correcto sería que al menor indicio de criminalidad, la Inspección de los Tributos pasase el tanto de culpa al Jgado o remitiese el expediente al Ministerio Fiscal, de modo que la adopción de medidas cautelares y la liquidación vinculada a delito, estuvieran controladas por el Juez, respetando así los derechos fundamentales del contribuyente.

4. Tipos del delito contra la Hacienda Pública

Las personas jurídicas no pueden cometer delitos, sin embargo, desde la entrada en vigor de la Ley orgánica 5/2010, responden criminalmente de los cometidos por sus principales, lo que ha supuesto una auténtica revolución en esta rama del derecho, que se regía por el principio *societas delinquere non potest*, por tanto, hay que distinguir entre autoría y responsabilidad, pues solo las personas físicas pueden cometer el delito contra la Hacienda Pública, si bien las sociedades mercantiles responden penalmente de los delitos cometidos por sus administradores, siendo compatibles las penas impuestas a los administradores y a la sociedad mercantil, siempre y cuando la responsabilidad de los primeros haya sido individualizada y se haya podido dirigir el procedimiento contra ellos, si bien el artículo 31 ter.1 del Código penal respeta el principio de proporcionalidad, al indicar que «cuando como consecuencia de los mismos hechos se

9 Jorge Navarro Massip. «El maquiavleslismo probatorio de la prueba ilícitamente obtenida en el proceso penal español». *Revista Aranzadi Doctrinal*, n.º 5/2016.

10 Manuel Miranda Estrampes. «La prueba ilícita: la regla de exclusión probatoria y sus excepciones». *Revista Catalana de Seguretat Pública*, n.º 5/2010.

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».

Rodríguez Almirón¹¹ señala que la determinación del bien jurídico protegido no es una cuestión pacífica, pues por tal se ha considerado el erario público en su aspecto recaudatorio, la solidaridad tributaria, el deber de lealtad del ciudadano en la contribución a las cargas públicas, la Hacienda Pública en su vertiente patrimonial, etc., citando las sentencias de la Sala Segunda de 27 de diciembre de 1990 (recurso s/n) que identifica el bien jurídico protegido con la justicia tributaria y la función que los impuestos han de desempeñar en un Estado Social y Democrático de Derecho, y la de 19 de mayo de 2005 (recurso 2475/2003) que motiva la punición en la inadmisibile vulneración de los principios de solidaridad tributaria inexcusables en una sociedad democrática.

4.1. Tipos y penas correspondientes a las personas físicas

En lo atinente a las personas físicas, el Código penal castiga de diferente forma el delito contra la Hacienda Pública, pues establece, en los artículos abajo indicados, un tipo básico, otro atenuado y otro agravado, cuya tramitación se efectuara por el procedimiento abreviado y será enjuiciado por un Juzgado de lo penal, si el tipo es básico, o por una Audiencia Provincial, si el tipo es agravado. Los tipos abajo indicados son aplicables al asesor fiscal cuando participe en la comisión del delito contra la Hacienda Pública:

1. Tipo básico (CP 205.1): «El que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de 120.000 euros será castigado con la pena de prisión de 1 a 5 años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía, salvo que hubiere regularizado su situación tributaria en los términos del apartado 4 del presente artículo. Además de las penas señaladas, se impondrá al responsable la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el período de 3 a 6 años».
2. Tipo atenuado (CP 305.6): «Los Jueces y Tribunales podrán imponer al obligado tributario o al autor del delito la pena inferior en uno o dos grados, siempre que, antes de que transcurran dos meses desde la citación judicial como imputado satisfaga la deuda tributaria y reconozca judicialmente los hechos. Lo anterior será igualmente aplicable respecto de otros partícipes en el delito distintos del obligado tributario o del autor

11 Francisco José Rodríguez Almirón. «Aspectos jurídicos controvertidos en los delitos contra la Hacienda Pública». *Revista Aranzadi Doctrinal*, n.º 5/2017.

del delito, cuando colaboren activamente para la obtención de pruebas decisivas para la identificación o captura de otros responsables, para el completo esclarecimiento de los hechos delictivos o para la averiguación del patrimonio del obligado tributario o de otros responsables del delito».

3. Tipo agravado (CP 305 bis): «"El delito contra la Hacienda Pública será castigado con la pena de prisión de 2 a 6 años y multa del doble al séxtuplo de la cuota defraudada cuando la defraudación se cometiere concurriendo alguna de las circunstancias siguientes: a) que la cuantía de la cuota defraudada exceda de 600.000 euros; b) que la defraudación se haya cometido en el seno de una organización o de un grupo criminal; c) que la utilización de personas físicas o jurídicas o entes sin personalidad jurídica interpuestos, negocios o instrumentos fiduciarios o paraísos fiscales o territorios de nula tributación oculte o dificulte la determinación de la identidad del obligado tributario o del responsable del delito, la determinación de la cuantía defraudada o del patrimonio del obligado tributario o del responsable del delito. En estos casos, además de las penas señaladas, se impondrá al responsable la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el período de 4 a 8 años».

4.2. Penas correspondientes a las personas jurídicas

La punición de las personas jurídicas se regula en el artículo 310 bis disponiendo que cuando, de acuerdo con lo establecido en el artículo 31 bis, una persona jurídica sea responsable del delito contra la Hacienda Pública, se le impondrán las siguientes penas: a) multa del tanto al doble de la cantidad defraudada o indebidamente obtenida, si el delito cometido por la persona física tiene prevista una pena de prisión de más de 2 años; b) multa del doble al cuádruple de la cantidad defraudada o indebidamente obtenida, si el delito cometido por la persona física tiene prevista una pena de prisión de más de 5 años¹².

Además de las citadas multas, se impondrá a la persona jurídica penalmente responsable la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el período de 3 a 6 años, pudiendo imponerse la prohibición para contratar con las Administraciones públicas, y, atendidas las reglas establecidas en el artículo 66 bis, los Jueces y Tribunales podrán asimismo imponer las penas recogidas en las letras b), c), d), e) y g) del apartado 7 del artículo 33.

¹² La responsabilidad penal de una persona jurídica llevará consigo su responsabilidad civil en los términos establecidos en el artículo 110 de este código de forma solidaria con las personas físicas que fueren condenadas por los mismos hechos (CP 116.3).

4.3. Suspensión de la pena de prisión

El artículo 308 bis regula esta materia, remitiéndose a los artículos 80 y siguientes, todos del Código penal, que autorizan a los Jueces y Tribunales, mediante resolución motivada, a dejar en suspenso la pena privativa de libertad, cuando concurran las siguientes circunstancias¹³:

1. Que el condenado haya delinquido por primera vez.
2. Que la pena o la suma de las impuestas no sea superior a 2 años, sin incluir en tal cómputo la derivada del impago de la multa.
3. Que se hayan satisfecho las responsabilidades civiles que se hubieren originado y se haya hecho efectivo el decomiso acordado en sentencia conforme al artículo 127, bien entendido que la responsabilidad civil equivale a la deuda tributaria exigible, esto es, la suma de la cuota defraudada más los intereses de demora, pero solo aflora cuando la Administración tributaria no haya podido liquidar la cuota dolosa por prescripción u otra causa legal (LGT DA 10^a), al respecto, el artículo 308 bis claramente dice que la suspensión requerirá 'que el penado haya abonado la deuda tributaria', aclarando que este requisito se entenderá cumplido cuando el reo asuma el compromiso de satisfacer la deuda tributaria y facilitar el decomiso acordado, y sea razonable esperar que el mismo será cumplido, si bien la suspensión no se concederá cuando conste que el penado ha facilitado información inexacta o insuficiente sobre su patrimonio.

El plazo de suspensión será de 2 a 5 años (CP 81) cuyo cumplimiento remite la pena, no obstante, procede la revocación y la subsiguiente ejecución de la pena (CP 86.1) cuando el reo sea condenado por un delito cometido durante el período de suspensión y ello ponga de manifiesto que la expectativa en la que se fundaba la decisión de suspensión adoptada ya no puede ser mantenida, especificando el artículo 308 bis que también procede la revocación de la suspensión cuando el penado no dé cumplimiento al compromiso de pago de la deuda tributaria, siempre que tuviera capacidad económica para ello, o facilite información inexacta o insuficiente sobre su patrimonio, supuestos en los cuales, el Juez de vigilancia penitenciaria podrá denegar la concesión de la libertad condicional.

4.4. El principio *non bis in idem*

El principio *non bis in idem* prohíbe la concurrencia, simultánea o sucesiva, de dos o más sanciones cuando exista identidad de sujeto, hecho y causa o fundamento, es decir, prohíbe que una misma infracción pueda ser castigada varias veces, ya concurran varias sanciones penales, varias sanciones administrativas

¹³ Por razones humanitarias, sin sujeción a requisito alguno, también se puede suspender la pena de prisión cuando el penado esté aquejado de una enfermedad muy grave con padecimientos incurables (CP 80.4).

o una sanción administrativa y otra penal¹⁴, teniendo en este último supuesto preferencia y prioridad la jurisdicción penal, por tanto, la liquidación vinculada a delito a delito es incompatible con la imposición de sanciones tributarias (LGT 250.2).

El principio *non bis in idem* se desdobra en una doble garantía, una primera material relativa a la imposibilidad de que unos mismos hechos sean sancionados dos veces, otra segunda procedimental que garantiza la preferencia de las actuaciones penales sobre las administrativas, por tanto, este principio entrará en juego cuando se dé la triple identidad antes enunciada, esto es, la subjetiva, la fáctica y la identidad de causa o fundamento, ahora bien, en un principio, el Tribunal Constitucional entendió que la imposición de una sanción administrativa excluía la posterior sanción penal que hubiera podido corresponder (STC 177/1999, de 11 de octubre), pero dicha doctrina ha sido rectificada por las sentencias 2/2003, de 16 de enero, y 334/2005, de 20 de diciembre, que han considerado que el núcleo de la garantía material de este principio reside en impedir el exceso punitivo en cuanto sanción no prevista legalmente, declarando que aunque ya se hubiera impuesto una sanción administrativa, no afecta al principio *non bis in idem* la posterior imposición de la sanción penal siempre que se descuenta de esta el importe de la sanción administrativa y, en su caso, se eviten todos los efectos negativos anudados a la resolución administrativa sancionadora.

5. Elementos del delito contra la Hacienda Pública

El delito contra la Hacienda Pública es un tipo penal en blanco que habrá que completar con la correspondiente norma tributaria, habiendo declarado el Tribunal Constitucional (STC 120/1998, de 15 de junio) que la reserva absoluta de ley en materia penal no cabe entenderla como una radical exclusión de toda remisión a normas extrapenales, de ahí que admita incluso la remisión a los reglamentos siempre que el reenvío normativo sea expreso y esté justificado en razón del bien jurídico protegido, si bien la ley penal en todo caso debe señalar la pena y contener el núcleo esencial de la prohibición, por lo demás, es un delito especial propio, doloso y de resultado, constituido por tres elementos:

1. Elemento subjetivo. Es tipo exclusivamente doloso, que no admite formas imprudentes de comisión. Decía Rodríguez Devesa¹⁵ que actúa dolosamente el que sabe lo que hace y quiere hacerlo, indicando los dos componentes de este signifiante: el saber, es decir, el elemento intelectual, intencional o cognitivo; y el querer, esto es, el elemento volitivo o emocional. Estos dos elementos, conocimiento y voluntad –el primero debe ser anterior o simultáneo a la voluntad, pues caso de ser posterior mal se podría evitar–, siempre van a estar presentes en el dolo, pero mientras

¹⁴ La vulneración de este principio supone una reacción punitiva excesiva y, por tanto, incide directamente en el principio de proporcionalidad (STC 154/1990, de 15 de octubre), pues la suma de la pluralidad de sanciones crea una sanción ajena al juicio de proporcionalidad realizado por el legislador y materializa la imposición de una sanción no prevista legalmente.

¹⁵ José María Rodríguez Devesa. *Derecho Penal Español. Parte General*. Impreso en Artes Gráficas Carasa, 8ª edición. Madrid 1981, página 439.

para los causalistas el dolo es el conocimiento y voluntad de realizar el delito, para los finalistas –teoría actualmente dominante– el dolo es el conocimiento y voluntad de realizar los elementos objetivos del tipo, de modo que los primeros sitúan el dolo en la culpabilidad y los finalistas en la antijuridicidad, pasando de un *dolus malus* propio de los causalistas, a un *dolus naturalis* concomitante a las teorías finalistas, habiendo señalado el Tribunal Supremo (STS 2ª, 03.01.2003, recurso 591/2001) que el *animus defraudandi* no es un dolo reduplicado, ni un elemento subjetivo del injusto.

2. Elemento objetivo. Se trata de un delito que se puede cometer por acción u omisión, pero que debe materializarse en el incumplimiento de los deberes tributarios o en su incumplimiento irregular, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, por lo que es un delito de infracción de deber que requiere, primero, que se produzca un perjuicio económico a la Hacienda Pública, ya sea por falta de pago o por la obtención de devoluciones indebidas, segundo, que no se haya presentado una declaración completa y veraz, ahora bien, como advierten los profesores Serrano Gómez y Serrano Maíllo¹⁶, el sistema tributario es tan complejo que son perfectamente posibles tanto el error de tipo como el de prohibición, vencible o invencible.
3. Elemento cuantitativo. La cuota defraudada debe superar 120.000 euros. Se discute si estamos ante un elemento del tipo, que debería ser abarcado por el dolo, o bien, ante una condición objetiva de punibilidad, calificación esta última por la que se inclina mayoritariamente la jurisprudencia, aunque la distinción pierde relevancia en tanto se admite que el dolo puede ser eventual (STS 2ª, 09.06.2016, recurso 1753/2015), por ello, estaremos en presencia de una infracción tributaria por dejar de ingresar cuando la conducta sea dolosa, pero la cuota defraudada sea inferior a 120.000 euros, o bien, cuando dicha cuota sea superior a la citada cantidad, pero el contribuyente solo haya incurrido en una conducta imprudente.

En el ámbito penal, incluso en las sanciones administrativas, se aplica retroactivamente la norma más favorable, pero esta garantía no alcanza a las normas tributarias sustantivas, aplicándose las vigentes en el momento del devengo del impuesto, con independencia de que posteriormente se sustituyan por otras más favorables.

16 AA.VV.: *Curso de Derecho Penal. Parte Especial*. Editorial Dykinson, 5ª edición. Madrid 2019, página 493.

6. Características peculiares del delito contra la Hacienda Pública

El delito contra la Hacienda Pública se puede tramitar por tres vías diferentes, por la Inspección, por el Juez de instrucción o por el Fiscal, en el primer caso, ya hemos visto que la investigación se lleva a cabo sin respetar los derechos fundamentales del contribuyente, en el segundo, si la querella se presenta en el Juzgado, se tramitará por el procedimiento abreviado, señalando el artículo 775 de la Ley de enjuiciamiento criminal que debe informarse al investigado de los hechos que se le imputan e instruirle de sus derechos, por último, en las diligencias informativas que puede incoar el Fiscal, el artículo 773.2 de la citada norma procesal dispone que «el Ministerio Fiscal podrá hacer comparecer ante sí a cualquier persona en los términos establecidos en la ley para la citación judicial, a fin de recibirle declaración, en la cual se observarán las mismas garantías señaladas en esta ley para la prestada ante el Juez o Tribunal», en lo que aquí importa, el citado derecho a no confesarse culpable, pero también el de ser informado de la acusación, el de poder examinar las actuaciones y el de entrevistarse con su abogado reservadamente antes de su declaración (LECr 118), en definitiva, el procedimiento iniciado en sede judicial o por el Ministerio Fiscal respeta los derechos fundamentales del investigado, mientras el procedimiento iniciado por la Inspección ignora todos ellos, pues el Inspector que aprecia indicios de delito, no instruye al contribuyente de sus derechos, al menos, la Ley general tributaria guarda silencio sobre este asunto.

6.1. Cuantificación de la cuota defraudada

El artículo 305.2 dispone que a los efectos de determinar la cuantía de la cuota dolosa: a) si se trata de tributos, retenciones, ingresos a cuenta o devoluciones, periódicos o de declaración periódica, se estará a lo defraudado en cada período impositivo o de declaración, y si estos son inferiores a doce meses, el importe de lo defraudado se referirá al año natural, no obstante, lo anterior, en los casos en los que la defraudación se lleve a cabo en el seno de una organización o grupo criminal, o por personas o entidades que actúen bajo la apariencia de una actividad económica real sin desarrollarla de forma efectiva, el delito será perseguible desde el mismo momento en que se defrauden 120.000 euros; b) en los demás supuestos, la cuantía se entenderá referida a cada uno de los distintos conceptos por los que un hecho imponible sea susceptible de liquidación. El referido precepto merece un par de comentarios:

1. En los impuestos directos, por ejemplo, los que gravan la renta de las personas físicas o la de las sociedades, la referencia temporal para calcular la cuantía defraudada es el año natural o el ejercicio económico, sin embargo, en los de declaración periódica, fundamentalmente, impuesto sobre el valor añadido y retenciones, se toma el año natural, por lo que habrá que sumar la cuota defraudada en las cuatro declaraciones trimestrales o en las doce mensuales.

2. La referencia a la organización o grupo criminal, o por personas o entidades que actúen bajo la apariencia de una actividad económica real sin desarrollarla de forma efectiva, se introduce por la Ley orgánica 7/2012 para, según declara su exposición de motivos, «poder perseguir las tramas de criminalidad organizada de forma inmediata desde el momento en el que la defraudación supere la cuantía mínima determinante del delito», esto es, en estos supuestos no hay que esperar al año natural para presentar la querella, siendo suficiente que en la primera declaración, trimestral o mensual, el fraude supere 120.000 euros, al respecto, hay que constatar:
 - a) El Código penal define la organización criminal (CP 570 bis.1) y el grupo criminal (CP 570 ter.1), estableciendo las correspondientes penas, tanto para sus miembros como para la propia organización o grupo criminal, en especial, su disolución, las cuales son compatibles con las penas impuestas a las personas físicas por delito contra la Hacienda Pública. De otra parte, se introduce una regla especial para poder perseguir las tramas de criminalidad organizada de forma inmediata desde el momento en el que la defraudación supere la cuantía mínima determinante del delito. De otra parte, se introduce una regla especial para poder perseguir las tramas de criminalidad organizada de forma inmediata desde el momento en el que la defraudación supere la cuantía mínima determinante del delito.
 - b) Delitos cometidos por personas o entidades que actúen bajo la apariencia de una actividad económica real sin desarrollarla de forma efectiva. En estos supuestos el Juez o Tribunal podrá imponer motivadamente una o varias consecuencias accesorias a la pena –decomiso– que corresponda al autor del delito, con el contenido previsto en las letras c) a g) del artículo 33.7 del Código penal, pudiendo acordar también la prohibición definitiva de llevar a cabo cualquier actividad, aunque sea lícita.

6.2. Liquidaciones vinculadas (o no) a delito

El apartado 5 del artículo 305 señala que «cuando la Administración tributaria apreciare indicios de haberse cometido un delito contra la Hacienda Pública, podrá liquidar de forma separada, por una parte los conceptos y cuantías que no se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública, y por otra, los que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública», por tanto, siguiendo con nuestro ejemplo, se dictarán dos liquidaciones, una *ex delicto*, por el impuesto sobre sociedades, otra *ex lege*, por el impuesto sobre el valor añadido, lo que nos sumerge en otra serie de problemas:

1. La aplicación de dos tipos de normas, vulnera el derecho fundamental al Juez ordinario predeterminado por la ley, pues lo que el artículo 24.2 de la Constitución trata en singular, la Ley 34/2015 lo convierte en plural, de forma que el Juez de lo penal conocerá del delito fiscal y el de lo conten-

cioso de las liquidaciones giradas en concepto de impuesto sobre el valor añadido, pudiendo dictarse sentencias contradictorias con grave quebranto del principio de seguridad jurídica, por ejemplo, la sentencia de 5 de diciembre de 2017 (TS 3ª, recurso 2/2017) desestima el recurso de revisión, pese a que el Juez de lo penal absolvió porque el contribuyente residía en Portugal, mientras el Juez de lo contencioso confirmó las actas de inspección, precisamente por lo contrario, al considerar que residía en España¹⁷.

2. La posibilidad de sentencias contradictorias nos lleva a encarar otro problema de no menor calado, cual es la vinculación entre los diferentes órdenes jurisdiccionales, por ejemplo, si la sentencia del orden penal deviene firme mientras se tramita el recurso contencioso-administrativo, ¿los hechos declarados probados vinculan al Juez de lo contencioso? La respuesta es afirmativa, al menos, en lo atinente a la sanción del impuesto sobre el valor añadido.
3. La liquidación vinculada a delito no es recurrible en vía administrativa, pero nada obsta a que se interponga recurso de amparo en el plazo de diez días a contar desde la notificación (LJCA 115.1), pudiendo alegar el contribuyente la vulneración de los derechos fundamentales antes indicados, sin embargo la liquidación del impuesto sobre el valor añadido y la pertinente sanción, son recurribles en vía administrativa y judicial.
4. La responsabilidad es diferente en ambas liquidaciones. De la liquidación *ex delicto* responden criminalmente tanto los administradores como la sociedad, de la liquidación *ex lege* responde solo la sociedad mercantil, pudiendo derivarse la responsabilidad, solidaria o subsidiaria, a los administradores que hayan incumplido sus obligaciones.
5. La Ley 34/2015 atribuye a la Inspección funciones propias del Juez instructor, cuales son, determinar la base imponible, cuantificar la cuota defraudada, dictar la liquidación vinculada a delito y recaudarla, lo que podría vulnerar el artículo 117.3 de la Constitución, intromisión que se podría haber evitado potenciando las medidas cautelares, en especial, los embargos preventivos, poniendo de manifiesto la escasa coordinación de las diferentes áreas de la Administración tributaria, donde priman los aspectos burocráticos sobre la persecución del fraude fiscal real.

17 La citada resolución, tras citar la sentencia 77/1983 del Tribunal Constitucional, de 3 de octubre, famosa por la frase «unos mismos hechos no pueden existir y dejar de existir para los órganos del Estado», señala: «No es ocioso poner de relieve que la circunstancia de que, finalmente, a través de dos procesos seguidos en jurisdicciones distintas, la penal y la contencioso-administrativa, se haya llegado a soluciones tan dispares como aquellas que aquí hemos conocido, pone de relieve la necesidad de extremar las cautelas para que, tanto en la vía administrativa como en la judicial, se observe la debida diligencia para salvaguardar el principio de prejudicialidad penal, la prioridad de este orden jurisdiccional, la suspensión de los procedimientos o procesos abiertos al efecto a la espera de decisión judicial y el respeto y vinculación a los hechos declarados probados en dicho proceso. Solo así podrá evitarse la indeseable situación, fuente de injusticia, de que las decisiones judiciales firmes determinen hechos contradictorios, antagónicos e incompatibles entre sí, como que una persona natural resida a un tiempo, a efectos fiscales, en España y en Portugal».

El artículo 251 de la Ley general tributaria prevé que la Inspección, a pesar de apreciar indicios de delito contra la Hacienda Pública, se abstenga de practicar la pertinente liquidación y pase el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remita el expediente al Ministerio Fiscal, en los siguientes supuestos: a) cuando la tramitación de la liquidación administrativa pueda ocasionar la prescripción del delito; b) cuando de resultados de la investigación o comprobación, no pudiese determinarse con exactitud el importe de la liquidación o no hubiera sido posible atribuirle a un obligado tributario concreto; c) cuando la liquidación administrativa pudiese perjudicar de cualquier forma la investigación o comprobación de la defraudación. En estos casos no se concederá trámite de audiencia o alegaciones al obligado tributario.

El artículo 253.3 de la Ley general tributaria posibilita que por un mismo período y ejercicio se puedan dictar dos liquidaciones diferentes, una por delito y otra que no sea delictiva, y no parece que el legislador tributario vea problema alguno en que el Inspector aplique dos normas tan dispares, en las que la carga de la prueba es diametralmente opuesta.

6.3. Regularización voluntaria

El apartado 1 del artículo 305 puntualiza que «la mera presentación de declaraciones o autoliquidaciones no excluye la defraudación, cuando esta se acredite por otros hechos», aclaración importante por cuanto el apartado 4 del citado precepto regula la regularización voluntaria en estos términos: «Se considerará regularizada la situación tributaria cuando se haya procedido por el obligado tributario al completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria, antes de que por la Administración tributaria se le haya notificado el inicio de actuaciones de comprobación o investigación tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de la regularización o, en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local de que se trate, interponga querrela o denuncia contra aquel dirigida, o antes de que el Ministerio Fiscal o el Juez de instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias».

Señala Muñoz Cuesta¹⁸ que la regularización voluntaria deja de conceptuarse como una excusa absolutoria para pasar a configurarse como un elemento negativo del tipo, en efecto, la exposición de motivos de la Ley orgánica 7/2012 indica: «Esta nueva configuración de la regularización hace que esta guarde una relación de equivalencia práctica con el pago tempestivo del impuesto, tal y como han destacado tanto la Fiscalía General del Estado, como el Tribunal Supremo, que de forma muy expresiva se han referido a la regularización como el pleno retorno a la legalidad *que* pone fin a la lesión provisional del bien jurídico protegido producida por la defraudación consumada con el inicial incumplimiento de las obligaciones tributarias». La regularización voluntaria nos merece los siguientes comentarios:

18 Francisco Javier Muñoz Cuesta. «La reforma del delito fiscal operada por LO 7/2012, de 27 de diciembre». *Revista Aranzadi Doctrinal*, n.º 11/2013.

1. Pago de la deuda tributaria. La regularización voluntaria requiere el completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria –cuota, intereses de demora y recargos–, pero ese pago solo puede realizarlo el obligado tributario, por tanto, el asesor fiscal no puede regularizar la situación tributaria de su cliente.
2. Declaración completa y veraz. Tal y como ya había anunciado la Circular 2/2009 de la Fiscalía General del Estado, de 4 de mayo, la presentación de declaraciones extemporáneas sin ingreso no exime de la posible responsabilidad penal, pudiéndose calificar dicha declaración como una autodenuncia.
3. Plazo. El pago de la deuda tributaria debe realizarse antes de que al contribuyente le haya sido notificado el inicio de actuaciones inspectoras, o bien, antes de que se haya presentado la denuncia o interpuesto la correspondiente querella¹⁹, si bien, como indica el penúltimo párrafo del apartado 4 del artículo 305 «los efectos de la regularización resultarán aplicables cuando se satisfagan deudas tributarias una vez prescrito el derecho de la Administración a su determinación en vía administrativa», por lo que se puede regularizar una vez vencido el cuarto año, hasta el décimo, en el supuesto de que el tipo sea agravado.
4. Extensión a otros delitos. El último párrafo del apartado 4 del artículo 305 señala que los efectos liberatorios de la regularización voluntaria solo se extienden al delito contable y a la falsedad documental, pero no a otros delitos, por lo que es perfectamente factible que, vía regularización voluntaria, el contribuyente se autoincrimine, por ejemplo, por delito de blanqueo de capitales.

6.4. Prescripción del crédito tributario

En este epígrafe hay que diferenciar entre plazo de duración del procedimiento inspector, prescripción administrativa y prescripción penal, el primero es de dieciocho o veintisiete meses, si el sujeto inspeccionado tiene que auditar o consolidar cuentas (LGT 150.1), siendo lo normal que el procedimiento siga hasta el final, hasta que se dicten las pertinentes liquidaciones, pero se suspende, entre otros supuestos, cuando la Administración no dicta una liquidación vinculada a delito, señalando el artículo 150.3 *in fine* de la Ley 58/2003 que «una vez finalizada la suspensión, el procedimiento continuará por el plazo que reste», y el 251.3 de la citada norma durante «el período que reste hasta la conclusión del plazo a que se refiere el artículo 150.1 de esta ley o en el plazo de 6 meses si este último fuese superior», antinomia que se resolverá a favor del contribuyente.

¹⁹ Véase la sentencia de 28 de mayo de 2007 de la Audiencia Provincial de Vizcaya (2ª, recurso 114/2007) que, en contra de la doctrina del Tribunal Supremo (STS 2ª, 30.04.2012, recurso 1257/2011), absuelve del delito fiscal por ser compleja la interpretación de la norma tributaria, si bien una vez iniciadas las actuaciones inspectoras el contribuyente ingresó la cuota defraudada.

El artículo 150.6 de la Ley 58/2003 señala que el incumplimiento del plazo de duración del procedimiento inspector no determinará la caducidad del procedimiento, que continuará hasta su terminación, pero producirá los siguientes efectos respecto a las obligaciones tributarias pendientes de liquidar: a) no se considerará interrumpida la prescripción; b) los ingresos realizados tendrán el carácter de espontáneos; c) no se exigirán intereses de demora. Ahora bien, el citado precepto aclara que la prescripción se entenderá interrumpida por la realización de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo del procedimiento inspector, bien entendido que el obligado tributario tiene derecho a ser informado sobre los conceptos y periodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse, esto es, una vez concluido el plazo de dieciocho o veintisiete meses, hay que notificarle al sujeto inspeccionado los conceptos y ejercicios no prescritos que van a seguir siendo inspeccionados, callando la Ley general tributaria sobre la duración de este nuevo plazo de comprobación, si bien lo lógico es que la Inspección finalice sus actuaciones en el menor tiempo posible. El problema se plantea cuando la liquidación vinculada a delito se dicta una vez finalizado el plazo del procedimiento inspector y la querella se interpone antes de que prescriba el delito contra la Hacienda Pública, ¿admitirá el Juez instructor la querella? Entendemos que sí, pues el artículo 235.1 de la Ley 58/2003 señala que «en ningún caso los defectos procedimentales en que se hubiese podido incurrir durante la tramitación administrativa, producirán los efectos de extinguir total o parcialmente la obligación tributaria vinculada a delito ni los previstos en las letras a) y b) del artículo 150.6 de esta ley en relación con las actuaciones desarrolladas por la Administración tributaria tendentes a la liquidación de la deuda tributaria».

El derecho a liquidar la deuda tributaria prescribe a los cuatro años, tres si la deuda es aduanera (LGT 66), y, el delito contra la Hacienda Pública prescribe a los cinco años, diez si el tipo es agravado (CP 131.1), habiendo declarado el Tribunal Supremo (STS 2ª, 21.03.2003, recurso 361/2002) la independencia de ambos plazos –ningún acto de la Administración interrumpe la prescripción del delito contra la Hacienda Pública²⁰–, de forma que la extinción de la obligación tributaria no conlleva la atipicidad sobrevenida del delito contra la Hacienda Pública, por lo que subsiste la responsabilidad civil derivada del delito aunque el impuesto haya prescrito, por lo demás, también son diferentes el *dies a quo* y los supuestos de interrupción:

1. La prescripción en Derecho tributario comienza a computarse cuando finaliza el plazo reglamentario para presentar la autoliquidación, sin embargo, en el proceso penal se inicia desde la consumación del delito que, en los impuestos periódicos con período de declaración inferior al año natural, coincide con la finalización del plazo de presentación de la última autoliquidación del año.
2. La interrupción de la prescripción administrativa se produce por cualquier acción de la Administración o del contribuyente dirigida al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria,

²⁰ Pero no al revés, pues el sobreseimiento del expediente o la inadmisión de la denuncia o querella, interrumpe los plazos de prescripción.

mientras que en el ámbito penal la mera interposición de la denuncia o querrela no interrumpe la prescripción, siendo necesario que el procedimiento se dirija contra la persona indiciariamente responsable del delito (CP 132.2), si bien el auto de intervención telefónica, el que autoriza un registro domiciliario o el que ordena una detención, entre otros, también son actos judiciales potencialmente aptos para interrumpir la prescripción (STS 2ª, 31.03.2017, recurso 1825/2016).

Cuando se suspende el procedimiento inspector, en lo que ahora importa, cuando no se dicta una liquidación vinculada a delito, el pase del tanto de culpa o la remisión del expediente, interrumpe los plazos de prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria y a imponer la sanción (LGT 251.2), pero también se inicia de nuevo el cómputo de los plazos de prescripción desde la entrada de la resolución judicial en el registro de la Administración tributaria competente (LGT 251.3). En similares términos, en los supuestos de liquidación vinculada a delito, ya que se interrumpe la prescripción cuando se pasa el tanto de culpa o se remite el expediente (LGT 253.1), pero también, la inadmisión de la denuncia o querrela reinicia el cómputo de los plazos de prescripción (LGT 253.2). Algunos comentarios nos sugieren estos artículos:

1. El pase del tanto de culpa o la remisión del expediente es un acto dictado por el Delegado de Hacienda que suspende el plazo del procedimiento inspector o interrumpe la prescripción de los impuestos comprobados, pero el Delegado de Hacienda no es órgano inspector, por lo que hubiera sido más correcto que dicha suspensión o interrupción la efectuase el Jefe de la Dependencia de Inspección, por ejemplo, al acordar la suspensión o al dictar la liquidación vinculada a delito.
2. ¿Cuánto tiempo puede durar la suspensión? La ley general tributaria no lo dice, pero no podrá sobrepasar el plazo de prescripción, bien entendido que la suspensión será comunicada al interesado y estará debidamente motivada, como establecen los artículos 22.1.g) y 35.1.d) de la Ley 39/2015.
3. En el supuesto de que se interrumpa la prescripción por haberse dictado una liquidación vinculada a delito, dicha interrupción no puede superar el plazo de cuatro años.
4. Es absurdo que el retorno del expediente, ya sea por sobreseimiento, o por inadmisión de la denuncia o la querrela, interrumpa de nuevo la prescripción, pues lo suyo sería que cesara la interrupción de la prescripción que se inició con el pase del tanto de culpa al Juzgado o la remisión del expediente al Ministerio Fiscal.

6.5. El cobro de la liquidación vinculada a delito

El apartado 7 del artículo 305 señala que en los procedimientos por delito contra la Hacienda Pública, «para la ejecución de la pena de multa y la responsabilidad civil, que comprenderá el importe de la deuda tributaria que la Administración tributaria no haya liquidado por prescripción u otra causa legal en los

términos previstos en la Ley 58/2003, incluidos sus intereses de demora, los Jueces y Tribunales recabarán el auxilio de los servicios de la Administración tributaria que las exigirá por el procedimiento administrativo de apremio en los términos establecidos en la citada ley».

Ya vimos que la responsabilidad civil solo aflora cuando la Administración tributaria no ha podido dictar la liquidación vinculada a delito pero, cuando haya podido dictarla, la referida liquidación comprende la responsabilidad civil, esto es, la cuota dolosa junto con los intereses de demora, señalando el artículo 253.1 de la Ley general tributaria que «una vez dictada la liquidación administrativa, la Administración tributaria pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal y el procedimiento de comprobación finalizará, respecto de los elementos de la obligación tributaria regularizados mediante dicha liquidación, con la notificación al obligado tributario de la misma, en la que se advertirá de que el período voluntario de ingreso solo comenzará a computarse una vez que sea notificada la admisión a trámite de la denuncia o querrella correspondiente, en los términos establecidos en el artículo 255 de esta ley», por tanto, como dice el apartado 5 del artículo 305, la existencia del procedimiento penal por delito contra la Hacienda Pública no paralizará la acción de cobro de la deuda tributaria, iniciándose por parte de la Administración tributaria las actuaciones dirigidas al cobro, salvo que el Juez, de oficio o a instancia de parte, hubiere acordado la suspensión de las actuaciones de ejecución, previa prestación de garantía.

La Ley 34/2015 añadió a la Ley de enjuiciamiento criminal un Título X BIS –«De las especialidades en los delitos contra la Hacienda Pública»–, artículos 621 bis y 621 ter, en el que se regulan las facultades del Juez de instrucción en orden al cobro de la deuda tributaria, entre las que destacamos:

1. Suspensión encausados (LECr 621 bis.5). La suspensión solo afectará al procedimiento seguido frente al encausado respecto del que se haya acordado y las actuaciones de cobro dirigidas frente al resto de encausados no se paralizarán hasta que la deuda resulte pagada o garantizada en su totalidad por el obligado tributario.
2. Dispensa de garantías (LECr 621 bis.6). Si no se pudiese prestar garantía en todo o en parte, excepcionalmente el Juez podrá acordar la suspensión con dispensa total o parcial de garantías si apreciarse que la ejecución pudiese ocasionar daños irreparables o de muy difícil reparación.

6.6. El sobreseimiento del expediente

El auto de sobreseimiento es una resolución jurisdiccional motivada que suspende el proceso penal, pudiendo adoptar cuatro formas, de una parte, puede ser libre o provisional, de otro lado, total o parcial, lo que supone el retorno de todo lo actuado a la vía administrativa, con la consiguiente regularización de la situación tributaria del contribuyente investigado, pero dicha regularización debe efectuarse, bien por los Equipos de Inspección si no hubo liquidación vinculada a delito, reanudando el procedimiento inspector, bien por la Oficina Téc-

nica si se dictó una liquidación vinculada a delito, pues no cabe pensar que después de la investigación en sede de Inspección y de la incoación de diligencias previas en sede judicial, quede algo por instruir.

Sobreseído el expediente, el plazo del procedimiento inspector, se haya dictado liquidación vinculada a delito o no, debe finalizar en el período que resta del plazo legal o en seis meses, si este último fuera superior (LGT 251.3-253.2), si bien ya sabemos que en los casos de suspensión, el artículo 150 *in fine*, indica que «el procedimiento continuará por el plazo que reste», y, en lo atinente a la prescripción, ya hemos visto que la devolución del expediente o la inadmisión de la querella, también interrumpen la prescripción. Ahora bien, si se ha practicado liquidación vinculada a delito fuera del plazo del procedimiento inspector, el sobreseimiento del expediente conlleva la anulación de dicha liquidación, al menos cuando haya que practicar el ajuste previsto en el artículo 257.2 c) de la Ley 58/2003, por no apreciar la existencia de delito contra la Hacienda Pública (LGT 253.1).

Los hechos probados en el sobreseimiento libre vinculan a la Administración, no así si el sobreseimiento es provisional, ya que el sobreseimiento definitivo se dicta cuando no hay indicios racionales de haberse perpetrado el delito contra la Hacienda Pública, o bien cuando los hechos no constituyen tal delito, sin embargo, en el sobreseimiento provisional hay una duda razonable sobre la existencia del delito, pero una cosa es la vinculación a los hechos probados, y otra muy distinta, la calificación de los mismos.

1. Si el Juez de lo penal declara la inexistencia de la obligación tributaria, el auto debe ejecutarse en sus propios términos, por lo que procede anular la liquidación vinculada a delito y las demás concomitantes.

2. Los hechos no probados no vinculan a la Administración, en consecuencia, el sobreseimiento por insuficiencia de pruebas de cargo no impide que la Inspección pueda regularizar la situación tributaria del contribuyente investigado, pudiendo considerar probado lo que el órgano penal descartó sobre la base de las mismas pruebas disponibles, toda vez que las normas y criterios sobre la prueba en el proceso penal y en el procedimiento de inspección son diferentes.

3. Los hechos, hayan sido o no probados en sede penal, pueden calificarse de forma diferente por la Inspección, pues no existe vinculación en lo relativo a la calificación.

7. La cooperación del asesor fiscal en el delito contra la Hacienda Pública

Sujeto activo del delito es quien realiza la acción típica, antijurídica, culpable y punible, pero se distingue entre autores y partícipes, los primeros, ejecutan el

hecho punible por sí solos, conjuntamente²¹ o por medio de otro del que se sirven como instrumento, los partícipes, en su triple modalidad de inductores, cooperadores necesarios y cómplices, contribuyen a la comisión del delito, los primeros, inducen directamente a otro u otros a ejecutar el delito, por lo que no participan materialmente en su comisión, los cooperadores necesarios y los cómplices, cooperan a la ejecución del delito, con actos anteriores o simultáneos, si bien el cómplice es un cooperador de segundo grado, pero tanto la cooperación necesaria como la complicidad, exige acuerdo previo para delinquir o *pactum scaeleris*²².

7.1. Autoría y principio de accesoriedad

Los penalistas, a fecha actual, todavía no han dado con una única teoría que explique satisfactoriamente las diversas formas de participación de las personas físicas en todo tipo de delitos, pero al ser el delito contra la Hacienda Pública un delito especial propio, tendremos que concluir, con Choclán Montalvo²³, que solo el obligado tributario puede ser el autor del delito contra la Hacienda Pública, con independencia de cuál haya sido su aportación al delito, pues como dice la sentencia de 24 de mayo de 2017²⁴ (TS 2ª, *Caso Messi*, recurso 1729/2016) no se exige que el autor lleve a cabo el comportamiento típico por su propia mano, por otro lado, ante la manifestación del acusado de que la responsabilidad penal recaía exclusivamente en los profesionales de alto nivel técnico que confeccionaron sus declaraciones de renta, utiliza la teoría de la imputación objetiva para declarar la responsabilidad penal del jugador, pronunciándose en estos términos: «Pero, cuando la pluralidad de sujetos concurrentes a la producción delictiva se manifiesta en una especie de ‘asociación’ horizontal, fuera del marco de una organización económica o jurídica compleja, y que puede dar lugar a responsabilidades penales plurales, ya de coautoría ya de participación, resulta extraño el concepto mismo de delegación. La “distribución de funciones” entre los partícipes acarrea entonces acumulación de responsables criminales. En ningún caso exoneración de ninguno».

El Código penal maneja un concepto amplio de autor, indicando su artículo 28 que son autores quienes realizan el hecho por sí solos, conjuntamente o por

21 La declaración conjunta, en el impuesto que grava la renta de las personas físicas, plantea problemas de autoría cuando la cuota dolosa supera la cifra de 120.000 euros, pues aunque el artículo 84.6 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, proclama la responsabilidad solidaria de todos los miembros de la unidad familiar, dicha solidaridad no es aplicable, en virtud del principio de personalidad de la pena, ni a las sanciones, ni al delito fiscal. En el ámbito penal, la distribución de la cuota dolosa entre los distintos miembros de la unidad familiar, ha sido resuelta por la sentencia de 19 de julio de 2011 (TS 2ª, recurso 2573/2010) que propugna el siguiente método: 1º, se atribuye a cada cónyuge la renta que individualmente le corresponda; 2º, se calcula el porcentaje que dicha renta supone sobre la renta total atribuida a ambos cónyuges; 3º, se aplica cada porcentaje a la cuota conjunta, determinando la parte de la misma que corresponde a cada cónyuge.

22 Véase la sentencia 10/2016 del Juzgado Central nº1 de 20 de abril de 2016, dictada en conformidad, que condena a la cúpula de PwC por delito contra la Hacienda Pública, y a un asesor fiscal, antiguo Inspector de Hacienda, como cómplice de cuatro delitos contra la Hacienda Pública.

23 José Antonio Choclán Montalvo. «Sobre la autoría del “extraneus” en el delito fiscal». *Actualidad Jurídica Aranzadi*, n.º 580/2003.

24 Cobraba sus derechos de imagen a través de sociedades domiciliadas en paraísos fiscales.

medio de otro del que se sirven como instrumento²⁵, así como los que inducen directamente a otro u otros a ejecutarlo, y, los que cooperan a su ejecución con un acto sin el cual no se habría efectuado, de forma que la clasificación legal de autor incluye las siguientes categorías: autor material o directo, coautor, autor mediato, inductor y cooperador necesario. No obstante, el citado precepto no dice que el inductor y el cooperador necesario sean autores, sino que «también serán considerados autores», debido a que la doctrina solo considera autores, al autor material o directo, a los coautores y al autor mediato, y partícipes, al inductor, al cooperador necesario y al cómplice.

Los partícipes están sometidos al principio de accesoriedad²⁶ –no hay partícipe sin autor–, por lo que su responsabilidad deriva de la responsabilidad del autor principal, en otros términos, no se puede condenar a un partícipe si se absuelve al autor material, al ser el título de imputación único, pues la conducta típica del autor principal es la referencia legal para determinar la responsabilidad de los partícipes, ya que «cuando la ley establece una pena, se entiende que la impone a los autores de la infracción consumada» (CP 61), ahora bien, aun existiendo consenso sobre la naturaleza accesoria de la participación, desde la estructura o elementos del delito habrá que perfilar su grado, pudiendo distinguirse los siguientes:

- Accesoriedad mínima, para castigar al partícipe basta que el autor realice un hecho típico.
- Accesoriedad limitada, la sanción del partícipe exige que el hecho del autor sea típico y antijurídico, criterio que sigue la jurisprudencia, por lo que castiga la participación en un hecho típicamente antijurídico ejecutado por un autor no culpable.
- Accesoriedad máxima, la condena del partícipe requiere una conducta del autor típica, antijurídica y culpable.
- Hiperaccesoriedad, para la punición del partícipe el autor tiene que ser castigado con una pena, por lo que deben concurrir todos los elementos del delito, conducta típica, antijurídica, culpable y punible.

25 De la triple clasificación de los autores, hay que descartar la autoría mediata en la comisión del delito contra la Hacienda Pública ya que, como indica la sentencia de 30 de abril de 2003 (TS 2ª, recurso 3435/2001), «no pudo ser autor, ni directa ni mediatamente, de los delitos que pudieron haber cometido los otros acusados omitiendo el pago de las cuotas tributarias que a cada uno de ellos correspondía».

26 En determinados supuestos se puede condenar al partícipe sin que se haya condenado a persona alguna como autor, por ejemplo, la sentencia de 25 de enero de 2010 (TS 2ª, recurso 10372/2009), en un delito continuado de malversación de caudales públicos, señala que el principio de accesoriedad no se explica por la relación entre el partícipe y el autor material, sino por la acción que uno y otro protagonizan, por lo que habiéndose acreditado el conjunto de operaciones a través de las cuales se llevó a cabo por terceros la desviación de fondos municipales, así como la contribución aportada por el recurrente, quien por ello pudo perfectamente defenderse, no cabe duda de su cooperación, con independencia de que por el fallecimiento de unos o la falta de identificación de otros no haya sido posible el enjuiciamiento de todos los responsables.

7.2. Responsabilidad criminal de las personas jurídicas

Cuando el contribuyente es una sociedad mercantil, sus administradores, ya sean de derecho o de hecho, son los que potencialmente pueden cometer un delito fiscal, del cual responderán en concepto de autor, siempre y cuando hayan tenido real intervención como tales en los hechos típicos (STS 2ª, 14.11.2005, recurso 2522/2003), y, en el supuesto de órganos colegiados, la cooperación viene determinada por la aportación de capacidades y disponibilidades directas, junto con la de otros componentes de la sociedad para configurar la voluntad y decisión de incumplir las obligaciones tributarias, en efecto, el artículo 31 del Código penal señala: «El que actúe como administrador de hecho o de derecho de una persona jurídica, o en nombre o representación legal o voluntaria de otro, responderá personalmente, aunque no concurran en él las condiciones, cualidades o relaciones que la correspondiente figura de delito requiera para poder ser sujeto activo del mismo, si tales circunstancias se dan en la entidad o persona en cuyo nombre o representación obre».

Administrador de hecho, según el artículo 236.3 de la Ley de sociedades de capital, es tanto la persona que en la realidad del tráfico desempeñe sin título, con un título nulo o extinguido, o con otro título, las funciones propias de administrador, como, en su caso, aquella bajo cuyas instrucciones actúen los administradores de la sociedad, por su parte, la sentencia de 14 de julio de 2003 (TS 2ª, recurso 3423/2001) confirma la condena como coautores de dos delitos fiscales, al administrador de derecho y al de hecho, al señalar²⁷: «Así las cosas, entendemos que no hay base para estimar preponderancia de uno sobre otro en cuanto se refiere a la gestión efectiva de la empresa. Y ya sabemos que la responsabilidad criminal se atribuye por la actuación concreta en los hechos delictivos, no por la titulación formal que pudiera existir en cuanto a la ostentación de un determinado cargo social. Ambos vienen condenados, cada uno por dos delitos fiscales, por haber defraudado a la Hacienda Pública en cuanto administradores de una persona jurídica. No hay razón para que la actuación de uno tenga que considerarse prevalente a la del otro. Hay una conducta conjunta que no permite hacer distinciones. Si alguna razón hubiera, desde luego, no habría de derivar del carácter meramente formal de administrador único, cargo que tenía (...) sino de su actuar concreto en cada uno de esos dos hechos delictivos».

Las empresas responderán criminalmente, primero, cuando hayan delinquido las personas físicas relacionadas en el apartado a) del artículo 31 bis.1 del Código penal —representantes legales, empleados con facultades de obligar a la mercantil y *compliance officers*—, segundo, cuando hayan delinquido las personas físicas citadas en el apartado b) del citado precepto, esto es, trabajadores sometidos a los primeros, al haber incumplido gravemente, las relacionadas en el apartado a), sus deberes de supervisión, vigilancia y control, si bien en el primer caso el delito se debe cometer en nombre o por cuenta de la sociedad, y, en el segundo en el ejercicio de las actividades sociales y por cuenta de la sociedad,

²⁷ En similares términos, la sentencia de 2 de marzo de 2005 (TS 2ª, recurso 2153/2002) indica: «Cuando nos encontramos, como sucede en este caso, ante obligaciones tributarias con cargo a personas jurídicas que adoptan la forma de sociedades, es evidente que la responsabilidad penal recae en todos aquellos que, de una u otra manera, tienen capacidad decisoria y han acordado realizar las operaciones o transacciones que generan la deuda tributaria».

pero en ambos supuestos, la sociedad debe obtener un beneficio directo o indirecto, pero como las personas jurídicas son una ficción, debemos preguntarnos cómo se imputa la responsabilidad penal a las mismas.

Los modelos de imputación son el de heterorresponsabilidad –responsabilidad por hecho ajeno– en el que los ilícitos de las personas físicas se imputan a la sociedad, y su opuesto, el de autorresponsabilidad –responsabilidad por hecho propio– en el que el delito cometido por la persona física es consecuencia de la defectuosa organización de la persona jurídica o se ha visto favorecida por ella, de ahí que la Circular 1/2016 de la Fiscalía General del Estado, de 22 de enero, señale que son dos las teorías que permiten fundamentar dicha responsabilidad, la indirecta, derivada, vicarial o por representación, que considera que la responsabilidad se transfiere a la persona jurídica –responde de un delito ajeno–, y, la directa o autónoma, en la que el delito se imputa a la propia empresa –culpabilidad por defecto de organización–, decantándose dicha circular por la primera, sin embargo, la Ley orgánica 1/2015 opta por la responsabilidad directa, señalando su exposición de motivos que «con ello se pone fin a las dudas interpretativas que había planteado la anterior regulación, que desde algunos sectores había sido interpretada como un régimen de responsabilidad vicarial». El Tribunal Supremo también se decanta por la responsabilidad directa, así en la sentencia de 29 de febrero de 2016 (TS 2ª, recurso 10011/2015) indica que la norma posee «una clara vocación de atribuir a la entidad la responsabilidad por el hecho propio», recalcando en la de 16 de marzo de 2016 (2ª, recurso 1535/2015): «Nuestro sistema, en fin, no puede acoger fórmulas de responsabilidad objetiva, en las que el hecho de uno se transfiera a la responsabilidad del otro, aunque ese otro sea un ente ficticio sometido, hasta hace bien poco, a otras formas de responsabilidad. La pena impuesta a la persona jurídica solo puede apoyarse en la previa declaración como probado de un hecho delictivo propio».

El artículo 31 bis del Código penal posibilita que las personas jurídicas queden exentas de responsabilidad, ya cometan el delito los representantes legales o los propios trabajadores, pero los modelos de organización y gestión, deberán cumplir los siguientes requisitos: 1º, identificarán las actividades en cuyo ámbito puedan ser cometidos los delitos que deben ser prevenidos; 2º, establecerán los protocolos o procedimientos que concreten el proceso de formación de la voluntad de la persona jurídica, de adopción de decisiones y de ejecución de las mismas con relación a aquellos; 3º, dispondrán de modelos de gestión de los recursos financieros adecuados para impedir la comisión de los delitos que deben ser prevenidos; 4º, impondrán la obligación de informar de posibles riesgos e incumplimientos al organismo encargado de vigilar el funcionamiento y observancia del modelo de prevención; 5º, establecerán un sistema disciplinario que sancione adecuadamente el incumplimiento de las medidas que establezca el modelo; 6º, realizarán una verificación periódica del modelo y de su eventual modificación cuando se pongan de manifiesto infracciones relevantes de sus disposiciones, o cuando se produzcan cambios en la organización, en la estructura de control o en la actividad desarrollada que los hagan necesarios.

7.3. La teoría del levantamiento del velo

El proceso penal, al igual que el procedimiento inspector, no se conforma con la verdad formal sino que debe buscar preferentemente la verdad material, por lo que es plenamente aplicable la teoría del levantamiento del velo, técnica judicial consistente en prescindir de la forma externa de la persona jurídica y, a partir de ahí, penetrar en el interior de la misma, «levantar el velo» y así examinar los reales intereses que existen o latan en su interior, para de ese modo poner coto a los fraudes y abusos que por medio del «manto protector» de la persona jurídica se pueden cometer. Veamos cómo aplican nuestros Tribunales la citada teoría, si bien la misma ha perdido mucha importancia desde que las sociedades mercantiles responden criminalmente de los delitos cometidos por sus administradores, comentando las siguientes sentencias:

1. La de 9 de febrero de 1991 (TS 2ª, recurso 1833/1988) levanta el velo de una sociedad interpuesta creada para defraudar a la Hacienda Pública, pues la bodega vendía a la citada sociedad instrumental vino por debajo del límite de 130 pesetas litro, con la finalidad de establecer unos precios en origen que no estuvieran sujetos al impuesto sobre el lujo.
2. La de 20 de mayo de 1996 (TS 2ª, recurso 1728/1994), en un caso en que se utilizaban documentos nacionales de identidad ficticios para adquirir Letras del Tesoro, indica: «De cualquier manera, la jurisprudencia de esta Sala ha venido reconociendo que las posiciones formales de una persona, dentro o fuera de una sociedad, no puede prevalecer sobre la realidad económica que subyace a la sociedad. La jurisprudencia ha tenido en cuenta que las formas del derecho de sociedades no pueden operar para encubrir una realidad económica de relevancia penal y por ello ha admitido que los Tribunales pueden "correr el velo" tendido por una sociedad para tener conocimiento de la titularidad real de los bienes y créditos que aparecen formalmente en el patrimonio social».
3. La de 29 de enero de 2005 (AP Madrid 17ª, *Caso Rodríguez Menéndez*, recurso 10/2004) señala: «La técnica del levantamiento del velo que disimula la naturaleza personal que se trata de encubrir bajo la apariencia de una sociedad permite imputar los beneficios obtenidos por el funcionamiento del despacho profesional aparentemente social a la persona que se sirve de este para lograr su propósito de defraudación tributaria».
4. La de 27 de abril de 2017 (TS 2ª, recurso 1367/2016) no aplica dicha técnica y rebate los argumentos del Abogado del Estado, con estas palabras: «Se trata de un razonamiento que sorprende por la inequidad y desigualdad valorativa que genera entre la Administración tributaria y el contribuyente a la hora de ponderar los resultados del levantamiento del velo. Pues en la hipótesis de que al levantar el velo aparezcan hechos impositivos que hubieran sido fraudulentamente ocultados por el ciudadano con el fin de dejar de abonar una deuda tributaria a la Hacienda Pública, lo que prevalece y se acoge como cierto no es lo que aparenta el velo sino lo realmente desvelado con su levantamiento. En cambio, cuando al levantar el velo no aparecen nuevos ingresos o nuevas obtenciones de renta del con-

tribuyente que justifiquen el incremento de la deuda tributaria sino su reducción, lo que prima como real no es lo desvelado sino lo que se plasma en el velo. De modo que entre la forma y la sustancia, o entre lo aparente y lo real, no prevalece siempre la sustancia y lo real como principio rector, sino que ello dependerá de lo que favorezca a la Administración tributaria en cada caso. Como puede fácilmente comprenderse, la parte recurrente utiliza un criterio para ponderar y dirimir las diferencias entre lo aparente y lo real poco conciliable con los principios de igualdad y equidad y con la justicia material del caso concreto. Parece que lo razonable y ecuánime, en contra de lo que arguye la acusación particular, es atender en todo caso a la situación económica real que subyace o se oculta detrás de la apariencia, de modo que solo se imponga el pago de una deuda fiscal cuando se hallen nuevos ingresos patrimoniales u obtenciones de rentas que no hubieran sido ya saldadas ni afloradas ante la Hacienda Pública».

7.4. La cooperación necesaria del asesor fiscal

Cooperadores necesarios son los que cooperan a la ejecución, ya sea aportando una conducta sin la cual el delito no se habría cometido –teoría de la *conditio sine qua non*–, colaborando a la ejecución con un aporte material o dinámico difícil de conseguir que no estaría dispuesto a proporcionar el común de la sociedad y que resulta casualmente eficaz para el resultado –teoría de los bienes escasos²⁸–, o cuando el que colabora puede impedir la comisión del delito retirando su concurso –teoría del dominio del hecho–, bien entendido que los cooperadores necesarios deben incurrir en doble dolo²⁹. La cooperación necesaria se caracteriza por la subordinación del colaborador al autor, a cuya conducta realiza alguna aportación que, sin participar del acuerdo ni suponer acto de ejecución del núcleo del tipo, coadyuva al resultado en cuanto se trata de una aportación relevante, de ahí, que atendiendo a la trascendencia de lo aportado, podamos distinguir dos tipos de colaboradores, de una parte, el cooperador necesario o esencial, ya sea anterior a la ejecución –no integrante del plan global del autor–, o bien simultánea a este, de otro lado, el cómplice, colaborador de segundo grado que realiza una aportación relevante –previa o simultánea– pero no necesaria según el plan del autor, si bien ninguno de ellos domina el hecho, el cual queda reservado para los autores o los coautores, los

28 Esta teoría se debe a Enrique Gimbernat Ordeig desarrollada en su monografía *Autor y cómplice en Derecho Penal* (Editorial B de f. Buenos Aires, 2006).

29 «En la doctrina reciente es discutido si el dolo del partícipe, especialmente del cooperador, debe ser referido solo a la prestación de ayuda o si además se debe extender a las circunstancias del hecho principal. Sin embargo, la opinión dominante mantiene el último punto de vista, es decir el de la doble referencia del dolo, el llamado "doble dolo", de caracteres paralelos al requerido para la inducción. Consecuentemente, el dolo del partícipe, como lo viene sosteniendo nuestra jurisprudencia, requiere el conocimiento de la propia acción y, además, de las circunstancias esenciales del hecho principal que ejecuta el autor, en el que colabora. Dicho con otras palabras: el partícipe debe haber tenido una representación mental del contenido esencial de la dirección del ataque que emprenderá el autor. No se requiere, por el contrario, conocimiento de las particularidades del hecho principal, tales como dónde, cuándo, contra quién, etc. será ejecutado el hecho, aunque estas pueden ser relevantes, en algún caso, para determinar la posible existencia de un exceso, por el que el partícipe no está obligado a responder» (STS 2ª, 19.07.2007, recurso 10767/2006).

primeros como dominio de la acción, los segundos como dominio funcional del hecho.

Veamos algunas sentencias de la Sala Segunda del Tribunal Supremo relativas a la cooperación necesaria en el delito fiscal:

1. La de 30 de marzo de 2003 (recurso 2772/2001) desestima la pretensión de un emisor de facturas falsas, inculpado como cooperador necesario de un delito contra la Hacienda Pública y como autor de un delito continuado de falsedad documental, al haberse acreditado que vendía facturas falsas por servicios no prestados, sabiendo que eran para justificar gastos del impuesto de sociedades, lo que le convierte efectivamente en un cooperador necesario, pues realizó un acto cocausal difícilmente reemplazable.
2. La de 15 de julio de 2004 (recurso 2475/2002) considera cooperador necesario al administrador de una sociedad interpuesta, pues su actuación fue relevante y decisiva en la configuración de la operación defraudatoria, ya que la plusvalía por la venta de determinadas acciones se compensó con las pérdidas preexistentes de la sociedad interpuesta.
3. La de 2 de junio de 2005 (recurso 347/2003) condena como cooperadores necesarios a los administradores de Bankpyme, quienes facilitaron, posibilitaron y propiciaron la defraudación, al crear un producto financiero opaco fiscalmente, aclarando la citada resolución que «el ofrecimiento lo hicieran los directivos directamente o no, y que del mismo modo dieran instrucciones a los comerciales, no es esencial para la consumación del delito».
4. La de 6 de octubre de 2006 (recurso 702/2005) indica que no es cooperadora necesaria quien se limita a abrir una cuenta bancaria de la que el autor es autorizado, sin tener mayor intervención en los hechos, «habida cuenta que el completo dominio del hecho no lo tenía ella, sino el acusado, que hacía y deshacía a su antojo y en sus manos estaba participar o no a los terceros las finalidades de tales trasvases de dinero entre cuentas y no consta que lo hiciera».
5. La de 24 de mayo de 2017³⁰ (Caso *Messi* recurso 1729/2016) confirma la condena al padre de Lionel Messi como cooperador necesario, pues «lo relevante de la cooperación de este recurrente es que, tras protagonizar la inicial cesión de derechos de imagen de su hijo a la sociedad titularidad de la madre, cuando aquel era menor, la cesionaria otorga la gestión económica de los derechos del hijo a otra sociedad de la que el recurrente era titular en un 50 por ciento (siéndolo del otro 50 por ciento el anterior asesor) y tal esquema se reproduce, tras ratificarlo el hijo siendo ya mayor, cuando el recurrente decide prescindir del anterior cotitular. Esa configuración del protocolo de comportamiento en el tratamiento de los

30 El ponente –Varela Castro– considera que también los asesores fiscales eran cooperadores necesarios, al afirmar: «Ciertamente resulta difícil de comprender que los asesores a los que se acudió hayan sido excluidos de toda preocupación acusadora por el Ministerio Fiscal y la Abogacía del Estado. Pero tan insólita actitud de esas acusaciones no puede incrementar el indeseable resultado de añadir a tal eventual impunidad la del defraudador aquí acusado».

contratos, como dice la sentencia de instancia, es lo que coopera, de manera determinante en la opacidad de los ingresos por la explotación de los derechos de imagen de Messi».

Cuando la defraudación sea compleja, por requerir conocimientos cualificados en materia tributaria, utilizar un elevado número de sociedades para urdir el fraude, realizar operaciones en paraísos fiscales, etc., y el contribuyente carezca de dichos medios —empresarios individuales, deportistas, cantantes, actores, etc.—, el asesor fiscal se convierte en potencial cooperador necesario. Veamos algunas sentencias:

1. La de 26 de julio de 1999 (TS 2ª, recurso 2491/1998) señala que «el asesor fiscal no fue condenado por haber recibido esos 22.700.000 pesetas procedentes del precio de venta del inmueble cuyos beneficios no declaró el contribuyente a la Hacienda Pública, sino porque cooperó de modo necesario en la configuración y ejecución de esa operación de defraudación a Hacienda mediante la aportación de sus conocimientos técnicos al alcance solo de determinadas personas».
2. La de 11 de marzo de 2014 (TS 2ª, recurso 1132/2013) declara que «es cooperador necesario el asesor fiscal que planea y diseña la compleja operación al objeto de ocultar beneficios y que determinó la omisión del pago del impuesto sobre la renta, sin cuya intervención no se habría cometido el delito».
3. La de 20 de enero de 2016 (TS 2ª, recurso 1907/2003) confirma la condena a un asesor fiscal como autor, a la sazón administrador de hecho de una sociedad instrumental, y a su colaborador como cómplice, pues las mini-centrales eléctricas se vendieron a través de una sociedad transparente cuyos socios eran no residentes, prescindiendo la citada resolución de calificar la condición de resolutoria o suspensiva, para imputar las rentas al ejercicio fiscal de la fecha del contrato.
4. La de 15 de noviembre de 2016 (AN Sala de lo penal, recurso 3/2016) confirma³¹ la del Juzgado Central que condenó como cooperadores necesarios al asesor fiscal —diseño la operación conocida como *Sándwich Holandés*— y a la abogada, indicando respecto del primero: «Precisamente la aportación del asesor fiscal es imprescindible porque planificó la operación, intervino en la constitución de las sociedades —tuvo una acción de una de ellas— para hacer regresar el dinero de su cliente eludiendo los controles administrativos y camuflado bajo la cobertura de un préstamo entre sociedades vinculadas, para generar una falsa apariencia de intereses que la sociedad española se desgravó como gasto financiero. De ahí que de manera correcta se le haya calificado de cooperador necesario».

La pena impuesta al asesor fiscal se podrá reducir en un grado, al señalar el artículo 65.3 del Código penal que «cuando en el inductor o en el cooperador

31 Aunque también confirma la condena de la abogada, aclara que «en este punto, tiene razón el recurrente de lo inadecuado de acudir a la ignorancia deliberada para tener por acreditado la vertiente cognoscitiva del dolo».

necesario no concurran las condiciones, cualidades o relaciones personales que fundamentan la culpabilidad del autor, los Jueces o Tribunales podrán imponer la pena inferior en grado a la señalada por la ley para la infracción de que se trate».

8. Bibliografía

AA.VV. (2019). Curso de Derecho Penal. Parte Especial. Editorial Dykinson, 5ª edición. Madrid, página 493.

Espejo Poyato, I. (2015). Procedimiento tributario y delito fiscal en la prevista reforma de la LGT. Revista de Contabilidad y Tributación. CEF, 388.

Miranda Estrampes, M. (2010). La prueba ilícita: la regla de exclusión probatoria y sus excepciones. Revista Catalana de Seguretat Pública, 5.

Navarro Massip, J. (2016). El maquiaveslismo probatorio de la prueba ilícitamente obtenida en el proceso penal español. Revista Aranzadi Doctrinal, 5.

Rodríguez Almirón, F.J. (2017). Aspectos jurídicos controvertidos en los delitos contra la Hacienda Pública. Revista Aranzadi Doctrinal, 5.

Rodríguez Devesa, J.M. (1981). Derecho Penal Español. Parte General. Impreso en Artes Gráficas Carasa, 8ª edición. Madrid, pág. 439.

Muñoz Cuesta, F.J. (2013). La reforma del delito fiscal operada por LO 7/2012, de 27 de diciembre. Revista Aranzadi Doctrinal, 11.

TAX SOVEREIGNTY TODAY

Francesco Farri

Independent academic researcher

Italy

Título

Soberanía tributaria hoy

Resumen

El objetivo del presente trabajo es verificar cuál es la dimensión impositiva mas adecuada (estatal, supraestatal, virtual) para valorizar los nuevos horizontes de la economía global y digital. Desde esta perspectiva, el texto lleva a cabo un análisis de la eficiencia de los principales modelos existentes y de la conformidad (o compliance) de estos con los principios constitucionales que los sistemas democráticos occidentales han aplicado a lo largo del tiempo en materia impositiva, y presta particular atención a la certeza del derecho, el consenso sobre la imposición y la función redistributiva de los tributos.

Palabras clave

Soberanía tributaria, fiscalidad de la *digital economy*, globalización, consenso a la imposición tributaria, certeza del derecho.

Abstract

The goal of the essay is to verify which is the most appropriate tax dimension (state, supra-state, virtual) to enhance the new horizons of the global and digital economy. In this perspective, the efficiency of the main models is compared with their compliance to the constitutional principles that western democratic systems have established in matters of taxation, with particular regard to legal certainty, consent to taxation and to the redistributive function of taxes.

Keywords

Tax sovereignty, digital economy taxation, globalization, consent to tax imposition, legal certainty.

Fecha de recepción: 11-02-2020/Fecha de aceptación: 20-03-2020/Fecha de revision: 4-06-2020.

SUMARIO

1. The new horizons of global economy and their fiscal implementation
 - 1.1. The implementation by State systems
 - 1.2. The implementation by supranational systems
2. The effects on the structure of democratic fiscal systems
 - 2.1. Legal certainty
 - 2.2. Consent to tax imposition
3. Considerations about the European Union tax system
4. Final thoughts for a fiscal governance of globalization: the State model is still «useful» to the tax system

La versión en español de este estudio está disponible en la edición digital de la Revista Técnica Tributaria en www.aedaf.es.

1. The new horizons of global economy and their fiscal implementation

The world that greeted the beginning of the year 2020 is a world in which artificial intelligence and globalization of markets are producing a dramatic increase of the role of intangibles in the creation of economic «value» and the normalization of the circulation of services and goods across State borders, so that «wealth» is progressively segregating from human «community» settlements, as we had known them before. All these aspects – «community», «value» and «place» – are crucial in taxation matters: in fact, tax systems have precisely the function of identifying the «value» that should be taxed to make possible the financing of the public expenses of a «community» settled in a specific «place».

Tax systems are usually (although not necessarily) interested in conferring relevance to these new horizons that AI and globalization have produced in economic matters, and many studies are devoted to examining the reflections that changes of the concepts of «value» and «place» can produce and should produce in taxation matters. Instead, no studies are specifically dedicated to the influence produced in taxation issues by the changes in the concept of «community». Yet, the identification of the most appropriate community of reference to tax an economic matter appears to be an essential step to efficiently update the dynamics of taxation, even before adapting traditional tax institutes to new forms of production and localization of wealth. And this is even more true today, after the explosion of the coronavirus pandemic. It has caused distress to the patterns that, by inertia, were emerging in the globalized and digitalized world that greeted 2020. According to some analysts, the pandemic will end the race for globalization that was sweeping the world until the preceding moments¹. According to others, the planetary character of the drama caused by Covid-19 and the consequent commonality of needs of the people of the different States will favor a greater global integration². Today is, therefore, all the more important to ask ourselves about what the most appropriate level of community is, to face the challenges of the world economy from a fiscal point of view.

Generally speaking, the tax phenomenon can be conceived by maintaining a traditional concept of organized community, in terms of a group of people united by collocation in a physically defined and legally organized space-time horizon,

1 The former Minister of Finances of Italy, Tremonti, has compared the spread of the pandemic to the murder of Archduke Franz Ferdinand in Sarajevo in 1914 and affirmed that like Sarajevo put an end to Belle Epoque, in the same way the pandemic will put an end to the «golden» thirty-year long globalization period and to the «enlightened» product of what was the last «ideology» of the 1900s, the «marketism»: the idea that the divine market is everything and does everything (see TREMONTI G., Globalizzazione finita. E' come Sarajevo 1914, interview edited by Indini A., in *Il Giornale*, 30th March 2020)

2 See, among many interventions, VV.AA., European Solidarity Requires EU Taxes, in www.eulaw-live.com, 21st April 2020.

or making reference to new forms of communities, as the IT ones, that are independent of the physicality of their members and from their material collocation but can show themselves, at the same time, capable of significant fiscal phenomena within the non-spatial horizon in which they are formed. In this article, I will focus the attention on the first perspective, i.e., the perspective of a community settled in a physically defined and legally organized space-time horizon. It can be declined both looking at juridical-spatial horizons corresponding to those currently in existence (on the model, in particular, of the national States) (see the following par. 1.1.), and enhancing organized collectivities arranged on juridical-spatial horizons progressively wider than the current ones (see the following par. 1.2.).

The merits and the flaws of the various possible configurations deserve to be specifically examined, both in terms of efficiency and in terms of fairness. In terms of efficiency, many States believe in «associating» to better address the issues of the global economy, however other ones, reckon that it is preferable to follow a unilateral path³. In terms of fairness, the implementation of taxation institutes aimed at enhancing the evolutions of the globalized economy on a supra-state level may express criticalities with respect to the fundamental principles that characterize taxation in democratic systems and, in particular, with respect to the principle of legal certainty (par. 2.1.) and the principle of consent to taxation (par. 2.2.). This also and with specific reference to the taxation system of the European Union (3.).

Finally (section 4.), after analyzing these aspects, we will study the prospects of the role of the states in the future fiscal governance of globalization, reaching the conclusion that, more than the relative territorial dimension, it is the general and all-embracing nature of the goals of the State systems, to which the greater suitability of a form of personal taxation relates, that represents an essential element for the realization of a taxation system that may be said to be fair and equitable.

1.1. The implementation by State systems

Taxation based on the communities organized according to the State model is certainly suitable, with some limits, to respond to the enhancement of the change of economic «places» represented by the increasingly high shifting of the value and of the wealth at intangibles level and by the increasingly frequent overcoming of national borders in industrial and commercial events.

3 Think to the 2017 Trump reform, *Tax cuts and jobs act*, that introduced measures as the Global Intangible Low Tax Income (GILTI) and the Base Erosion and Anti-abuse Tax (BEAT), which offer unilateral solutions to matters that are part of OECD anti-BEPS plans. See on this matter, in particular, the Forum of 2018.10.25 of the Yale Law Review and especially the essay of GRAETZ M.J., Foreword. The 2017 Tax Cuts: how polarized politics produced precarious policy. Consider, however, that also the Obama administration had unilaterally adopted fiscal policy measures that certainly had an impact on the issues under discussion at the global level, as the Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA): see, on this topic, CHRISTIANS A., Putting the Reign back in Sovereign, in 40 Pepperdine Law Review, 2013, 1373 ff.

In this perspective, the main issue is to identify the facts that are currently showing real contributory capability and the new forms and contents of their correlation with institutionalized communities (the correlation criterion consisting in the territorial linking is, in fact, the result of a «metonymy» between the institutionalized community instated on a territory and the territory itself). It is evident that the evolution of the new world economy requires to fill the internal and international norms of contents that can be suitable to reflect the real entity and the concrete trend of the current economic events. The circumstance that the content of law has to continually pursue the factual reality appears as an inevitable characteristic of the legal phenomenon in itself. The efficiency of normative production can undoubtedly mitigate the problem: the institutionalization of permanent commissions for studying the global economy at State level in order to define the best criteria for linking economic events with the organized collectivity, together with the institutionalization of inter-state mechanisms for the periodic review of double taxation agreements, could certainly help to make the regulatory landscape more efficient⁴. These facts, of course, notwithstanding that, in inter-state relations, the binding nature of the updates cannot simply be entrusted to such mechanisms, but it will necessarily have to undergo the acceptance of the single contracting States⁵.

Neither the aforementioned problem of adjustment of the normative tax data to the characteristics of the real economy could be overcome by adopting elastic regulatory clauses: indeed, they appear scarcely fit to meet the demands of the democratic systems (as will be stated in next par 2.1) and, in any case, they seem unable to solve the problem, but only to post-pone the solution from the level of the definition of general rules to the level of concrete and case-by-case application of the law.

1.2. The implementation by supranational systems

The enhancement of juridical-spatial horizons wider than the current ones is generally considered one of the most appropriate forms of governance of glo-

4 In this sense, and notwithstanding the intrinsic limitations that characterize them, the projects of Actions 11 and 15 of the OECD anti-BEPS program should certainly be praised. They could be all the more so within the framework of a possible reform that makes the OECD a point of departure of a «forum where the involved political representatives of the states, the relevant international organizations and the relevant voices of civil society can meet and exchange their arguments in a fair way... based on the deliberative democratic values of equal participation, rational argumentation and openness and transparency» (PETERS C., On the legitimacy of international tax law, Amsterdam 2014, 321). In this perspective, the OECD seems to start moving with the system of calls for inputs and public consultations, such as those linked to the work of the Task Force on Digital Economy regarding the Action 1 of the anti-BEPS plan (consider, for example, the public consultation about the Secretariat Proposal of October 2019). It remains clear, however, that the form of public consultations can only constitute a first and embryonic step, and certainly not the decisive one, towards increasing the democratic legitimacy of the OECD itself. To say the least, public consultations lack several guarantees: that the message reaches the stakeholders and that the participants are effectively representative of civil society; moreover, there are no mechanisms that can impose a legal obligation for OECD to take into consideration the proposals received and, under certain conditions, to accept them.

5 And the acceptances of the various contracting States are just like «flawed miracles» (to use the meaningful expression by AVI-YONAH R.S., The structure of international taxation: A proposal for simplification, in 74 Texas Law Review, 1996, 1304).

balization⁶, and, in fiscal matters, it certainly lends itself to maximize the results achievable at the State level and previously highlighted. It is not possible, however, to conceal the following aspects.

It is true that the expansion of the collectivity contexts lends itself to maximize the efficiency of the tools described above regarding the current collectivities organized at the State level. In fact, it would transform in internal law relationships events that, in a traditional State context, would translate into issues of international law; and it is known that internal juridical relations are by their same nature more efficaciously and simply implementable than international ones. However, it is evident that the problem is thus only shifted forward: indeed, unless we conceive a worldwide organized collectivity, there will always be economic events that will transcend the updated juridical-spatial context, and that, therefore, will pose problems of international nature similar to those mentioned above. For that reason, the problem appears to be definitively resolvable only by conceiving a sort of super-state or world super-federation: however, that appears to be more of a utopia rather than a possible future event.

On the other hand, the problem arises when it is necessary to establish how to proceed with the enlargement of the juridical-spatial horizon of the institutionalized community to which the fiscal phenomenon is referred to and in which the changing «places» of global economy would be enhanced. This problem concerns both the institutional profile and the fiscal one. In the intergovernmental organizations model, the tax phenomenon does not assume different characteristics from those currently in place at State level: the role of the supra-state institution will essentially be to coordinate the action of the affiliated states, or as far as it is possible to redistribute resources among them, in order to reduce wealth imbalances, but even if they are coordinated at the supra-state level, taxation will still remain essentially settled at State level, though with a higher level of coordination. Things change by conceiving an evolution of integration in a federal sense. However, such an extension can take place efficiently only if there is a real sharing of the social *substratum* among the populations involved. And, certainly, this cannot be given for granted in every situation: it is no longer the time in which mighty emperors or enlightened *elite* decide the fate of the different populations without taking into account their will, tradition, and culture. Where there is no such common planning, the delegation of functions in tax matters to supra-collective institutions will remain circumscribed into specific measures and can hardly assume general or otherwise residual role. In this context, indeed, it is possible to observe that the coronavirus epidemic outbreak is posing the European Union into the condition to offer a convincing unitary response to the problem; and this will be a moment of paramount importance to verify if the Union is or not ready for a level of enhanced integration.

2. The effects on the structure of democratic fiscal systems

It is now necessary to verify if and to what extent the implementation of the new horizons of the global economy lends itself to affect the structural charac-

6 See, for everyone, BULL H., *The anarchical society*, London 1995, 286.

teristics of the tax phenomenon, as known by the current democratic regulations, and if this impact deserves to be appreciated or corrected.

2.1. Legal certainty

The interventions that can be adopted internally by the single States and in the international relationships between them do not change the scenario compared to the current one, as they represent the intensification and improvement of already existing and applied legal instruments.

As specified before, however, the aforementioned instruments of domestic and international law do not lend themselves to automatically solve the problem of adapting the tax phenomenon to the multiform being of the economic reality: in fact, to be effective they need to be supported by a constant pursuit of changes of economic reality in order to adapt the current legislation to the forms assumed by it. From this point of view, some more specific considerations should be made with regard to the aforementioned prospect of adopting regulatory instruments of such a flexible nature to be able to absorb *ex-ante* the variations of reality in its application framework: it is known, in particular, that Western systems have come up with the so-called anti-abuse clauses aimed at preventing the exploitation of tax laws in terms of tax avoidance and, actually, these anti-abuse clauses are considered to weigh so heavily to almost be turned into the cardinal principle of the entire tax system⁷.

However, these formulas and this approach, not only do not seem decisive in resolving the problem of the run-up of reality (because, as mentioned, they simply shift the problem forward, from the time of the elaboration of the text of the tax rules to the time of the application of tax law to concrete cases)⁸, but they show some important critical issues. In fact, they tend to significantly affect the value of legal certainty, namely the predictability *ex-ante* of the legal consequences of its own behavior. This value, which in many legal sectors is currently being criticized⁹, continues to remain central and unailing in tax matters from a logical, sociological and juridical point of view. In particular, it is important to remember that the connection of the tax phenomenon with the

7 A specific anti-abuse clause is seen as an opportunity also to subject the web multinationals to income taxation, according to the model suggested by the European Commission with recommendation C(2012)8806 and by Action 6 of anti-BEPS plan: see, on this issue, KOK R., *The Principal Purpose Test in Tax Treaties under BEPS 6*, in 44 *Intertax*, 2016, 406; DOURADO A.P. (ed.), *Tax Avoidance Revisited in the EU BEPS Context*, Amsterdam 2017; PISTONE P., WEBER D. (eds.), *The Implementation of Anti-BEPS Rules in the European Union: A Comprehensive Study*, Amsterdam 2018. See also the Well-Known art. 6 of EU ATAD Directive n. 1164/UE/2016.

8 As it was exactly observed by SCHOUER L.E., GALENDI JR. R.A., *Justification and Implementation of the International Allocation of Taxing Rights: Can We Take One Thing at a Time?*, in Rocha S.A., Christians A. (eds.), *Tax Sovereignty in the BEPS Era*, Alphen aan der Rijn 2017, 71, often «*the blurred rethoric on tax avoidance*» is something used to avoid the problem of reforming the international tax law rules and that of making them more suitable to international equity needs.

9 See the weighty considerations of GROSSI P., *Sull'odierna «incertezza» del diritto*, in *Giust. civ.*, 2014, 921

consent of the collectivity is structural in the democratic systems¹⁰ and it implies limiting the role of the subjects that the community itself considers endowed with a level of connection not believed to be sufficient. Law systems can certainly be distinguished on how they relate to the forms of connection with the public consent, which is deemed necessary in tax matters and the aspects of the tax situation for which such a connection should be requested. It is, however, a generally constant *datum* in Western democratic systems the identification of the representative Parliament as the organ endowed with a level of connection with the collectivity consent considered essential for regulating the fundamental aspects of the fiscal matter: on the other hand, the organs endowed with implementation functions, such as administrations and judges, present a level of connection with the collectivity consent different from that deemed necessary to fix tax obligations in general. Therefore, giving the administrations and the judges an excessive power of defining taxpayers' obligations, as it happens in the case of adopting elastic cases and anti-abuse clauses, may result in problems also in terms of linking taxation with democratic consensus¹¹ and these problems remain central even in the cases in which the law systems make available to taxpayers instruments (such as anti-abuse preventive rulings) aimed at limiting the consequences on the level of uncertainty.

2.2. Consent to tax imposition

The attribution of a fiscal function to supra-state or virtual collectivities raises, first of all, a possible problem of sufficient consent to the imposition and, in any case, the essential question of the coherence between functions entrusted to these collectivities, on the one hand, and, on the other hand, the means used to carry out and finance them.

10 Actually, the principle of no taxation without representation, as was fully elaborated at the time of the American Revolution, has its roots in the English Middle Ages of the Magna Charta Libertatum of 1215, chapters 12 and 14. In the Civil Law systems, the article 14 of the Déclaration des Droits de l'homme et du citoyen of August 26, 1789 was fundamental in that sense. The subject has recently been the subject of studies of FREGNI M.C., Legitimacy in decision-making in tax law: some remarks on taxation, representation and consent to imposition, in Pistone P. (ed.), European Tax Integration, Amsterdam 2018; PEETERS B., GRIBNAU H., BADISCO J. (eds.), Building *trust* in taxation, Cambridge 2017; DI PIETRO A., Imposte moderne e Stati post-nazionali, in European Tax Studies, 2016, 1; PETERS C., On the legitimacy of international tax law, cit.; DOURADO A.P. (ed.), Separation of powers in tax law, in EATLP International Tax Law Series, 2010; DE CROUY CHANEL E., La citoyenneté fiscale in 46 Archives de philosophie du droit, 2002, 39-77.

11 The idea of the critical relationship between the general anti-abuse clause and the reserve to statutory law of the power to regulate tax issues has been developed firstly and with particular clarity by HULTQVIST A., Legalitetsprincipien *vid* inkomstbeskattningen, Stockholm 1995, 408 ff. The issue has been the object of a wide debate in the Nineties, summarized especially by COOPER G. (ed.), Tax avoidance and the rule of law, Amsterdam 1997: see, in particular, VANISTENDAEL F., Judicial interpretation and the role of anti-abuse provisions in tax law, *ibid.*, 131 ff., while BROOKS N., The role of judges, *ibid.*, 93 ff. seems to forget completely that the answer to the question he asks of himself (*«why should we assume that the role of judges in a democracy is to discern the wishes of the majority»*) instead of deciding on the base of *«public policy objectives and evaluative criteria»*: see *ibid.*, 102-103) can be found exactly in the principle *«no taxation without representation»* (which goes beyond the sheer rule of law) and in the consequent reserve of decisions of *«public policy objectives»* in tax matters to the bodies which are an expression of such representation (among which, in most law systems, judges are not included).

From the first point of view, the fact that some of the possible supranational integration schemes (think, in particular, to intergovernmental organizations) imply the adoption of tax decisions by organs with a level of representativeness lower than that of the organs endowed with a level of connection with the collectivity consensus ordinarily considered necessary for regulating tax issues (in particular, the national representative Parliaments). In this regard, however, it is possible to observe that the parliamentary representativeness and the law produced by Parliaments constitute only a *species* of the *genus* collective consent and, therefore, it should not be ruled out that different forms of connection to the community can be considered equally suitable to satisfy that need for consensus which by its same nature reconnects with taxation in democratic systems. The question, however, requires to be specifically thematized with reference to the each specific institution considered for this aim and involves a delicate work of comparison between sociological data (the forms in which a community actually expresses its consent) and their translation into appropriate legal forms, since the respect for the mere rule of law is not sufficient to guarantee consent to regulatory decisions¹² which, on the other hand, is an indefectible value in tax matters for democratic or at least evolved systems.

Under the second profile, it is essential to highlight that the intervention of supra-state institutions in tax matters has to be consistent with their structure and with the functions attributed to them. The fiscal discipline that each organized community adopts is one of the most typical manifestations of the (juridical) sovereignty of the community itself. Consequently, in the case in which a community that can be considered as institutionalized in such a way as to express full tax regulatory capacity (as States are) decides to entrust to other institutions functions related to tax issues, a form of division of competences is created which, keeping directly to the heart of sovereign functions, manifests particular delicacy. Indeed, given the direct relevance of taxation to the sovereign functions of the community, the overcoming by the supra-national institution of the fiscal powers attributed to them immediately translates into a problem of violation of sovereignty of the conferring collectivity. Given the limited character of this kind of delegation, it can neither be extended beyond the extent permitted by it nor properly be considered as a means to overcome the fiscal sovereignty of the delegating communities. Consequently, in the event that the limits of the delegation are exceeded, the resistance of the single delegating communities will constitute a legitimate manifestation of the protection of their own tax sovereignty.

12 On the inability of the simple principle of the rule of law to guarantee the values to which the representation is instead connected, see, lastly, BETZU M., *Stati e istituzioni economiche sovranazionali*, Torino 2018, 89. In this perspective, it is possible to observe that the level of protection offered on this point by the European Court of Human Rights is insufficient, since, as is known, it essentially concerns the profile relating to the predictability of the decision, while the aspect relating to the democratic legitimacy of the discipline considered is not an object of real valorization, albeit the declarations of principle. In fact, it is usually affirmed by the ECHR that the concept of law should be considered as comprising «*statute law as well as case-law*» (ECHR, 2006.03.29, *Achour v. France*, 67335/01, § 42; ECHR, Grand Chambre, 2010.05.17, *Kononov v. Latvia*, 36376/04, § 185) and, more in general, that «*law covers not only constitutions, international law, statutes and regulations, but also, where appropriate, judgemade law, such as common-law rules, all of which is of a binding nature*» (COUNCIL OF EUROPE – VENICE COMMISSION, *The rule of law checklist*, Strasbourg 2016, § 46).

3. Considerations about the European Union tax system

The story of the taxation of the European Union is included in this discourse. The EU is certainly collocated among the hybrid models of supra-state entities: in fact, it is characterized, at the same time, by the attribution of broad collective functions, and, on the other hand, by a financial system based essentially on transfers by member States¹³. In this context, EU tax intervention has been until now much more often dictated to regulations that member States should respect in the exercise of their tax sovereignty¹⁴, rather than to establishing a system of direct contribution to their own costs from the members of the European communities. This may also be due to the fact that the implementation of EU policies is still predominantly left to the administrations of the various member States (and their intra-state local entities), with the consequence that the direct origin of the public services or goods bestowed to European citizens lies in each member State, and not directly in the European Union. The discussions that came after the coronavirus emergency have made this aspect particularly evident.

In this context, adopting a restrictive interpretation of the interventions that the supra-state institution is legitimated to carry out in tax matters does not appear as a manifestation of short-sighted sovranism, but rather the necessary protection of national fiscal sovereignty, which the European Union is not legitimized to affect, if not in circumscribed limits in which it is delegated for specific matters.

Moreover, it is dubious that the expansion of competences in tax issues can work in itself as an instrument to prelude to a broader political and collective integration: even if hypothesizing a man sadly reduced to economic instrument at the anthropological level in the globalized world, only the sharing of culture, values and needs more profound than those underlying the allocation of public expenditure can give life in the Western context to a cohesive political community and, as such, can be susceptible to give life to general political institutions solidly founded. It follows that *«putting the cart in front of the horse»* by forcing the extension of the competences in a subject so sensitive to the communities, as it is taxation¹⁵, does not appear functional to the success of such an evolution, but may exacerbate the resistance of collectivities to a broader integration and, consequently, produce an effect that can be opposite to what, in this perspec-

13 See on the point, EUROPEAN COMMISSION, *European Union Public Finance*, Luxembourg, 2014, 193.

14 See, for example, HIGH LEVEL GROUP ON OWN RESOURCES, *Future financing of the EU*, December 2016.

15 The consequence from this is that a forcing of competences such as the ones that the European Commission and the Court of Justice in Luxembourg give way, for example, in the interpretation of the concept of state aid or the protection of the economic interests of the Union, represents real forms of violation of the fiscal sovereignty of the States and do not bring anything in favor of a project to strengthen the integration among the peoples of Europe.

tive, it intends to pursue¹⁶. Now, if to this we would have to add that when States ask for solidarity, as is happening today to face the economic crisis following the coronavirus emergency, the answers would not go in the direction of greater integration, due to the resistance of some States, the counterproductive effect would be multiplied, questioning the same sense of the existence of the Union. On the contrary, the perspectives opened by the need of higher integration caused by the covid epidemic have brought truly common needs and values to the surface: and that could really set the stage for a true common public expenditure framework and, as such, for a public finance system truly shared at European level¹⁷.

4. Final thoughts for a fiscal governance of globalization: the State model is still «useful» to the tax system

Considering what we have highlighted above, the conclusion is that an effective fiscal governance of the globalized economy requires interventions at several, intertwined levels.

Interventions at State and inter-State level are the first requirement. A continuous *fine*-tuning of internal and international tax rules is requested to cope with the evolution of economic and technological realities. It is just not possible to intervene with single measures. They would simply be not enough and insufficient. What is really needed is rather to create structural mechanisms to regularly *fine*-tune internal and international legislation.

These mechanisms should make it possible to adapt the public finance framework to the constantly changing and renewing forms of manifestation of the economic capacity on the end of internal, global and virtual operators. In this perspective, the trend to adopt elastic clauses of anti-abuse nature may be more straightforward for legislators, but it is questionable whether it could be respectful of the fundamental principles that stand at the basis of the constitutions of democratic States.

On the other hand, extending the territorial circle of traditional communities could be a potentially useful measure to enhance the achievement of the objectives mentioned above. However, the problems that the global economy brings about cannot be solved just by the creation of new and more extensive forms of communities. The reasons are sometimes obvious: for one, the problem could be solved only by a new community having a real global perimeter, and this appears to be more utopic than a real possibility, secondly, because a commu-

¹⁶ Classical are the works on the subject by LASCH C., *The revolt of the elite: and the betrayal of democracy*, New York 1996 and, recently, by BERMAN S., *The Pipe Dream of Undemocratic Liberalism*, in 28 *Journal of democracy*, 2017, 29 ff., who clearly highlighted the problem that «*the more the people view democratically elected governments as being overruled by unelected bureaucrats, unaccountable regional or international institutions, and global economic forces, the more attractive populism's call to regain national sovereignty becomes*».

¹⁷ As highlighted by the previously mentioned appeal of the tax law European Scholars, *European Solidarity Requires EU Taxes*, in www.eulawlive.com, 21st April 2020.

nity is a set which presents an axiological *substratum* and a social and cultural sharing that goes beyond the merely economic and fiscal aspect.

If we now look at how the fiscal space of States is squeezed between the expanding forces of digitalization and globalization, we would be led to think that the State function in fiscal matters is no longer needed, if not outright harmful. In the end, it is just about maintaining patterns and barriers which cause inefficiencies in the taxation of the global economy¹⁸. That said, however, a more in-depth reflection is essential: if the vital function of taxation is to provide services to society and people, then the only possible conclusion is that any collectivity organized for general political purposes, like a State is, is undoubtedly useful to pursue and realize a taxation system that can be called as fair¹⁹.

States, as we have known them so far, are currently the center of reference for taxation. The transition to a different context is, nowadays, neither feasible nor desirable. It would take some supra-national collectivities possessing the attributions of the States in terms of general political objectives, to make it happen. However, that can only happen after a real and useful interpenetration among the different populations has taken place. Without these characteristics, there is no way that supra-national institutions may afford to have a general perimeter taxation system. As such, the vast majority of the public finance system will remain tied to the general political systems, which is represented by the national States.

One additional important consideration should be added here. In essence, a general scope taxation system is the primary tool that can be used to make sure that inequalities among the members of a community are reduced and minimized to the extent possible. If the reduction of inequalities among people is a pursued target in a community (as it should be), the retention of taxation at the State level also needs to be pursued as a target. In fact, it should become a desirable focus of attention.

By the same token, we should not come to the conclusion that personal taxation should be abandoned. Truthfully, personal taxation is closely linked to a general scope taxation system, and we have assisted to the crisis of personal taxation. However, the crisis of the personal taxation should not open the way to abandon it, but on the contrary to pave the path towards possible new ways in which it can be rolled out in order to keep up with times, and, in particular, to

18 In this sense, it can be considered as already sounding the doubt raised by HOBBSAWM E., *The age of extremes: the short Twentieth Century*, New York 1994, 28, who stated that, between 1914 and the early 1990s, the world became a unitary operational field, especially in economic affairs, so that the oldest units, such as national economies, defined by the policies of the territorial States, could become mere complications for transnational activities.

19 Similar conclusions are also reached by GRAETZ M.J., *Taxing international income. Inadequate principles, outdated concepts, and unsatisfactory policy*, in Yale Law School Faculty Scholarship Series, 2001, 261 ff., Chapter II, § A.: *«it is a mistake to believe that the globalization of markets for goods, services, and capital signals the demise of national identity or national politics. Economic globalization does not imply global government... Tax policy decisions, including decisions regarding a country's tax treatment of international income, should be, and inevitably are decided based on a nation's capacity, culture, economics, politics, and history»*. Similarly, see also CHRISTIANS A., *Putting the Reign back in Sovereign*, in Yale Law School Faculty Scholarship Series, 2001, 1403.

avoid overburdening on low mobility incomes, which generally also coincide with people having lower social advantage positions.

The persisting centrality of States in taxation matters does not imply, however, an all-encompassing and intrusive vision of the role of the State in the life of communities, being on the contrary fully compatible with a conception of the State intervention both residual and general: residual (and subsidiary), to the extent that it is directed only to the cases in which the person and the aggregations of the society are not able to autonomously meet their needs; general, to the extent that the needs that the institutions may be called to replace are all those that the person and the community can express, without limitations of competences that are not the same that the community itself has specifically decided to assign to other institutions.

Under this point of view, we can determine that there is a single, however very key, element of the State system that should not be impacted by the tax governance of a globalized and virtual economy: that is the general political aim of the organized collectivity to which the fiscal phenomenon refers.

In this parameter lies the essence of the State experience. We can come up with any diverse hypothesis or forms of consensus, even different from the parliamentary representation. Still, this *proprium* appears to be the foundation for a tax project that puts in its center the good and the growth of the person and of the social communities in which each of us lives. And, in the end, it is precisely the *proprium* of the general taxation system and of personal taxation, which is closely related to it, that has to be safeguarded. Actually, that deserves to be safeguarded, although through new and innovative methods and tools in the third millennium and to be enhanced in the post-Covid times.

Análisis crítico de cuestiones problemáticas en la jurisprudencia

COLABORADORES

José María Lago Montero
Universidad de Salamanca

Rosa Litago Lledó
Universidad de Valencia

Manuel Jesús Lucas Durán
Universidad de Alcalá

José Andrés Rozas Valdés
Universidad de Barcelona



LA APLICACIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA DE LA REGLA DE EXCLUSIÓN DE PRUEBAS OBTENIDAS CON VULNERACIÓN DE DERECHOS FUNDAMENTALES Y SU INCIDENCIA EN EL PRINCIPIO DE IGUALDAD

Rosa Litago Lledó

*Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universitat de València*

SUMARIO

1. Planteamiento: una cuestión de actualidad sobre la relevancia de los derechos fundamentales en la consecución del deber de contribuir
2. La doctrina del TJUE y la eventual vulneración del principio de igualdad a raíz de la divergencia de criterios interpretativos
3. La relativización de la regla de exclusión en la doctrina del TC español por su sometimiento al «juicio ponderativo» del órgano jurisdiccional
4. La doctrina del TEDH sobre el carácter no absoluto de la regla de exclusión: elemento interpretativo con efecto unificador

1. Planteamiento: una cuestión de actualidad sobre la relevancia de los derechos fundamentales en la consecución del deber de contribuir

Una de las principales cuestiones que plantea, hace ya mucho tiempo, el Derecho tributario español es la relativa a lograr que, en la aplicación de las medidas previstas para la consecución efectiva del deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos del art. 31 CE, se observe el adecuado respeto de los derechos fundamentales recogidos en el texto constitucional, que deben ser interpretados conforme a lo dispuesto en el art. 10.2 CE en relación con el art. 96 CE. Cuestión en la que vino a terciar el hecho de que, con efectos desde el 1.8.2008, tuvo lugar la entrada en vigor de la Ley orgánica 1/2008, de 30 de julio, por la que se autoriza la ratificación por España del Tratado de Lisboa, por el que se modifican el Tratado de la Unión Europea y el Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea, firmado en la capital portuguesa el 13 de diciembre de 2007 (BOE 31-VII-2008), cuyo artículo 2º incorpora la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea, en adelante Carta.

En este sentido, el mismo Preámbulo de la Carta daba cuenta de su impronta al declarar: *«La presente Carta reafirma, dentro del respeto de las competencias y misiones de la Unión, así como del principio de subsidiariedad, los derechos que emanan en particular de las tradiciones constitucionales y las obligaciones internacionales comunes a los Estados miembros, del Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, las Cartas Sociales adoptadas por la Unión y por el Consejo de Europa, así como de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y del Tribunal Europeo de Derechos Humanos. En este contexto, los órganos jurisdiccionales de la Unión y de los Estados miembros interpretarán la Carta atendiendo debidamente a las explicaciones elaboradas bajo la autoridad del Praesidium de la Convención que redactó la Carta y actualizadas bajo la responsabilidad del Praesidium de la Convención Europea».*

Y el propio Art. 2º de la citada LO 1/2008, establece: *«A tenor de lo dispuesto en el párrafo segundo del artículo 10 de la Constitución española y en el apartado 8 del artículo 1 del Tratado de Lisboa, las normas relativas a los derechos fundamentales y a las libertades que la Constitución reconoce se interpretarán también de conformidad con lo dispuesto en la Carta de los Derechos Fundamentales publicada en el "Diario Oficial de la Unión Europea" de 14 de diciembre de 2007, cuyo texto íntegro se reproduce a continuación (...)».*

Por último, el Título VII de la Carta contiene las *«Disposiciones generales que rigen la interpretación y la aplicación de la Carta»*. Especialmente significativo, en relación con la cuestión que nos ocupa, resulta el art. 52.3 que dice: *«En la medida en que la presente Carta contenga derechos que correspondan a derechos garantizados por el Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, su sentido y alcance serán iguales a los que les confiere dicho Convenio. Esta disposición no obstará a que el Derecho de la Unión conceda una protección más extensa».*

En fin, el mentado art. 10.2 CE, piedra angular del sistema, dispone: «*Las normas relativas a los derechos fundamentales y a las libertades que la Constitución reconoce se interpretarán de conformidad con la Declaración Universal de Derechos Humanos y los tratados y acuerdos internacionales sobre las mismas materias ratificados por España*».

En la actualidad, en este contexto emerge otro de los rasgos más polémicos que en los últimos tiempos caracterizan el desenvolvimiento de esta rama del ordenamiento jurídico. Me refiero al protagonismo que, no sólo en su aplicación, sino en el desarrollo de su contenido, viene desempeñando la jurisprudencia en sentido amplísimo. Expresión que abarca tanto las decisiones del TS, esto es, la jurisprudencia en sentido estricto, como la doctrina emanada del TC, así como del TJUE y, en último término, la del TEDH.

Si bien podría pensarse que no constituye una novedad que este fenómeno se haya evidenciado con mayor intensidad en torno a la aplicación y vigencia de los derechos fundamentales en materia tributaria, la cuestión que sí ha suscitado interés en la actualidad es que el sentido de aquella jurisprudencia, insisto, en sentido amplísimo, se ha ido decantando en favor de otorgar un papel preponderante al juez «ordinario» encargado del control de la actividad administrativa en la aplicación del sistema tributario. Expresión que empleo también en términos muy amplios en referencia al ejercicio del *ius puniendi* del Estado, de modo que puede llegar a implicar no sólo al juez de lo contencioso-administrativo, sino que, en ocasiones, se referirá también al juez de lo penal.

En concreto, el problema que se analiza en este estudio se centra en el grado de decisión con que cuentan los órganos jurisdiccionales a los que acabo de aludir a la hora de valorar la validez y eficacia de pruebas obtenidas habiendo incurrido en la vulneración de derechos fundamentales. Polémica que ha surgido en el ordenamiento interno a raíz de la mediática *STC 97/2019, de 16 de julio*, pero que ya había sido planteada en términos similares ante el TEDH, en la *STEDH caso K.S. y M.S. c. Alemania de 6 de octubre de 2016* (no. 33.696/11) y en la que una reciente decisión del TJUE, la *Sentencia de 24 de octubre de 2019, [IN– Belgische staat (Asunto C-469/18) y JM–Belgische staat (Asunto C-470/18)]* incide en un aspecto esencial de la cuestión referido al principio de igualdad de trato.

El denominador común en todas ellas es que se circunscriben al ámbito de la vulneración del derecho a la intimidad y a la vida privada y familiar reconocidos por los arts. 8 CEDH, 7 Carta y 18 CE. Vulneración que, en todos los casos, tiene relación directa o indirecta con la entrada y registro del domicilio personal ordenado en la lucha contra el fraude fiscal, bien en sede administrativa bien en sede procesal penal. De modo que, en todos ellos, se da la circunstancia de la correlación entre un proceso penal y un procedimiento administrativo en materia tributaria, siendo aquél previo o posterior a éste.

Es evidente que, a la vista de cuáles son los hechos en relación con los que ha sido elaborada, la doctrina que cabe extraer de las sentencias que se van a analizar cobra especial significación en cuestiones muy relevantes sobre las que el TS español tiene pendiente pronunciarse. Me refiero a los *Autos de 3 de octubre de 2019 (rec. n.º 2966/2019) y de 16 de enero de 2020 (Rec. n.º 6718/2019)*.

Pero es indudable, en mi opinión, que dicha doctrina cobra interés más allá de estos supuestos en cuanto fija criterios de alcance general que debieran ser tenidos en cuenta, bien para seguirlos, bien para combatirlos, por lo relevante de sus consecuencias prácticas.

Para completar cuál es el planteamiento que aborda este estudio es necesario recordar, a mi modo de ver, algunas cuestiones que no por conocidas son menos relevantes.

Comenzando por el principal problema que surge al hilo de la STJUE de 24 de octubre de 2019, [IN– Belgische staat (Asunto C-469/18) y JM–Belgische staat (Asunto C-470/18)] el de la implicación del principio de igualdad de trato y la prohibición de discriminación, éste tiene que ver con la limitación del ámbito de la Carta que se deriva de su art. 51. 1, de modo que lo que se plantea a raíz de esta sentencia es el riesgo de desigualdad de trato derivado de las diferentes interpretaciones que pudieran llevar a cabo, en relación con las medidas de salvaguarda de los derechos fundamentales y el margen de decisión de los jueces ordinarios, el TJUE, de una parte, y los tribunales de los estados miembros, bien tribunales constitucionales, y, aunque sea menos probable, los tribunales supremos, de otra. La aparición de divergencias interpretativas sobre una cuestión tan importante como la existencia de una regla de exclusión absoluta o el reconocimiento de un amplio margen de decisión del órgano jurisdiccional cuando se trata de valorar pruebas obtenidas con vulneración de derechos fundamentales, sería el detonante del aludido riesgo. Este se materializaría en un diferente grado de salvaguarda de los derechos fundamentales según se trate de tributos, impuestos, armonizados o no¹. Ante tal eventualidad, el papel que jugaría la doctrina del TEDH podría llegar a ser fundamental en cuanto elemento de convergencia frente a las posibles discrepancias.

En punto a esto último, bastará recordar la doctrina del TC respecto de lo que dispone el art. 10.2 CE.

Así, en *STC 25/2019, de 25 de febrero* [FJ 8] se dice: «la doctrina del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (...), de acuerdo con el artículo 10.2 CE, proporciona criterios interpretativos para la aplicación de los preceptos constitucionales que reconocen derechos fundamentales».

Si bien la posterior *STC 32/2019, de 28 de febrero* [FJ 6] precisa: «Este Tribunal tiene reiteradamente declarado, y procede recordarlo una vez más, que la utilidad hermenéutica de los tratados y acuerdos internacionales sobre derechos humanos ratificados por España para configurar el sentido y alcance de los derechos fundamentales, de conformidad con lo establecido en el art. 10.2 CE, no convierte a tales instrumentos internacionales en canon autónomo de validez de las normas y actos de los poderes públicos desde la perspectiva de los derechos fundamentales. De suerte que una eventual contradicción por una ley de esos tratados no puede fundamentar la pretensión de inconstitucionalidad de esa ley por oposición a un derecho fundamental (SSTC 28/1991, de 14 de

¹ Este riesgo ya lo valoraba GARCÍA BERRO, F.: «La protección de los derechos fundamentales por el TJUE en el ámbito tributario interno», en GARCÍA BERRO, F. (Dir.): *Derechos fundamentales y Hacienda Pública: una perspectiva europea*, Civitas, Madrid, 2015, págs. 53 a 84.

febrero, FJ 5; 36/1991, de 14 de febrero, FJ 5; 236/2007, de 7 de noviembre, FJ 5, y 140/2018, de 28 de diciembre, FJ 5, por todas)».

2. La doctrina del TJUE y la eventual vulneración del principio de igualdad a raíz de la divergencia de criterios interpretativos

El núcleo de la *Sentencia del TJUE de 24 de octubre de 2019 [IN– Belgische staat (Asunto C-469/18) y JM–Belgische staat (Asunto C-470/18)]* lo constituye la posibilidad de valoración en juicio de pruebas que pudieran estar conectadas con otras obtenidas habiéndose vulnerado derechos fundamentales sustantivos.

La cuestión surge porque la Administración belga procedió a dictar liquidaciones tributarias en concepto de impuesto personal sobre la renta de las personas físicas (ejercicios 1997 y 1998), rectificativas de las declaraciones previas presentadas por los recurrentes. El problema estriba en que lo hizo con base en pruebas obtenidas en el marco de diligencias penales, que habían sido incoadas a instancia de la Administración tributaria de aquel país, en relación con determinados fraudes en cascada por el IVA de los años 1995 y 1996 de las empresas dedicadas a la comercialización y distribución de ordenadores y componentes informáticos de las que los recurrentes eran consejeros delegados.

Éstos se opusieron a las citadas liquidaciones tributarias por sus impuestos personales y agotaron la vía administrativa de recurso, que les fue desestimada, y todas las vías judiciales posteriores, ya que, aun cuando ganaron en la primera instancia, esta decisión fue revocada en apelación y, contra ello, se alzaron en recurso de casación. Es en el seno de este proceso donde el Hof van Cassatie (Tribunal de Casación belga) decide plantear la cuestión prejudicial.

Durante todo el *iter* que se acaba de describir, la alegación principal de los recurrentes es que dichas pruebas, unos documentos bancarios, se obtuvieron de las entidades financieras sin observar la normativa y los procedimientos previstos para ello en el ordenamiento belga. En concreto, en las diligencias penales sobre IVA, se ejecutó en Luxemburgo una comisión rogatoria en el curso de la cual dichos documentos fueron entregados por el director de un banco luxemburgués durante su comparecencia ante un juez de instrucción también luxemburgués, y en presencia de su homólogo belga. El problema que aducen los recurrentes es la infracción de lo dispuesto por el artículo 20.1 del Tratado sobre Extradición y Asistencia Judicial en Asuntos Penales entre el Reino de Bélgica, el Gran Ducado de Luxemburgo y el Reino de los Países Bajos, firmado en Bruselas el 27 de junio de 1962, ya que esta entrega tuvo lugar «sin que se solicitara el acuerdo de la sala colegiada de primera instancia del lugar en que tuvieron lugar el registro domiciliario y la incautación» que resultaba preceptiva. Por esta razón, la Administración tributaria belga habría incurrido en una vulneración del art. 7 Carta y 8 del CEDH.

En otros términos, los recurrentes sostienen que tales pruebas obtenidas ilícitamente respecto del IVA no pueden ser utilizadas por la Administración tributaria para la exigencia del impuesto personal sobre la renta, ya que ello

vulnera su derecho al respeto a la vida privada y familiar. Además, alegan que, si se consiente esta actuación, ello podría dar lugar a un trato desigual e injustificado a la vista de la jurisprudencia del TJUE (Sentencia de 17 de diciembre de 2015 (WebMindLicenses; C419/14) que se pronuncia sobre esta problemática cuando se refiere al IVA.

En el encabezamiento de la Sentencia TJUE de 24 de octubre de 2019 se indica que la cuestión prejudicial planteada ante el TJUE, que finalmente se inadmite, trata de la interpretación del art. 47 Carta en relación con un supuesto en que se alega por los recurrentes la obtención de pruebas con vulneración del derecho fundamental al respeto a la vida privada (Arts. 8 CEDH y 7 Carta). Por ello, la delimitación del objeto de la cuestión que se plantea se remite por el propio TJUE a «determinar en realidad en qué medida el Derecho de la Unión permite que se utilicen pruebas obtenidas contrariamente a Derecho en la recaudación del IVA» [#20].

Sin embargo, la relevancia de la STJUE de 24 octubre 2019[IN– Belgische staat (Asunto C-469/18) y JM–Belgische staat (Asunto C-470/18)] no se limita a este aspecto, sino que plantea otra cuestión más trascendental al hilo de la primera.

Efectivamente, pese a la sucinta descripción del objeto del recurso, limitado al art. 47 Carta, de su lectura completa se desprende que hay otros dos aspectos relevantes en el caso: el primero, aludido someramente, es el Derecho a la buena administración (Art. 41 Carta). Y, el segundo, esencial puesto que en puridad es el que origina la cuestión prejudicial, es la posible infracción del principio de igualdad en la aplicación de la ley que podría derivar de la observancia del Derecho de la UE en un caso relativo al IVA, frente a otro de IRPF ajeno al Derecho de la Unión. Este posible efecto derivaría de la interpretación del art. 47 Carta por la jurisprudencia del TJUE (Sentencia de 17 de diciembre de 2015, WebMindLicenses; C419/14) que, según el planteamiento de la cuestión prejudicial, impide absolutamente el uso de pruebas obtenidas vulnerando derechos fundamentales en el ámbito del IVA. A la vista de tal argumento, el Tribunal remitente alberga dudas de si esa doctrina debe mantenerse sin excepción alguna o puede ser modulada por el Juez nacional en cada caso concreto. Y ello por dos razones:

- La primera, la doctrina del TJUE expresada en la citada STJUE de 17 de diciembre de 2015 (C-419/18) WebMindLicenses) parece distinta de la del TDEH de la que se desprende «que el uso de pruebas obtenidas vulnerando el artículo 8 del CEDH no conduce necesariamente a la vulneración del derecho a un proceso equitativo garantizado en el artículo 6, apartado 1, del CEDH y que el artículo 13 del CEDH no exige en sí mismo que se excluya dicha prueba de los debates. [# 12]. Afirmación que, sin embargo, el Tribunal remitente no acompaña de ninguna cita concreta que pueda respaldarla.
- La segunda, el contraste con la jurisprudencia del TJUE se evidencia tras la descripción de la situación de la normativa fiscal interna perfectamente realizada en el #11 de la Sentencia. De ella se desprende, a mi modo de ver, la existencia de tres aspectos esenciales para analizar la cuestión respecto del ordenamiento español:

- 1) En primer lugar, la inexistencia en «la normativa fiscal belga» de «ninguna disposición general que prohíba la utilización de pruebas obtenidas contrariamente a Derecho a efectos de determinar una deuda tributaria y de imponer, en su caso, un recargo o una multa».

A la vista de lo cual, el papel a desempeñar por la Administración tributaria, primero, y por el órgano jurisdiccional después, debe discurrir por unos cauces determinados que se describen a continuación:

- 2) En cuanto al papel de la Administración: «El uso de tales pruebas (...) debe apreciarse a la luz de los principios de buena administración y del derecho a un proceso equitativo. Salvo en los casos en que el legislador establezca sanciones específicas a este respecto, solo cabe excluir el uso de tales pruebas en procedimientos tributarios si fueron obtenidas de un modo hasta tal punto contrario a lo que cabe esperar de una autoridad que actúe de conformidad con el principio de buena administración que ese uso deba considerarse siempre inadmisibles o si pone en peligro el derecho del contribuyente a un proceso equitativo».
- 3) A continuación, añade: «En esta apreciación, el juez podría tener en cuenta, en particular, alguno de los siguientes aspectos: el carácter meramente formal de la irregularidad, sus repercusiones en el derecho o la libertad que protege la norma vulnerada, el carácter intencional o no intencional de la irregularidad en que incurrió la autoridad y el hecho de que la gravedad de la infracción supere ampliamente la irregularidad cometida».

A la vista de lo anterior, la cuestión prejudicial se formula del siguiente modo:

«¿Debe interpretarse el artículo 47 de la Carta [...] en el sentido de que, en materia del [IVA], se opone en cualesquiera circunstancias a la utilización de pruebas que han sido obtenidas vulnerando el derecho al respeto de la vida privada garantizado en el artículo 7 de la Carta, o acaso deja margen para una regulación nacional con arreglo a la cual el órgano jurisdiccional que debe decidir si una prueba de ese tipo puede utilizarse como fundamento de una liquidación de IVA debe efectuar una valoración como la descrita [en la motivación de la petición de decisión prejudicial]?»

Como he señalado hace un instante, el fallo del TJUE es la inadmisibilidad de la cuestión lo que podría hacer pensar en la inutilidad de su análisis, sin embargo, el efecto que provoca el sentido de dicho fallo es, precisamente, por las razones que enseguida expondré, el que le dota de verdadero interés a este pronunciamiento.

Las razones de la inadmisibilidad son las dos siguientes:

1º. Se trata de una materia no comprendida en el Derecho de la Unión al referirse al IRPF [17]. Y no concurre la circunstancia excepcional que hubiera permitido el enjuiciamiento. En concreto, en este caso resulta esencial el hecho de que no existen en el Derecho de la Unión normas relativas a las modalidades de práctica de la prueba en materia de fraude de IVA, por lo que tampoco se pudo

basar la admisibilidad del caso en la posible remisión de la normativa interna belga a disposiciones del Derecho de la Unión. [#21, 22 y 23]. En definitiva, no había en este caso el «elemento de conexión» con el Derecho de la Unión que hubiera hecho posible la admisibilidad.

Esta sería la hipótesis, que resultaría excepcionalmente útil en la problemática que tratamos, en que una normativa nacional para resolver una situación interna se remite a las soluciones aplicadas en el Derecho de la Unión con el objeto, por ejemplo, de «evitar discriminaciones de nacionales propios o (...) incluso de garantizar un procedimiento único en situaciones comparables».

2°. El hecho de que las pruebas aplicadas en la práctica de las liquidaciones del IRPF, objeto de la controversia, se obtuvieran en relación con el IVA no constituye la aplicación del Derecho de la Unión en los términos del art. 51.1 Carta [#18].

La inadmisión, como decía, no le resta interés al caso en razón de la situación que de ello se deriva. Efectivamente, al no entrar el TJUE a conocer de la cuestión prejudicial planteada y, en consecuencia, no volver a pronunciarse sobre la interpretación que cabe dar en estos casos al art. 47 Carta, tal y como le pedía el Alto tribunal belga, es evidente que permanece intacta la jurisprudencia que se contiene, respecto del IVA, en la Sentencia 17 de diciembre de 2015, Web-MindLicenses; C419/14. Además de ello, hay otro dato decisivo que representa la conclusión fundamental de la Sentencia analizada [#25]. Y es que, junto a aquella jurisprudencia, se da la circunstancia de que el Derecho de la Unión no contiene normas relativas a las modalidades de la práctica de la prueba en materia de fraude de IVA. Esto es, corresponde a los Estados establecerlas respetando el principio de efectividad del Derecho de la Unión y de los derechos garantizados por el mismo.

Así pues, cabrá considerar la conveniencia de acercar la doctrina constitucional, aplicable de manera general, a las pautas que marca la jurisprudencia del TJUE limitada al caso del IVA. Entre otras razones porque la repetida ausencia de normas específicas en el Derecho UE sobre la obtención de pruebas en el IVA, que reconoce el TJUE en esta sentencia, supone que en el ordenamiento español éstas serán las mismas que rigen para el resto de tributos. De manera que los mecanismos, procedimientos y límites para su obtención serán también comunes. Por lo que, si esta se produce de manera irregular o incluso ilícita, cabe esperar que las consecuencias, sean del signo que sean, resulten también idénticas, tal y como demanda el principio de igualdad. Sin embargo, detectada la posible existencia, aun cuando sólo sea en algunos casos, de discrepancias entre el criterio del TC y el del TJUE, el problema se ciñe en encontrar un punto de confluencia entre ambas posiciones que impida justamente cualquier situación de trato desigual.

¿Puede darse, al amparo de nuestro ordenamiento jurídico, una situación similar a la debatida en el caso analizado en que se apreciara una diferencia de trato injustificada?

Para responder a ello hay que distinguir las dos partes que subyacen en el razonamiento del TJUE:

La primera, es la premisa previa de todo el problema y reside en saber si hay en el ordenamiento interno una previsión específica de la materia tributaria que prohíba el uso de pruebas obtenidas irregularmente en la aplicación de cualquier tributo. Puesto que, de ser positiva la respuesta a esta pregunta, no habría lugar a ninguna discriminación y, por ende, ya no se trata de un problema relativo al principio de igualdad. La respuesta negativa a este interrogante nos acerca a la situación de fondo de la cuestión prejudicial y nos lleva a plantearnos otras hipótesis.

Cabe, así, una segunda posibilidad y es que, a pesar de una eventual falta de disposición específica, hubiera una previsión normativa de carácter general que resultara aplicable, lógicamente, a la materia tributaria y evitara cualquier clase de trato discriminatorio.

O, incluso, aun a falta de todo lo anterior, es posible que dicha cláusula de prohibición derivara de una construcción jurisprudencial, en puridad, constitucional, pues parece lógico pensar que sería la proveniente del Tribunal Constitucional al estar implicados derechos fundamentales de los contribuyentes. También en esta hipótesis la desigualdad de trato quedaría desterrada.

El problema, por tanto, se daría cuando no concurre ninguna de todas estas posibilidades y, sin embargo, esta omisión se suple, únicamente en el ámbito del IVA, por la jurisprudencia del TJUE recogida en la STJUE de 17 de diciembre de 2015 (WebMindLicenses; C419/14) que alegan los recurrentes. Esta es la segunda parte de la cuestión a la que me refería arriba, la que atañe al principio de igualdad y que sólo puede darse en dos casos. Los que acabo de describir, es decir, cuando no hay previsión de prohibición expresa en el ordenamiento jurídico, sea especial o sea general, y tampoco una doctrina constitucional favorable sin excepciones ni matices, al modo en que se desprende respecto del IVA en la ya citada STJUE de 17 de diciembre de 2015 (WebMindLicenses; C419/14). Y, añadido ahora, un segundo supuesto que es cuando, además de la ausencia de previsión legal, la doctrina constitucional no es absolutamente contraria al uso de pruebas obtenidas de manera irregular. Es lo que sucede en el ordenamiento español como consecuencia de la llamada doctrina de la «conexión de antijuridicidad» del TC que permite matizar la prohibición absoluta de valoración de pruebas derivadas que era, en suma, lo que se debatía en el caso analizado por el TJUE.

Con carácter general, en el ordenamiento interno español, la polémica en torno a estas situaciones se plantea a la luz de la jurisprudencia del TC y de lo dispuesto por el art. 11.1 LOPJ conforme al cual: «*No surtirán efecto las pruebas obtenidas, directa o indirectamente, violentando los derechos fundamentales*». Y, en concreto, se circunscribe a determinar si también estas pruebas obtenidas de manera irregular pueden surtir indirectamente algún efecto. En definitiva, la cuestión se refiere a la llamada «doctrina de los frutos del árbol envenenado» en relación con el valor y eficacia indirecta de las llamadas «pruebas derivadas»² que son las que, en el caso analizado por el TJUE, sirvieron a la Adminis-

2 ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J.: «La intervención de las comunicaciones como medida de persecución del delito fiscal: análisis de su régimen jurídico», *REDF*, n.º 177, 2018.

tración tributaria belga para poder regularizar la situación en IRPF de los recurrentes.

Pese a la trascendencia general de la cuestión, conviene no olvidar que la invocación del art. 8 CEDH en el caso analizado se explica porque este precepto es el que aparece normalmente implicado en relación con las actuaciones de obtención de información de las autoridades fiscales³. Circunstancia que es fundamental tener en consideración como luego se verá.

La varias veces citada *STJUE de 17 de diciembre de 2015, WebMindLicenses, C-419/14*⁴, declara en el apartado 4 de su Fallo:

«El Derecho de la Unión debe interpretarse en el sentido de que no se opone a que, a efectos de la aplicación de los artículos 4 TUE, apartado 3, 325 TFUE, y 2, 250, apartado 1, y 273 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, *la administración tributaria pueda utilizar, con el fin de determinar la existencia de una práctica abusiva en materia de impuesto sobre el valor añadido, pruebas obtenidas en el marco de un procedimiento penal paralelo aún no concluido, sin conocimiento del sujeto pasivo*, por medio de, por ejemplo, interceptaciones de telecomunicaciones e incautaciones de correos electrónicos, siempre que la obtención de esas pruebas en el marco de dicho procedimiento penal y la utilización de éstas en el marco del procedimiento administrativo no vulneren los derechos garantizados por el Derecho de la Unión.[# 90]

En circunstancias como las del litigio principal, incumbe, en virtud de los artículos 7, 47 y 52, apartado 1, de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, al *órgano jurisdiccional nacional* que controla la legalidad de la resolución por la que se practica una liquidación complementaria del impuesto sobre el valor añadido basada en tales pruebas comprobar, por una parte, si las interceptaciones de telecomunicaciones y la incautación de correos electrónicos eran medios de investigación previstos por la ley y necesarios en el marco del procedimiento penal y, por otra parte, si la utilización por dicha administración de las pruebas obtenidas por esos medios estaba también autorizada por la ley y era necesaria. Además, debe comprobar si, con arreglo al principio general del respeto del derecho de defensa, el sujeto pasivo tuvo la posibilidad, en el marco del procedimiento administrativo, de tener acceso a esas pruebas y de ser oído en relación con éstas. *Si constata que el sujeto pasivo no tuvo esa posibilidad o que dichas pruebas se obtuvieron en el marco del procedimiento penal o se utilizaron en el del procedimiento administrativo con infracción del artículo 7 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, dicho órgano jurisdiccional nacional debe inadmitir dichas pruebas y anular la referida resolución si, por este motivo, queda privada de fundamento. Asimismo, deben inadmitirse tales pruebas si el órgano jurisdiccional no está facultado para controlar que se obtuvieron en el marco del procedimiento penal de conformidad con el Derecho de la Unión o no puede al menos asegurarse, basándose en un control ya ejercido por un órgano jurisdiccional penal en un*

3 MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.: *La aplicación del Convenio Europeo de Derechos Humanos en materia tributaria: Análisis jurisprudencial*, Aranzadi, Cizur Menor, 2002, pág. 117.

4 Cuya doctrina ha sido reiterada por la posterior *STJUE de 16 de octubre de 2019 (C-189/18)*.

procedimiento contradictorio, de que dichas pruebas se obtuvieron de conformidad con ese Derecho»[# 91]⁵.

Pues bien, la trascendencia de la STJUE de 24 de octubre de 2019 [IN– Belgische staat (Asunto C-469/18) y JM–Belgische staat (Asunto C-470/18)] en relación con el ordenamiento tributario español deriva de que, al remitirse la cuestión prejudicial en ella planteada a esta doctrina del TJUE sobre la prohibición absoluta del uso de las pruebas derivadas para la recaudación del IVA, que acabo de transcribir, contrasta con la flexibilización que supone la llamada doctrina de la «conexión de antijuridicidad» del TC español que permite el uso de estas pruebas derivadas cuando no se les haya transmitido la ilegitimidad de las originarias, es decir, cuando se puedan considerar jurídicamente independientes.

Sobre ello se pronunció la STC 54/2015, de 16 de marzo, en un caso en que se alegaba la vulneración del derecho fundamental a no autoinculparse como consecuencia de un registro practicado por la Administración tributaria en el domicilio del obligado tributario. Sostenía entonces el TC:

«(...) la posibilidad de valoración en juicio de pruebas que pudieran estar conectadas con otras obtenidas con vulneración de derechos fundamentales sustantivos requiere un análisis a dos niveles: *en primer lugar, ha de analizarse si existe o no conexión causal entre ambas pruebas, conexión que constituye el presupuesto para poder hablar de prueba derivada, y sólo si existiera dicha conexión procede el análisis de la conexión de antijuridicidad, cuya inexistencia legitimaría la posibilidad de valoración de la prueba derivada* (por todas, STC 28/2002, de 11 de febrero, FJ 4). La valoración acerca de si se ha roto o no el nexo entre una prueba y otra no es, en sí misma, un hecho, sino un juicio de experiencia acerca del grado de conexión que determina la pertinencia o impertinencia de la prueba cuestionada lo que corresponde examinar a los Jueces y Tribunales ordinarios (...).» [FJ 8]

Esta doctrina ha sido seguida por el Tribunal Supremo español, justamente en relación con un delito contra la hacienda pública en materia tributaria, por la STS n.º 116/2017, de 23 de febrero (rec. n.º 1281/2016) que fue objeto de la posterior STC 97/2019, de 16 de julio, que se analiza seguidamente.

5 CHOCLÁN MONTALVO, J.A.: *La aplicación práctica del delito fiscal. Cuestiones y soluciones*, Bosch, Madrid, 2011, págs. 473 y 474, con carácter previo a la reforma del CP por la LO 7/2012 y la posterior de la LGT por Ley 34/2015, de 21 de septiembre, planteaba la posible competencia del juez penal para examinar si el procedimiento de inspección había respetado el principio de legalidad administrativa cuando ésta había servido de fundamento a la incoación de un proceso penal y su contenido se hubiera incorporado a la causa penal. Si el material probatorio incorporado hubiera sido obtenido a través de una actuación administrativa irregular, debería declararse la nulidad del procedimiento como si la cuestión se planteara ante un órgano contencioso-administrativo, «toda vez que constituye una cuestión prejudicial».

3. La relativización de la regla de exclusión en la doctrina del TC español por su sometimiento al «juicio ponderativo» del órgano jurisdiccional

La reciente *STC 97/2019, de 16 de julio*, recaída en un recurso de amparo planteado en un caso de condena por un delito contra la Hacienda Pública, ha establecido una doctrina sobre la regla de excepción del art. 11.1 LOPJ cuyo efecto fundamental es, a mi modo de ver, que puede haber marcado un punto de distanciamiento radical con la jurisprudencia del TJUE aplicable en materia de IVA que acabamos de ver.

Para abordar esta cuestión es necesario comenzar realizando una primera precisión, y es que, como se sabe, la alegada vulneración del derecho fundamental implicado (el del art. 18.1 CE) no fue provocada por una autoridad pública sino por un particular. Esta circunstancia y el hecho de que su resultado es mucho menos garantista, por inseguro, que el que deriva de la aplicación de la jurisprudencia del TJUE que acabamos de reproducir, aboga, en mi opinión, por su inaplicabilidad en los tributos armonizados y, desde luego, el IVA, y, en general, en la materia afectada por el art. 51 Carta. Pues, de otro modo, el resultado de tal planteamiento, desde el punto de vista de principio de igualdad y no discriminación, es ciertamente desolador e incurre en el riesgo que planteaba la cuestión prejudicial inadmitida por la STJUE de 24 de octubre de 2019[IN– Belgische staat (Asunto C-469/18) y JM–Belgische staat (Asunto C-470/18)].

En concreto, de entre las hipótesis que al hilo de la misma podían barajarse y he expuesto en el epígrafe anterior, llama la atención que en el FJ 1º de la Sentencia del TC se aluda al «origen jurisprudencial» de la regla de exclusión, lo cual es cierto si se atiende al contexto en el que se tuvo que pronunciar la STC 114/1984, de 29 de noviembre, –en la que se apoya constantemente–, pero dejó de serlo en cuanto se promulgó el art. 11.1 LOPJ en el año 1985⁶. Esta circunstancia resulta esencial en el desarrollo de la «nueva» doctrina, pese a que se dice seguir la antigua, ya que relega esta regla a la eficacia de la mera legalidad ordinaria, rechazando su carácter de norma de origen constitucional.

Según el FJ 4 de la Sentencia:

«(...) en la doctrina de este Tribunal son necesarios dos pasos para determinar la posible violación del art. 24.2 CE como consecuencia de la recepción probatoria de elementos de convicción ilícitamente obtenidos: a) se ha de determinar, en primer lugar, si esa ilicitud originaria ha consistido en la vulneración de un derecho fundamental sustantivo o de libertad; b) se ha de dilucidar, en caso de que el derecho fundamental haya resultado, en efecto, comprometido, si entre dicha vulneración originaria y la integridad de las garantías del proceso justo que nuestra Constitución garantiza (art. 24.2 CE) existe un nexo o ligamen que evidencie una necesidad específica de tutela, sustanciada en la exclusión radical del acervo probatorio de los materiales ilícitamente obtenidos». [...] La cons-

6 ASENCIO MELLADO, J. M.ª: «La STC 97/2019, de 16 de julio. Descanse en paz la prueba ilícita», *Diario La Ley*, n.º 9499, Sección Tribuna, 16 de octubre de 2019.

tatación de la violación originaria del derecho fundamental sustantivo (en este caso, del derecho a la intimidad) no determina por sí sola, sin embargo, la automática violación del derecho a un proceso con todas las garantías (art. 24.2 CE), generando la necesidad imperativa de inadmitir la correspondiente prueba. La apelación al art. 24.2 CE sería superflua si toda violación de un derecho fundamental sustantivo llevara consigo, *per se*, la consiguiente imposibilidad de utilizar los materiales derivados de ella. Si así fuera, la utilización de tales materiales dentro del proceso penal sería, de por sí, una violación del derecho sustantivo mismo (en este caso, la intimidad) sin que el recurso al art. 24.2 CE para justificar la exclusión tuviera ninguna relevancia o alcance. Nuestra doctrina, como ya se ha expuesto, no impone semejante automatismo, sino que lleva, antes bien, a la realización de un *juicio ponderativo* de los intereses en presencia.».

A la vista de lo anterior, el TC establece los términos del debate en torno a la interpretación del art. 11 LOPJ, entre la postura del recurrente y la interpretación efectuada por el TS en la STS n.º 116/2017, de 23 de enero, ya citada.

El recurrente, por un lado, estima que «el art. 11.1 LOPJ, como precepto general aplicable en materia de prueba ilícita en el ámbito de la legalidad ordinaria, excluye cualquier suerte de ponderación e impone a los órganos judiciales una regla taxativa de inadmisibilidad de todo elemento de convicción que proceda de una vulneración de derechos fundamentales». Según el TC, ello significaría que «La violación de este precepto, situado en el ámbito de la legalidad ordinaria, determinaría, de por sí, en la perspectiva del actor, la vulneración del derecho a un proceso con todas las garantías (art. 24.2 CE)».

Vista esta alegación, el análisis sobre la vulneración del art. 24.2 CE debe efectuarse, dice el TC, estableciendo si, como señala el demandante, la legalidad ordinaria determina por sí misma el contenido del derecho fundamental en juego excluyendo toda suerte de ponderación. En otras palabras: el planteamiento del demandante de amparo se basa en la inexigibilidad de todo juicio ponderativo a la vista de la regulación contenida en el art. 11.1 LOPJ.

Una vez precisado que el alcance del juicio que puede efectuar el TC no es el de la interpretación de la legalidad ordinaria (art. 11.1 LOPJ) sino el de «determinar si la interpretación efectuada por el Tribunal Supremo en relación con dicho precepto procesal resulta compatible con las exigencias constitucionales que dimanen del art. 24.2 CE», el TC concluye que: «desde el punto de vista de la garantía contenida en el art. 24.2 CE, que es el único que atañe a este Tribunal, resulta plenamente compatible con dicho precepto constitucional la interpretación efectuada por el Tribunal Supremo del art. 11.1 LOPJ, según la cual esta disposición legal no se refiere a cualquier violación de derechos fundamentales sino, como corresponde al estricto ámbito procesal en el que despliega su eficacia, a la proscripción de utilizar instrumentalmente medios de investigación que lesionen estas titularidades primordiales. Como se ha expuesto al dar cuenta de la doctrina previa de este Tribunal, en nuestro orden de derechos fundamentales el art. 18.1 CE (que protege la intimidad) y el art. 24.2 CE (que protege los derechos procesales de las partes) son preceptos que tienen objetos distintos, siendo el específico del «proceso con todas las garantías» previsto en el art. 24.2 CE el de preservar la integridad del proceso, prohibiendo que se

obtengan pruebas vulnerando instrumentalmente derechos fundamentales. El sentido específico de la garantía del proceso debido incluida en el art. 24.2 CE es, así, el de proteger a los ciudadanos de la violación instrumental de sus derechos fundamentales que ha sido verificada, justamente, para obtener pruebas. Con ello, se protege la integridad del sistema de justicia, la igualdad de las partes y se disuade a los órganos públicos, en particular, a la policía, pero también a los propios particulares, de realizar actos contrarios a los derechos fundamentales con fines de obtener una ventaja probatoria en el proceso. Fuera de tales supuestos, esto es, cuando no existe una conexión o ligamen entre el acto determinante de la injerencia en el derecho fundamental sustantivo y la obtención de fuentes de prueba, las necesidades de tutela de dicho derecho son ajenas al ámbito procesal y pueden sustanciarse en los procesos penales o civiles directamente tendentes a sancionar, restablecer o resarcir los efectos de la vulneración verificada en aquel».

En conclusión, según el TC: «La interpretación del art. 11.1 LOPI efectuada por el Tribunal Supremo, que le ha llevado a considerar que esta norma legal es compatible con un juicio ponderativo, no merece, por tanto, ninguna censura desde el punto de vista del derecho a un proceso con todas las garantías (art. 24.2 CE)».

El resultado práctico de lo anterior es, a mi modo de ver, la degradación de la regla de exclusión a mero requisito de legalidad ordinaria que puede ser restringido por la interpretación judicial mediante la realización de un «juicio ponderativo» de los dos elementos citados arriba: (a) «la índole de la ilicitud verificada en el acto de obtención de los elementos probatorios» y, una vez hubiera sido constatada, (b) «su ligamen o conexión con los derechos procesales de las partes desde el prisma del proceso justo y equitativo» [FJ. 3].

En punto a este segundo requisito, desde la STC 81/1998, de 2 de abril, el TC utiliza dos parámetros para considerar la existencia del nexo o ligazón requerido, uno interno y otro externo. Estos dos son, precisamente, los empleados por el TC en relación con la llamada «prueba derivada», de la que la vulneración del derecho fundamental sustantivo no es más que fuente de conocimiento indirecto. En estos casos (...) distingue entre la *mera conexión natural* con el acto de vulneración del derecho fundamental, requisito considerado necesario pero no suficiente, de la *conexión o enlace jurídico, que es el único que evidencia una necesidad de protección procesal del derecho fundamental*, aplicando, consiguientemente, los criterios de valoración ya expuestos para apreciar la existencia de ese vínculo jurídico y de la correspondiente necesidad de tutela dentro del proceso (STC 121/1998, de 15 de junio, FJ 2; 49/1999, de 5 de abril, FJ 14; 161/1999, de 27 de septiembre, FJ 4, y 8/2000, de 17 de enero, FJ 2).

Respecto de la *prueba llamada originaria*, de la que la vulneración del derecho fundamental constituye la fuente de conocimiento directo, este Tribunal ha señalado, con carácter general, que, en un principio, ha de entenderse que «la necesidad de tutela es mayor cuando el medio probatorio utilizado vulnera directamente el derecho fundamental» (STC 49/1999, de 5 de abril, FJ 12), pero ha estimado que puede apreciarse la desconexión entre la violación del derecho fundamental sustantivo y las garantías procesales que aseguran la igualdad de las partes y la integridad y equidad del proceso atendiendo a los criterios pon-

derativos generales ya indicados. En otras palabras, *cuando la violación del derecho fundamental es la fuente inmediata de conocimiento de los elementos de convicción que pretenden incorporarse al acervo probatorio existe, a priori, una mayor necesidad de tutela sin que esto impida, no obstante, apreciar excepcionalmente que tales necesidades de tutela no concurren por ausencia de conexión jurídica suficiente entre la violación del derecho fundamental sustantivo y la integridad y equidad del proceso correspondiente.*».

En definitiva, a la vista de todo lo anterior, es evidente, a mi juicio, que el riesgo de desigualdad de trato que vengo considerando, según se trate de IVA o de otros tributos, como IRPF y el Impuesto sobre Sociedades, puede derivar de la interpretación restrictiva del TC que se plasma en los dos aspectos reseñados en estas líneas.

4. La doctrina del TEDH sobre el carácter no absoluto de la regla de exclusión: elemento interpretativo con efecto unificador

La inexistencia de una disposición específica para la materia tributaria que proscriba, con carácter general y para todos los tributos, el uso de pruebas obtenidas irregularmente en orden a dictar liquidaciones tributarias y a la imposición de recargos e incluso sanciones, unida a la omisión de cualquier remisión específica al Derecho de la UE en materia de IVA, plantea, tal y como hemos visto, la posible disyuntiva entre la doctrina del TC sobre la «conexión de anti-juridicidad» y la interpretación flexible del art. 11.1 LOPJ propiciada en la STC 97/2019, y, en materia de IVA, la de signo contrario mucho más restrictiva del TJUE (Sentencia de 17 de diciembre de 2015, WebMindLicenses; C419/14). Sin embargo, la principal utilidad del planteamiento del caso decidido en la Sentencia del TJUE de 24 de octubre de 2019 [IN– Belgische staat (Asunto C-469/18) y JM–Belgische staat (Asunto C-470/18)] es que pone de manifiesto la existencia de un tercer elemento en esta ecuación, la doctrina del TEDH, que puede propiciar el acercamiento de posturas, y, en definitiva, contribuir a paliar esa eventual diferencia de trato en función de los impuestos implicados en cada caso.

Efectivamente, si llegara a concluirse que la doctrina del TC está en consonancia con la del TEDH, ello puede significar que, en aras del principio de igualdad de trato y no discriminación en aplicación de la ley, los operadores del Derecho, la Administración primero, y los órganos jurisdiccionales después, sí cuentan, en todo caso, con un cierto margen de apreciación, incluso en los supuestos de IVA, para admitir el uso de ese tipo de pruebas. Ello, claro está, con respeto al derecho a una buena Administración y al art. 47 Carta, respectivamente. Y en el bien entendido que dicho margen de apreciación únicamente estaría orientado a la consecución de un trato igual en la aplicación del ordenamiento tributario, esto es, sin distinción de tributos en lo relativo a esta cuestión.

¿Significa lo anterior desconocer, en el ámbito del IVA, la jurisprudencia del TJUE expresada en la reiterada Sentencia de 17 de diciembre de 2015, WebMindLicenses, C-419/14? Para responder a este interrogante no cabe perder de vista que el problema, en definitiva, se construye al principio de igualdad, de modo

que ese supuesto desconocimiento de la jurisprudencia del TJUE únicamente se plantearía en los casos, como el debatido en la STJUE de 24 de octubre de 2019, en que las mismas pruebas se han aplicado en IVA y en IRPF (o Impuesto sobre sociedades). Esta excepción estaría, además, plenamente justificada por dos razones: una, que se debe, insisto una vez más, a exigencias del principio de igualdad reconocido tanto por la CE como por el Derecho de la Unión (Art.14 CEDH) que obligan tanto a la Administración como a los órganos jurisdiccionales. En segundo lugar, como tal excepción, sólo se da en determinadas ocasiones y no supone un apartamiento generalizado de la jurisprudencia del TJUE.

Como decía, la doctrina del TEDH en torno al art. 8 CEDH, también proclive a cierta flexibilización, representaría un argumento de apoyo a la tesis que el Tribunal Supremo de Bélgica le plateaba al TJUE en relación con el IVA. Sin embargo, no conviene perder de vista que la principal razón de aquélla no es otra que el amplio margen de excepción que ofrece la redacción del aparatado segundo del precepto⁷.

Según éste: «2. *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*».

En un sentido radicalmente opuesto, la sentencia del TJUE de 24 de octubre de 2019 [IN– Belgische staat (Asunto C-469/18) y JM–Belgische staat (Asunto C-470/18)] presenta una utilidad esencial y permite otro planteamiento alternativo. Y es que, al poner en evidencia que la situación de discrepancia de criterios puede acarrear, además, el problema añadido de su incidencia en el derecho fundamental a la igualdad de trato, ello sirve como un nuevo argumento que se suma a las críticas formuladas a la doctrina del TC sobre la regla de exclusión y la «conexión de antijuridicidad». Estas se basan, precisamente, en la existencia de una disposición general, el citado art. 11. 1 LOPI, cuya extensión al ámbito tributario simplemente reafirma la jurisprudencia contenida en la STJUE de 17 de diciembre de 2015, WebMindLicenses, C-419/14 en lo relativo al IVA. El efecto contrario al principio de igualdad que supone su aplicación limitada a este ámbito propende a su extensión, por *mor* de aquel precepto de carácter general, al resto de impuestos.

Esta disyuntiva sitúa la cuestión ante la necesidad de atender lo establecido por el TEDH como elemento interpretativo cuya observancia, según hemos visto al comienzo, se configura como requisito común, tanto en el ámbito constitucional interno, como en lo relativo al Derecho de la Unión.

En relación con la materia tributaria, resulta especialmente relevante el caso decidido en la STEDH en el caso K.S. y M.S. c. Alemania de 6 de octubre de 2016 (no. 33.696/11) que se pronuncia sobre una situación muy similar a la decidida en la STS n.º 116/2017, de 23 de febrero (Rec. n.º 1281/2016) que fue objeto de la posterior STC 97/2019, de 16 de julio. También en aquel caso la práctica del

7 MARTÍNEZ MUÑOZ, *op. cit.*, pág. 116

registro domiciliario tuvo como origen, en opinión de los recurrentes, la vulneración del derecho fundamental a la vida privada y familiar del art. 8 CEDH en la que habría incurrido un particular, empleado de banca, que obtuvo ilegalmente los datos con trascendencia tributaria que sirvieron de base para la apertura del procedimiento administrativo y el posterior proceso penal por el que, finalmente, fueron absueltos los recurrentes [#24]. Aparte de esta última diferencia con el caso español de contraste, hay que tener en cuenta que el mecanismo de obtención de los datos también fue distinto. En el caso español se hizo a través de la colaboración entre autoridades fiscales (antecedente jurídico 2, A) STC 97/2019), en el de la *STEDH caso KS Y MS c. Alemania* de 6 de octubre de 2016 (no. 33.696/11) porque el servicio secreto alemán los obtuvo mediante precio y fueron asumidos por las autoridades fiscales para la apertura de procesos penales por delito fiscal [# 6]. Aclaradas estas diferencias, lo decisivo es que en ambos supuestos se decide, en primer lugar, acerca de la existencia en el derecho interno de una regla de exclusión, y, en segundo lugar, de su sometimiento, con carácter general, a la decisión o ponderación del órgano jurisdiccional.

Existe, sin embargo, en este caso de la *STEDH caso KS y MS c. Alemania* de 6 de octubre de 2016 (no. 33.696/11) otra circunstancia esencial que lo asimila al de la STJUE de 24 de octubre de 2019 [IN– Belgische staat (Asunto C-469/18) y JM–Belgische staat (Asunto C-470/18)] y que, en apariencia, lo aleja del ordenamiento español y es que, en el derecho alemán, concretamente en la norma que se ocupa del procedimiento penal, no existe una regla general sobre la admisibilidad de las pruebas más allá de la que reproduce los casos a los que hace alusión el TEDH en la *STEDH de 13.9.2016 [GC], Ibrahim and Others v. the United Kingdom – 50541/08 et al.*, a la que me referiré al final, que estipula la exclusión de confesiones obtenidas bajo tortura, trato inhumano o degradante o coacción ilegal [#27]. Al margen de estos supuestos, la doctrina reiterada de la Corte Constitucional alemana, así como del Tribunal Federal alemán, rechazan la existencia de una regla absoluta que prohíba el uso en un proceso penal de pruebas obtenidas violando normas procedimentales. Conforme a esta doctrina, la regla de exclusión debe contemplar excepciones imperativas en dos casos: cuando se haya producido un serio, deliberado y arbitrario abuso de las normas procedimentales y cuando las pruebas han sido obtenidas violando derechos constitucionales que afectan al núcleo de la vida privada. La conclusión de esta doctrina es que si hay una prohibición de uso de las pruebas obtenidas eso no se puede decidir mediante una regla general, sino que tendrá que ser determinado caso por caso. [#28].

Para analizar si, efectivamente, se dio la alegada vulneración, en este caso concreto, el TEDH va examinando las tres posibles injerencias en el derecho al respeto a la vida personal y familiar que permite el propio párrafo segundo del art. 8 CEDH: su previsión en una ley, estar dirigida a un fin legítimo, en este caso se trataba de una orden de registro en el domicilio en el contexto de una investigación criminal por delito fiscal [# 36], y que constituya una medida necesaria en una sociedad democrática.

En relación con el primer requisito sobre la previsión legal, la doctrina del TEDH considera el término «ley» en su sentido material y no formal. Además,

dicha previsión debe ser acorde al estado de derecho y ser previsible para las personas afectadas, que deben poder prever las consecuencias de su aplicación. En este aspecto, que se refiere al principio de seguridad jurídica, cabe destacar que el TEDH toma en consideración el sentido de la doctrina de la Corte Constitucional alemana sobre la inexistencia de una regla de excepción absoluta. Circunstancia que, en el ordenamiento español, a partir de la STC 97/2019, de 16 de julio, cobraría relevancia en materia tributaria en cuanto a la ausencia de carácter absoluto de la regla de exclusión del art. 11.1 LOPJ que el TC le ha atribuido. La apreciación en el caso concreto de normas que permitían dictar una orden de entrada en el domicilio y la existencia en el ordenamiento alemán de una doctrina constitucional en el sentido apuntado permiten concluir al TEDH en la satisfacción del primer requisito analizado. [# 34 y 35].

Más extensa es la argumentación sobre la necesidad de la injerencia en una sociedad democrática, siempre que ello responda a uno de los objetivos enumerado en el citado párrafo segundo del art. 8 CEDH.

Sobre esta cuestión, la doctrina del TEDH en relación con la noción de «necesidad» implica que la injerencia se deba a una exigencia social a la que, además, debe resultar proporcionada. Y aunque los Estados cuentan con un margen de apreciación, la interpretación de este requisito debe ser restrictiva.

En relación, precisamente, con el registro de locales y los embargos e incautaciones, los criterios establecidos por el TEDH son dos.

En primer lugar, deben existir salvaguardas legales adecuadas y efectivas para los particulares contra un posible abuso. En segundo lugar, en cada caso habrá que ver si la interferencia en el derecho fundamental ha resultado proporcionada al objetivo perseguido. En este caso concreto se trataba de determinar si el mandamiento de registro lo era con el fin de persecución del fraude y la evasión fiscal.

En relación con el primero de los criterios empleados por el TEDH, es fundamental destacar la importancia que se atribuye a la intervención del juez para la emisión de la orden de entrada y registro. Sin embargo, sostiene el TEDH que el que la solicitud de la orden de entrada haya estado sujeta al escrutinio judicial no es garantía suficiente por sí misma para evitar un eventual abuso, se necesita, por el contrario, atender a las circunstancias del caso y considerar si la estructura legal y los límites establecidos sobre los poderes ejercitados proporcionaron una adecuada protección frente a una posible intervención arbitraria de las autoridades.

No obstante reiterar este criterio casuístico, la *Sentencia TEDH en el caso Brazzi c. Italia de 27 de septiembre de 2018 (no. 57278/11)* [# 41 a 44] reconoce que, habida cuenta del margen que tiene los Estados, en el supuesto de que no exista previsión legal sobre la autorización judicial previa a la entrada en el domicilio, supone que la «Corte deba aumentar su vigilancia». En este caso concreto, que se pronuncia sobre la legislación italiana, el hecho de que la orden de registro se hubiera realizado en una fase previa al proceso penal no obsta que se establezcan garantías suficientes y adicionales frente a la falta de control judicial *ex ante*. Garantías relativas a la ejecución de la orden de registro que

sean de tal naturaleza que permitan compensar las deficiencias legales de su emisión y de su contenido. La doctrina del TEDH fijada en este pronunciamiento concluye que, en los casos de inexistencia de control judicial previo, ésta puede ser compensada por la realización de un control jurisdiccional posterior sobre la legitimidad y de la necesidad de la medida. Control que debe ser eficaz en relación con las circunstancias particulares del caso. Dicho de otro modo, se trata de que las personas implicadas puedan obtener un control efectivo, tanto de hecho como de derecho, de la medida en cuestión y de su desenvolvimiento.

En este contexto creo que no está de más traer a colación que el eje básico de la jurisprudencia del TS español sobre la entrada y registro del domicilio a la luz del art. 18.2 CE, se centra, precisamente, en las exigencias y vicisitudes que rodean el requisito de la existencia de una autorización judicial previa, garantía *ex ante* que permite tales actuaciones. Como evidencia la reciente STS n.º 1343/2019, de 10 de octubre, tal doctrina del TS ha sido elaborada, a su vez, conforme a los criterios del TC español y del TEDH. En este sentido, la posibilidad de que dicha autorización se produzca *inaudita parte*, –hipótesis que resulta acorde con las citadas doctrinas–, en conjunción con el hecho de que no haya previsto legalmente un mecanismo cautelar al alcance de los administrados para contrarrestar esta eventualidad, están en el origen del ATS de 16 de enero de 2020 (rec. n.º 6718/2019) que se halla pendiente de resolución en el momento de cerrar este trabajo. En él la cuestión de interés casacional se centra en «esclarecer» si es conforme a derecho la decisión del órgano de apelación que decreta la nulidad de la orden de registro dictada *inaudita parte*, pero que, a continuación, ordena la retroacción de actuaciones. La cuestión, lógicamente, es si, acordada la nulidad de la citada orden por falta de motivación, y dado que se trata de un defecto que no se pudo rebatir en su día por la circunstancia apuntada, éste es subsanable a través del mecanismo de la retroacción. Máxime teniendo en cuenta que cuando se ordena retrotraer actuaciones ya se ha llevado a cabo la actuación material de entrada y registro.

Volviendo a la STEDH caso KS y MS c. Alemania, de 6 de octubre de 2016 (no. 33.696/11), y por lo que hace al requisito de proporcionalidad de una medida como es la orden de registro con el objetivo perseguido en el caso concreto, lo primero que tiene en consideración el TEDH es que la razón por la que fue dictada se debió a la presunta evasión fiscal. Esto es, un tipo de incumplimiento que afecta a los ingresos del Estado y a su capacidad de satisfacer los gastos públicos, de gran relevancia en el caso concreto habida cuenta del montante supuestamente defraudado.

Junto a ello, y pese a las circunstancias del caso brevemente sintetizadas antes, el TEDH no observa que las autoridades alemanas en ningún momento hayan obtenido las pruebas infringiendo deliberada y sistemáticamente las leyes internas o internacionales para obtener información relevante en orden a perseguir el delito fiscal [#52]. Ni que la orden de registro se haya basado en evidencias obtenidas como consecuencia de una violación de derechos contemplados por el CEDH. Más aún, concluye el TEDH –recurriendo a un argumento que es prácticamente el mismo que ha usado posteriormente el TC en su STC 97/2019, de 16 de julio–, que los listados de datos que están en el origen del caso

contenían información relativa a la situación financiera que estaban obligados a suministrar a las autoridades fiscales alemanas, pero no datos personales.

El reflejo e influencia de todos estos argumentos del TEDH expuestos hasta ahora, puede apreciarse, a mi modo de ver, en la STC 97/2019, de 16 de julio. En el caso sobre el que se pronuncia el TC español, se concluye, por una parte, al analizar la índole y características de la vulneración originaria del derecho fundamental, que se trata de una intromisión en el derecho a la intimidad que carece de cualquier conexión instrumental, objetiva o subjetiva, «con actuaciones investigadoras llevadas a cabo por las autoridades españolas o por alguna parte procesal no pública». No hay pues conexión con el proceso penal seguido contra el recurrente español «que suponga, de acuerdo con el artículo 24.2 CE, una necesidad adicional de tutela jurídica de la intimidad dentro de dicho proceso que deba llevar indefectiblemente a un pronunciamiento de inadmisión de la prueba. Desde el punto de vista interno, que atiende al resultado de la violación del derecho a la intimidad, se llega a idéntica conclusión porque los datos utilizados por la hacienda pública española «se refieren a aspectos periféricos e inocuos de la llamada <<intimidad económica>>». En el proceso penal no se han introducido datos que puedan revelar comportamientos o hábitos de la vida del interesado. Se trata, además, de datos que conforme a la legislación tributaria española el contribuyente debe proporcionar a la Administración tributaria. Aun cuando debe precisarse que, al tratarse de datos propios, no sea conforme al art. 93 LGT, tal y como señala el TC, ya que este deber se ciñe sobre terceros. Si bien este precepto es el que, efectivamente, permite a las «autoridades» españolas la obtención de los datos como los aquí controvertidos: la existencia de una cuenta bancaria y el importe ingresado en la misma [FJ 6].

La última parte de la *STEDH caso K.S y M.S c. Alemania* de 6 de octubre de 2016 (no. 33.696/11) se ocupa de analizar el requisito de motivación y proporcionalidad de la orden de registro, llegando a concluir su adecuación a derecho pues estaba perfectamente detallada en cuanto a su objetivo y a su contenido con una explícita y detallada referencia a la infracción fiscal que estaba siendo investigada y con indicación de los datos que se buscaban. No hay nada que, en definitiva, a juicio del TEDH, indique que se extralimitara en relación con las circunstancias del caso.

En suma, lo esencial de la *STEDH caso K.S y M.S c. Alemania*, de 6 de octubre de 2016 (no. 33.696/11) por su conexión con la reiterada y polémica STC 97/2019, de 16 de julio, se refiere al hecho de que el fallo del TEDH, que declara que no hubo violación del art. 8 CEDH, supone respaldar que los órganos jurisdiccionales alemanes actuaron correctamente al admitir la prueba obtenida mediante una injerencia en el aludido derecho a la intimidad y a la vida personal y familiar [#57].

Al hilo de estas afirmaciones del TEDH, estimo que, de nuevo, puede ser oportuno traer a colación brevemente lo fundamental de las cuestiones pendientes de resolución por el TS español que he mencionado líneas atrás. Porque el citado ATS de 16 de enero de 2020 (Rec. 6718/2019) reproduce en su fundamentación jurídica las cuestiones planteadas por el anterior *ATS de 3 de octubre de 2020 (Rec. n.º 2966/2019)* que se refieren a los requisitos y garantías que deben rodear a la orden judicial de entrada y registro. Si bien no se limitan a

esta, sino que, con carácter previo, se pregunta el TS cuáles han de ser los requisitos que deben cumplir las solicitudes dirigidas por la Administración tributaria a la autoridad judicial. Entre otros, el grado de concreción de la información facilitada y el alcance y extensión del control judicial sobre tales peticiones. Además, se pregunta sobre los requisitos para que la autorización judicial pueda reputarse necesaria y proporcionada a la vista de los datos suministrados en la solicitud de autorización. Cuestión que, sin embargo, parece que tiene respuesta en la también citada STS 1343/2019, de 10 de octubre de 2020 [FJ.2, punto 4.6 y 5] en la que se glosa la doctrina del TC. Así, enlazando con lo expuesto sobre el TEDH, creo interesante resaltar que el TS enfatiza que «debe concurrir y cumplirse el principio de proporcionalidad, en su triple vertiente –idoneidad de la entrada y registro, adecuación y proporcionalidad en sentido estricto–, *ad casum*, esto es, específicamente determinada en el supuesto de hecho analizado por el juez competente para otorgar la autorización (sentencias del Tribunal Constitucional núms. 69/1999, de 26 de abril y 188/2013, de 4 de noviembre)».

Sobre el requisito de la necesidad de la entrada y registro, señala el TS que se trata de «la constatación de que tal actuación es el único medio apto para obtener el fin legítimo perseguido por la Administración que, en el caso de las inspecciones tributarias, habrá de ser la obtención de unos datos imprescindibles –que no pueden conseguirse de otro modo menos invasivo– para determinar la existencia de un comportamiento ilícito del contribuyente o de un incumplimiento de las obligaciones que le incumben.». Y concluye: «En otras palabras, y resumiendo la doctrina constitucional, para otorgar la autorización debe superarse un triple juicio –que debe efectuar el juez competente–: el de idoneidad de la medida (toda vez que ésta debe ser útil para la actuación inspectora), el de necesidad (esto es, que no exista otra medida sustitutiva más moderada que la intromisión que se pretende) y el de proporcionalidad en sentido estricto (pues han de ponderarse los beneficios de tal medida para el fin perseguido frente al sacrificio de un derecho fundamental como el que nos ocupa)».

Para finalizar, no puede pasarse por alto que, aunque el fallo de la *STEDH caso K.S y M.S c. Alemania*, de 6 de octubre de 2016 (no. 33.696/11) se dicta por unanimidad, hay un voto concurrente del juez Vehabovic que se centra, precisamente, en que el objeto de la decisión del TEDH fue el juicio de ponderación llevado a cabo por los órganos jurisdiccionales alemanes sobre la injerencia en el domicilio de los recurrentes con base en pruebas obtenidas supuestamente con infracción 8 CEDH. Delimitado así el objeto de la decisión, los parámetros que debieron primar, según esta opinión, eran el principio de subsidiaridad y el «*margin of appreciation*», de modo que el examen sobre la labor de los jueces nacionales hubiera debido quedar limitada a determinar si fue o no arbitraria. Por lo demás, el juicio del TEDH debió centrarse en la «previsibilidad» como noción inherente a la de legalidad, según el criterio expresado anteriormente en los razonamientos del TEDH. En este sentido, la pregunta a la que debiera darse respuesta era la siguiente: ¿Podía un individuo, incluso contando con asistencia letrada, prever que su casa podría ser inspeccionada y sus pertenencias incautadas sobre la base de una orden de registro que se fundamentaba en la fiabilidad de una información financiera que le concernía, cubierta por el secreto bancario y que fue sustraída por un tercero?

Así formulada, no hay duda que esa misma pregunta es, justamente, la que podía plantearse el recurrente en amparo de la STC 97/2019, de 16 de julio.

Con arreglo a ella, el voto concurrente de la *STEDH caso K.S y M.S c. Alemania* de 6 de octubre de 2016 (no. 33.696/11) sostiene que el criterio a emplear debió ser la doctrina contenida en el caso *G.S.B v. Switzerland*, no. 2869/11, de 22 de diciembre de 2015. De ella, la principal conclusión a extraer es que en relación con determinados datos relativos a información sensible, como son los datos fiscales, y cuya protección puede resultar esencial desde la perspectiva del art. 8 CEDH, el TEDH ha reconocido que debe dejarse un «*margin of appreciation*» a las autoridades nacionales competentes para encontrar un justo equilibrio entre los intereses públicos perseguidos, de un lado, y, de otro, el interés de la parte o de un tercero en el mantenimiento del secreto de dichos datos.

La aplicación de esta doctrina en este caso concreto pasa por considerar lo que es el núcleo de toda la cuestión: la existencia o no en el derecho interno de la doctrina de «los frutos del árbol envenenado». Y lo relevante a tener en cuenta, señala el autor del voto concurrente, es que, en la mayoría de países europeos, ésta constituye un obstáculo insalvable para el uso en procesos penales de las pruebas obtenidas con vulneración de derechos fundamentales, o de las normas procedimental, en contra del acusado o bien que sobre ellas se pueda basar la decisión del juzgador. La aludida doctrina supone, en definitiva, la exclusión radical de dichas pruebas. Frente a ello, en Alemania sólo unos escasos preceptos contienen una exclusión del uso de pruebas. Por tanto, cualquier prohibición sobre esta cuestión debe ser explícitamente contemplada por la ley o bien ser el resultado de sopesar el interés público en la persecución de los delitos frente a los intereses del particular.

En fin, el reconocimiento por parte de la doctrina del TEDH, contenida en la *STEDH caso K.S y M.S c. Alemania*, de 6 de octubre de 2016 (no. 33.696/11), de la capacidad de decisión de los órganos jurisdiccionales en torno a la aceptación de las pruebas obtenidas con violación de derechos fundamentales, que vendría a avalar la actual posición del TC español, ya se había explicitado anteriormente en la *STEDH de 13.9.2016 [GC], Ibrahim and Others v. the United Kingdom – 50541/08 et al.*, con base en el carácter no absoluto de la regla de exclusión⁸. Lo relevante de este pronunciamiento, aun cuando no se refiere a la materia tributaria, es que se reconoce que, pese a la falta de consenso en la jurisprudencia sobre esta cuestión, la opinión mayoritaria es que únicamente una violación grave de los derechos humanos justifica la exclusión de las pruebas. La solución generalmente aceptada, dice el TEDH, es proclive así a que los jueces puedan acordar la exclusión únicamente ante vulneraciones muy graves que conduzcan a la pérdida de fiabilidad de las pruebas.

No es misión del TEDH determinar, como regla de principio, cuándo una prueba, obtenida incluso con infracción de las normas internas, puede ser admisible. La respuesta, desde el punto de vista del derecho a un proceso equitativo y justo del art. 6 CEDH, –perspectiva que es la que adopta el TC español y con-

8 Remitiéndose, a su vez, a un pronunciamiento anterior: «*Prosecutor v. Lubanga (Case No. ICC-01/04-01/06, Decision on the Confirmation of Charges, Pre-Trial Chamber I, 29 January 2007), a pre-trial chamber of the ICC (Rome Statute of the International Criminal Court («ICC»)), which entered into force on 1 July 2002).*

figura el núcleo de su doctrina—, debe alcanzarse teniendo en cuenta el proceso en su integridad, como un todo que incluiría la fase pre procesal o de investigación y el modo en que se obtuvieron las pruebas. Sin embargo, hay una excepción a este criterio que es la obtención de confesiones como resultado de torturas o cualquier otra vulneración del art. 3 CEDH. La aceptación de tales declaraciones como evidencia en la que sostener los hechos relevantes en un proceso penal vuelve injusto al proceso en su totalidad. Excepción a la que alude, precisamente, el TC en el FJ 3 de la STC 97/2019, de 16 de julio, cuando explicita el llamado «control interno» aplicable en la búsqueda del nexo o ligación de la vulneración del derecho fundamental y su proyección en el proceso en el que la prueba pudiera tener eficacia.

Abundando en la afirmación anterior, el TEDH aporta una lista, no cerrada, de factores que han de ser tenidos en cuenta en la labor de valoración del juez. Labor que, insisto, ha admitido con carácter previo, a salvo de la excepción que se acaba de señalar. Entre ellos, importa destacar los siguientes que habría que cohonestar con la doctrina constitucional de reciente formulación: a) Si se ha cumplido con la regulación de la fase pre procesal y la obtención de pruebas para el juicio. Al hilo de ello, recuerda el TEDH que si se hubiera aplicado una regla de exclusión es poco probable que el procedimiento como un todo pueda ser considerado injusto; b) En el caso en que la prueba se haya obtenido ilegalmente, habrá que considerar la ilegalidad en cuestión y, en el supuesto en que proviene de la violación de otro artículo del CEDH, la naturaleza y fundamento de la misma; c) El peso del interés público en la investigación y la pena del delito en cuestión; d) Otras garantías procesales relevantes previstas en las leyes y la práctica del ordenamiento interno.

Comentario
de doctrina
administrativa

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL. COMENTARIO A LA RESOLUCIÓN 1530/2019, DE 9 DE MARZO DE 2020

Gabinete de Estudios de AEDAF

Procedimiento sancionador. Suspensión de las sanciones. Liquidación de intereses de demora suspensivos.

En el supuesto planteado, el TEAC resuelve sobre la determinación del *dies a quo* y el *dies a quem* para el cálculo de los intereses de demora suspensivos en caso de sanciones que hayan sido suspendidas en vía contencioso-administrativa.

Comenzando por el *dies a quo*, según el TEAC la fecha del auto judicial de suspensión no tiene incidencia respecto al inicio del cómputo de los intereses de demora girados sobre las sanciones. El *dies a quo* para el cómputo de los intereses de demora de las sanciones una vez que han adquirido firmeza, tanto para las sanciones que han sido impugnadas en la vía económico-administrativa y han gozado de la suspensión durante el tiempo que ha durado la tramitación en esta vía, como para aquellas cuya resolución económico-administrativa dictada ha sido objeto de posterior recurso contencioso-administrativo con solicitud de suspensión en la vía judicial, debe coincidir con la finalización del plazo voluntario de ingreso en voluntaria que se abre con la notificación de la resolución económico-administrativa.

El *dies ad quem* será el día siguiente del fin del plazo de ingreso en voluntaria abierto con la notificación del cese de la suspensión, salvo que el ingreso se hubiera hecho con anterioridad, que entonces deberá contarse como *dies ad quem* la fecha del ingreso. Lo anterior, sin perjuicio de que se deba descontar el plazo que se haya excedido la Administración en «ejecutar» la sentencia.

Fundamentos de derecho

CUARTO.-

A partir del 31 de octubre de 2012, el número 3 del artículo 212 queda redactado de la siguiente forma por la modificación operada por la Ley 7/2012, de 29

de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude:

«b) No se exigirán intereses de demora por el tiempo que transcurra hasta la finalización del plazo de pago en período voluntario abierto por la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa, exigiéndose intereses de demora a partir del día siguiente a la finalización de dicho plazo.»

Pues bien, considera este Tribunal que, efectivamente, como mantiene el Director recurrente, con la introducción de ese inciso final «exigiéndose intereses de demora a partir del día siguiente a la finalización de dicho plazo» la norma está reforzando la idea de que no exigir los intereses suspensivos de la sanción durante la tramitación de la reclamación en vía económico-administrativa es una decisión del legislador que nada tiene que ver con la suspensión de la ejecutividad de aquélla. De forma que, si bien la fecha del auto judicial de suspensión tiene relevancia para determinar el momento hasta el que se mantiene la suspensión acordada en vía administrativa, no tiene incidencia respecto al inicio del cómputo de los intereses de demora girados sobre las sanciones. La norma fija ya claramente el *dies a quo* para el cómputo de los intereses de demora de las sanciones una vez que han adquirido firmeza, tanto para las sanciones que han sido impugnadas en la vía económico-administrativa y han gozado de la suspensión durante el tiempo que ha durado la tramitación en esta vía, como para aquellas cuya resolución económico-administrativa dictada ha sido objeto de posterior recurso contencioso-administrativo con solicitud de suspensión en la vía judicial. Este momento coincide con la finalización del plazo voluntario de ingreso en voluntaria que se abre con la notificación de la resolución económico-administrativa.

En el supuesto que nos ocupa, tras la impugnación del acuerdo sancionador, el TEAR de Galicia dictó resolución el 25.09.2014 en la que se confirmaba tal acuerdo que fue notificada a la parte recurrente el 24.10.2014. Teniendo en cuenta esta fecha, y de acuerdo con lo establecido en el artículo 62.2 de la LGT, el período voluntario de ingreso finalizaba el 5.12.2014, comenzando el devengo de los intereses de demora a partir del día siguiente.

Es cierto que contra la anterior resolución se interpuso recurso contencioso-administrativo ante el TSJ de Galicia con fecha 9.12.2014 que dictó auto acordando la suspensión el 21.01.2015, dictándose posterior sentencia desestimatoria el 30.09.2015. Pero la fecha del auto que acuerda la suspensión en la vía contencioso-administrativa, sin perjuicio del mantenimiento de la suspensión a lo largo de la tramitación en la vía judicial, no tiene trascendencia alguna a los efectos del cómputo de los intereses de demora suspensivos a la luz de la nueva normativa.

QUINTO.-

Respecto del *dies ad quem*, si bien no nos encontramos propiamente ante una ejecución de una sentencia judicial, en cuanto la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia confirmó la resolución del TEAR a su vez confirmatoria del acuerdo sancionador dictado, no obstante, no es sino hasta que la Administra-

ción Tributaria tiene conocimiento de la firmeza de la Sentencia del TSI cuando, cesando la medida cautelar de la suspensión y conociendo la Administración Tributaria del sentido del fallo, puede la misma, una vez alzada la suspensión y exigido el pago de la sanción confirmada, proceder a la liquidación de los intereses de demora.

Como ha mantenido este Tribunal Central entre otras en sus resoluciones de 30 de marzo de 2012 (RG 3090/2010) y 27 de junio de 2013 (R.G. 3991/2010), ese alzamiento de la suspensión no se produce de forma automática, sino que es necesario un acuerdo expreso de la Administración Tributaria. En este sentido se ha pronunciado el Tribunal Supremo en Sentencia de 31 de mayo de 1993 (recurso de casación n.º 937/1989) y en la Sentencia de 14 de abril de 2010 recaída en el recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 15/2005.

De acuerdo con lo anterior, estando la Administración obligada a dictar dicho acuerdo expreso de levantamiento de la suspensión y exigencia de la deuda, siendo el mismo la actividad «debida» por la Administración como consecuencia del conocimiento por la misma de la firmeza de la sentencia judicial, estima este Tribunal que en la adopción de dicho acuerdo es aplicable, por analogía, el plazo de dos meses del artículo 104 de la LJCA. Y su adopción y notificación al interesado más allá de ese plazo de dos meses determinará que no sea procedente la exigencia de intereses de demora por ese tiempo de demora en la adopción y notificación de ese acuerdo.

En este sentido se ha pronunciado este Tribunal Central en las citadas resoluciones de 30 de marzo de 2012 (RG 3090/2010) y 27 de junio de 2013 (R.G. 3991/2010). En la primera, en relación con el *dies ad quem* se señalaba lo siguiente:

De forma que, la liquidación de los intereses de demora devengados durante la suspensión deberá realizarse, por tanto, teniendo en cuenta el juego conjunto de dos artículos:

– El reseñado artículo 104 de la LJCA, siendo la fecha determinante del cómputo del plazo de dos meses la de la comunicación de la firmeza por el órgano judicial a este Tribunal Central en cuanto «órgano que hubiera realizado la actividad objeto de recurso» a que se refiere el citado artículo 104 LJCA, y como así resulta de las Sentencias del Tribunal Supremo de 10 de julio de 2009 (rec 2570/2006), 3 de diciembre de 2009 (rec. 6278/07) y 2 de junio de 2011 (rec casación 175/2007), citadas en el anterior Fundamento de Derecho, así como del artículo 5.1 de la Ley 58/2003.

– Y el apartado 6 del artículo 66 del RRVA, en virtud de la remisión a la sección 1ª del Capítulo I del Título V del citado Reglamento que realiza el párrafo 2º del artículo 70 de ese texto reglamentario, que dispone lo siguiente:

«Artículo 66. Ejecución de las resoluciones administrativas.

6. Cuando la resolución administrativa confirme el acto impugnado y este hubiera estado suspendido en período voluntario de ingreso, la notificación de la resolución iniciará el plazo de ingreso del artículo 62.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Si la suspensión se produjo en período eje-

cutivo, la notificación de la resolución determinará la procedencia de la continuación o del inicio del procedimiento de apremio, según que la providencia de apremio hubiese sido notificada o no, respectivamente, con anterioridad a la fecha en la que surtió efectos la suspensión.

La liquidación de intereses de demora devengados durante la suspensión se realizará de la siguiente forma:

a) Si la suspensión hubiese producido efectos en período voluntario, el órgano que acordó la suspensión liquidará los intereses de demora por el período de tiempo comprendido entre el día siguiente al del vencimiento del plazo de ingreso en período voluntario y la finalización del plazo de pago en período voluntario abierto con la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa o hasta el día en que se produzca el ingreso dentro de dicho plazo.(...).»

Por lo que, en el presente supuesto en que la suspensión produjo efectos en período voluntario, los intereses de demora, deben liquidarse por el período de tiempo comprendido entre el 21 de junio de 2001 (día siguiente al del vencimiento del plazo de ingreso en período voluntario) y el 17 de abril de 2009 (fecha en que se procedió al ingreso dentro del plazo de pago en voluntario abierto con la notificación en 13 de marzo de 2009 del acuerdo por el que se procedía a la exigencia de la deuda), si bien deberá excluirse del cómputo de los mismos el período comprendido entre el 5 de marzo de 2009 (dos meses desde la fecha de entrada en este Tribunal Central de la Sentencia de la Audiencia Nacional) y el 13 de marzo de 2009 (fecha de notificación del acuerdo en «ejecución» de la Sentencia de la Audiencia Nacional), no siendo exigibles intereses por este último período.

Por ello, debe anularse la liquidación de intereses impugnada y dictarse otra en los términos expuestos en el presente Fundamento de Derecho.

La anterior doctrina es asimismo aplicable al presente supuesto de intereses suspensivos sobre sanciones por lo que, dictada la sentencia el 30.09.2015 y notificada al TEAR el 1.12.2015, es a partir de esa fecha cuando la sentencia se ha puesto en conocimiento del «órgano que hubiera realizado la actividad objeto de recurso» a que se refiere el artículo 104 LJCA, como se ha señalado anteriormente y por ello, cuando comienza a computarse el plazo de los dos meses. Sin embargo, no es hasta el 5.02.2016 cuando la Jefa de la Dependencia Regional de Recaudación notifica a la interesada que, como consecuencia de la desestimación del recurso contencioso-administrativo y dado que el reclamante obtuvo la suspensión del acto impugnado, se comunicaba el cese de la suspensión y un plazo para el ingreso de la sanción. Habiéndose notificado el acuerdo de ejecución que otorga un nuevo plazo de ingreso el 5.02.2016, el plazo de ingreso en voluntaria finalizaría el 21.03.2016 (puesto que el 20.03 fue festivo).

Tal y como se ha reconocido por el Centro Directivo recurrente, la ejecución de la sentencia dictada en la vía judicial se ha llevado a cabo fuera del plazo de los dos meses que impone la LJCA. Ello no es óbice para que se produzca el devengo de los intereses de demora sobre la sanción exigida, sin embargo, lo procedente es descontar, del período de cómputo de los intereses el tiempo de retraso en ejecutar (levantar la suspensión y otorgar plazo de ingreso) imputable

a la Administración sin que ello implique la paralización de los intereses suspensivos más allá de los dos meses desde que se ha recibido la sentencia por la Administración. Por ello, el cómputo de los intereses de demora debe abarcar hasta el día siguiente del fin del plazo de ingreso en voluntaria abierto con la notificación del cese de la suspensión, es decir, hasta el 21 de marzo, salvo que el ingreso se hubiera hecho con anterioridad, sin perjuicio de que se deba descontar el plazo que se haya excedido la Administración en «ejecutar» la sentencia (desde el fin del plazo de dos meses desde la fecha de entrada de la sentencia en el TEAR) y el 5 de febrero, momento en que se notifica el acuerdo.

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL. COMENTARIO A LA RESOLUCIÓN 3322/2018, DE 27 DE FEBRERO DE 2020

Gabinete de Estudios de AEDAF

Pago de la deuda Tributaria. Derivación de responsabilidad. Posibilidad del responsable subsidiario de aplazar o fraccionar la deuda derivada de retenciones.

La cuestión que debe resolver el TEAC se centra en determinar si los responsables subsidiarios de la deuda tributaria por el supuesto de responsabilidad contemplado en el artículo 43.2 de la LGT —administradores de entidades por deudas tributarias que deban repercutirse o retenerse—, pueden aplazar o fraccionar dichas deudas. O, lo que es lo mismo, si les resulta o no de aplicación la limitación impuesta en el artículo 65.2. b) de la LGT que imposibilita al retenedor a aplazar o fraccionar la deuda derivada de retenciones, salvo excepciones.

Para dilucidar esta cuestión parte el Tribunal de una conceptualización de la responsabilidad tributaria como garantía personal del crédito tributario, pues será un tercero quien responde del pago junto al sujeto pasivo, pero por un motivo distinto a la realización del presupuesto de hecho realizado por este último.

También se recuerda que la razón fundamental por la que se le impide al retenedor aplazar o fraccionar la deuda por retenciones es que no se trata de fondos propios del retenedor, sino de los contribuyentes, por lo que, difícilmente, podrán alegarse razones de tesorería por los retenedores. Sin embargo, esta razón no es trasladable al responsable, quien puede alegar que su situación económico-financiera le impide, transitoriamente, el pago de la deuda tributaria (incluidas las retenciones), puesto que el responsable no tiene la obligación de retener, sino que responde de la deuda de un tercero.

Así las cosas, se concluye que los responsables pueden solicitar el aplazamiento/fraccionamiento de las deudas tributarias que se encuentren en período voluntario o ejecutivo, cuando su situación económico-financiera le impida, de forma transitoria, efectuar el pago en los plazos establecidos, incluidas aquellas deudas derivadas de retenciones e incluidas en el alcance del acuerdo por el que se les declara responsables.

Fundamentos de derecho

TERCERO: El TEAR considera no aplicables al supuesto examinado los artículos 65.2.b) de la LGT y 44.3 del RGR pues, una vez derivada la responsabilidad, la deuda que ha de ingresar el responsable ya no es una «deuda correspondiente a una obligación tributaria que debe cumplir el retenedor» sino una deuda correspondiente a una obligación tributaria que debe cumplir el responsable. Aunque el TEAR no habla propiamente de «pérdida de identidad» o «pérdida de naturaleza» de la deuda como consecuencia de su derivación al responsable, eso es lo que parece desprenderse de su resolución, al afirmar en relación con el declarado responsable que «su obligación deriva de la declaración de responsabilidad, no de la obligación de retener». La conclusión inmediata de esta postura es, como señala el TEAR, que resulta improcedente la inadmisión de la solicitud de aplazamiento instada por el responsable, inadmisión basada en la falta de acreditación de las circunstancias del artículo 82.2.b) de la LGT exigidas por el artículo 44.3 del RGR, toda vez que la deuda cuyo aplazamiento solicita el responsable no corresponde ya a una obligación que debe cumplir un retenedor sino a una obligación que debe cumplir alguien que es declarado responsable. Los citados artículos hablan de «deudas correspondientes a obligaciones tributarias que debe cumplir el retenedor». Es retenedor, según el artículo 37.2 de la LGT, «la persona o entidad a quien la Ley de cada tributo impone la obligación de detraer e ingresar en la Administración tributaria, con ocasión de los pagos que deba realizar a otros obligados tributarios, una parte de su importe a cuenta del tributo que corresponda a éstos». El artículo 23.1 de la LGT precisa que esa obligación del retenedor de realizar pagos a cuenta tiene carácter autónomo respecto de la obligación tributaria principal. Las obligaciones tributarias que debe cumplir el retenedor son, por tanto, «detraer e ingresar en la Administración tributaria» una parte del importe de los pagos que debe realizar a otros obligados tributarios. Cuando la norma habla de «deudas correspondientes a obligaciones tributarias que debe cumplir el retenedor» se refiere, por tanto, a las cantidades que deben ser detraídas por éste con arreglo a la ley con ocasión de los pagos a terceros.

CUARTO:

En este sentido el artículo 35.2 de la LGT, distingue entre el contribuyente, sujeto pasivo que realiza el hecho imponible (artículo 36.2 de la LGT), y la figura del retenedor que debe realizar la retención e ingreso de las cantidades retenidas de conformidad con el artículo 23.1 de la LGT. Figuras tributarias que se diferencian del obligado tributario responsable, señalado en el artículo 35.5 de la LGT en relación con el artículo 41 de la misma Ley.

Por tanto, debemos determinar la naturaleza del responsable tributario. La responsabilidad tributaria como obligación de pagar una deuda ajena, constituye un instituto jurídico que proporciona al acreedor tributario mayor seguridad en el cobro de la deuda tributaria. El legislador ha establecido los supuestos de responsabilidad tributaria para reforzar las expectativas de conseguir el cobro de la deuda tributaria, es decir, como un medio para asegurar el pago del crédito tributario, junto a otros instrumentos como las medidas cautelares, la vía de apremio, etc.

En definitiva, la responsabilidad tributaria constituye una garantía del crédito tributario, una garantía personal, dado que se concede al acreedor un derecho de naturaleza personal frente a la persona del responsable y que no estaba obligada a pagar la deuda tributaria mientras que no se le declare responsable, por haber realizado el presupuesto específico de la responsabilidad tributaria. Por lo indicado, la responsabilidad tributaria sería en principio una garantía personal del crédito tributario, dado que aquí se coloca a un tercero junto al sujeto pasivo para pagar la deuda tributaria, y por una razón distinta a la realización del presupuesto de hecho realizado por dicho sujeto pasivo.

Realizado el presupuesto de la responsabilidad, la Hacienda Pública, a través de un procedimiento concreto, puede exigir el pago de la deuda tributaria a una persona «distinta» de la obligada inicialmente, sin perder el derecho contra el deudor principal, mediante el correspondiente acuerdo de declaración de responsabilidad. A partir de este momento, por tanto la Administración tributaria dará plazo de pago en período voluntario al responsable y si no se procede al pago en el plazo correspondiente, realizará forzosamente las deudas incluidas en el alcance de la responsabilidad, que se convierten en deudas propias del responsable.

En ese sentido, el Tribunal Supremo ha señalado que en el caso de derivación de las sanciones, la responsabilidad tributaria que tiene como presupuesto de hecho un acto de naturaleza ilícita realizado por el responsable tributario, constituye en cierta forma una sanción por la realización de un comportamiento contrario a Derecho, donde se reflejaría esa garantía personal del crédito tributario del instituto de la responsabilidad tributaria. Dado que se impone la responsabilidad por la participación en la comisión de la infracción tributaria, con la obligación del pago de la deuda tributaria, y como garantía del pago del crédito tributario por un tercero. Una responsabilidad tributaria que, como señala la actora, es accesoria de la obligación principal, a semejanza de la fianza, es decir, una obligación de pago de la deuda ajena, que cumple la función de garantía del crédito tributario. Una fianza legal que nace de la Ley y surge exclusivamente de la realización del presupuesto de hecho previsto en la misma Ley. Por tanto, a diferencia de la fianza y su origen convencional, la responsabilidad tributaria constituye una obligación de pago de la deuda ajena como consecuencia de haberse realizado el presupuesto marcado por la Ley, convirtiéndose el responsable también en obligado tributario a partir de la propia declaración de responsabilidad, que no responderá con su patrimonio hasta que no termine su plazo de pago en vía voluntaria.

La Constitución ha establecido la obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo a la capacidad económica de los contribuyentes (artículo 31.1 de la CE), capacidad contributiva que también debe determinar la contribución individual. Pues bien, este principio no rige por supuesto en la institución de la responsabilidad tributaria, dado que el principio de capacidad económica en relación con el sujeto pasivo, no impide que el legislador obligue al pago de la deuda tributaria a personas distintas del titular de la capacidad económica. La eficacia real de un reparto basado en los principios de capacidad y generalidad determina que los responsables de vean obligados a pagar la deuda de un tercero, el contribuyente.

Por lo que, aunque el retenedor debe proceder a la retención de los rendimientos que abona en general, esta obligación constituye una obligación tributaria principal al margen del citado principio, de modo que hay también aquí una diferencia entre el retenedor y el responsable, dado que el retenedor debe hacer el ingreso con los fondos retenidos mientras que el responsable con el patrimonio propio, y de forma definitiva si fracasa la acción de reembolso frente al deudor principal.

Esta es la razón evidente que justifica la privación a los retenedores del derecho a solicitar el aplazamiento/fraccionamiento de las cantidades retenidas con el abono de los rendimientos (o que debieron retener). No se puede solicitar un aplazamiento/fraccionamiento de las cantidades retenidas a cuenta de la obligación de pago de los contribuyentes, de un tercero, es decir dado que no nos encontramos con fondos propios del retenedor sino de los contribuyentes, y que han sido retenidos para su ingreso. Por lo que, no pueden alegarse razones de tesorería para aplazarse el ingreso en la Hacienda Pública por los retenedores.

Mientras que la responsabilidad tributaria se configura como obligación de pago de una deuda tributaria ajena, una obligación que se convierte en propia del responsable, aunque dependiente de la obligación del deudor principal, ya que es llamado al pago en defecto del pago por el deudor principal. La traslación jurídica de la obligación de pago al responsable exige un procedimiento autónomo regulado en los artículos 174 y siguientes de la LGT, de modo que el alcance de la responsabilidad se convierte en deuda propia del responsable, en la que podrán estar incluidas deudas por retenciones no ingresadas, liquidaciones y sanciones de un tercero. Pero son deudas propias a partir del momento de la notificación del acuerdo de derivación de responsabilidad, donde el responsable podrá impugnar en el recurso correspondiente la legalidad de la deuda no ingresada, o podrá solicitar el aplazamiento/fraccionamiento de pago de su deuda, incluidas las retenciones no ingresadas por un tercero, el retenedor.

Solicitud en la que podrá alegar su situación económico financiera que de forma transitoria le impide el pago de la deuda, incluidas las retenciones no ingresadas por un tercero, dado que recordemos el responsable no tenía la obligación de retener e ingresar por los rendimientos abonados, sino que es responsable de la deuda de un tercero, en este caso del retenedor. Por ello, el artículo 65.12.b) de la LGT impide al retenedor solicitar el aplazamiento/fraccionamiento del pago de las retenciones, a diferencia del resto de los obligados tributarios, incluidos los responsables que pueden acceder a dicha solicitud, al amparo del artículo 65.1 de la LGT.

Por lo enunciado, ha de desestimarse este recurso, dado que los responsables pueden solicitar el aplazamiento/fraccionamiento de las deudas tributarias que se encuentren en período voluntario o ejecutivo, cuando su situación económico-financiera le impida, de forma transitoria, efectuar el pago en los plazos establecidos, incluidas aquellas deudas derivadas de retenciones e incluidas en el alcance del acuerdo por el que se les declara responsables.

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL. COMENTARIO A LA RESOLUCIÓN 4623/2016, DE 21 DE ENERO DE 2020

Gabinete de Estudios de AEDAF

ISD. Procedimiento tributario. Imposibilidad de comprobar en un procedimiento de inspección una reducción previamente admitida en un procedimiento de gestión.

Siguiendo la reciente doctrina sentada por el Tribunal Supremo, concluye el TEAC que, habiendo sido admitida la aplicación de la reducción en el ISD por adquisición de participaciones (prevista en el artículo 20.2 c) de la LISD) mediante liquidación provisional acordada en un procedimiento de gestión tributaria iniciado mediante declaración, no puede la Inspección cuestionar, en un procedimiento de comprobación e investigación realizado posteriormente, la concurrencia de los requisitos exigidos para gozar del beneficio fiscal, salvo que se descubran nuevos hechos o circunstancias distintas a las anteriores.

Fundamentos de derecho

SÉPTIMO.-

(...)

Por parte de la Administración, a la vista de la declaración presentada por los herederos, y tras las oportunas actuaciones de calificación y cuantificación, reconoce la procedencia de la reducción prevista en el artículo 20.2 c) de la LISD. Posteriormente, al amparo de lo previsto en el artículo 115.3 LGT, pretende dejar sin efecto ese previo «reconocimiento» sin seguir ningún procedimiento especial de revisión, mediante la realización de actuaciones inspectoras.

No se especifican las actuaciones desarrolladas en el procedimiento de gestión con el detalle necesario; pero en todo caso, sabemos que debieron realizarse actuaciones de «calificación y cuantificación», durante los tres meses que transcurrieron desde se presentó la declaración (28 de agosto de 2009) o hasta que se giró la liquidación provisional (10 de noviembre de 2009). Este proceder es contrario al principio de seguridad jurídica. Es importante destacar que la

aplicación del beneficio fiscal controvertido fue solicitada por los herederos y reconocido por la Administración. Ese reconocimiento no es automático, es precisa, una labor de calificación y cuantificación es, preciso, por tanto, llevar a cabo, una labor de comprobación. No se ha acreditado por quien corresponde, en este caso, la Administración tributaria, que el nuevo acto resultante de las actuaciones inspectoras apartándose de la liquidación provisional que puso fin al procedimiento de gestión iniciado por la presentación de la declaración por los herederos se base en hechos distintos, de suerte que no siendo así no podemos considerar conforme a derecho la liquidación resultante de las actuaciones inspectoras, ahora recurrida, pues lo contrario sería tanto como sostener que por la mera apertura de un procedimiento posterior, en este caso, de inspección, se podría revisar en perjuicio del obligado tributario una resolución firme, cual es, en esta ocasión, la derivada del procedimiento iniciado por declaración. No se ha acreditado por la Administración que se hayan examinado nuevos documentos y pruebas que permitan establecer una solución contraria a la inicialmente acordada con respecto a la aplicación de los beneficios fiscales previstos en el artículo 20.2 Ley ISD. La inspección tributaria está facultada para comprobar el cumplimiento de los requisitos exigidos para la obtención de beneficios o incentivos fiscales [(art. 141 e)], pero ha de hacerlo dentro de los márgenes legalmente previstos.

Así las cosas este Tribunal Central aprecia que en este caso se inició un procedimiento de declaración que finalizó con una liquidación y unos valores que fueron reconocidos por la Administración Tributaria. Posteriormente se le inició un procedimiento inspector con el objeto de comprobar los valores declarados y las reducciones aplicadas. Pues bien esos valores y esas reducciones ya fueron tácitamente reconocidos por la Administración en la liquidación que puso fin al procedimiento iniciado mediante declaración. Al igual que en el procedimiento de comprobación limitada la Administración no puede efectuar una comprobación sobre elementos ya declarados salvo que aparezcan nuevos elementos, cosa que no sucede en el presente caso.

OCTAVO.-

Como declara la STS de 15 de junio de 2017, rec. casación núm, 3502/2015, FJ 3º, venimos sosteniendo en la interpretación del citado art. 140.1, que para el supuesto que desde un primer momento, la totalidad de los datos sobre la declaración, en el presente caso del Impuesto sobre Sucesiones, estuviesen a disposición de la Administración tributaria, no cabe «ex novo» apreciar «nuevos hechos o circunstancias» en unas actuaciones posteriores, pues dicho concepto no ha sufrido alteración alguna en la situación declarada por el sujeto pasivo, y en consecuencia no puede hablarse de «novedad», que haya resultado de su apreciación en actuación inspectora posterior.

En el caso analizado las «actuaciones» posteriores, no son distintas de las «realizadas y especificadas» por los órganos de gestión, pues ambas se refieren al concepto Impuesto sobre Sucesiones y la reducción del 95% por adquisición de participaciones, es decir, la Administración en el ámbito de sus actuaciones, actuando como «Gestión» o como «Inspección», se refirió siempre a los mismos bienes y conceptos, disponiendo de idéntica información en ambos casos. No puede admitirse ahora que, la Administración habiendo dispuesto desde el pri-

mer momento de toda la información facilitada por el sujeto pasivo, proceda vía actuación de la Inspección a regularizar y liquidar de nuevo atendiendo al mismo elemento de la obligación tributaria, y a documentos que ya obraban en su poder desde el momento de la declaración y que fueron o pudieron ser comprobados en vía de gestión.

NOVENO.-

La cuestión a resolver en la presente reclamación consiste en «determinar si el reconocimiento de la reducción y de los valores de determinados bienes, en una liquidación provisional acordada en un procedimiento de gestión tributaria iniciado mediante declaración puede impedir, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 140.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, la posterior comprobación por los órganos de inspección tributaria en un procedimiento de comprobación e investigación del cumplimiento de los requisitos legales exigidos para disfrutar de ese beneficio fiscal, efectuada al amparo del artículo 115.3 de este último texto legal, y, por ende, la denegación de la reducción de la base imponible anteriormente reconocida en la correspondiente liquidación definitiva y la modificación de los valores declarados».

Pues bien, siguiendo la sentencia del Tribunal Supremo de 10 de abril de 2019 n.º 479/2019, resolviendo recurso de casación rec. 1215/2018 y STS de 31 mayo de 2019 n.º 742/2012, rec. 1214/2018:

(...) lo que se está pretendiendo es la aplicación del artículo 133.3 RGGIT, éste sí referido al procedimiento iniciado mediante declaración, que contiene, como ya hemos dicho, expresiones similares al artículo 140.1 LGT. Es por ello que nuestro criterio es que el reconocimiento de la reducción de la base imponible prevista en el artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, para la adquisición *mortis causa* de participaciones en entidades a las que sea de aplicación la exención regulada en el artículo 4.Octavo de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, en una liquidación provisional acordada en un procedimiento de gestión tributaria iniciado mediante declaración, impide la posterior comprobación por los órganos de inspección tributaria en un procedimiento de comprobación e investigación, del cumplimiento de los requisitos legales exigidos para disfrutar de ese beneficio fiscal, cuando la Administración tributaria tiene desde el primer momento todos los datos relativos a los requisitos condicionantes del dicho beneficio fiscal y éste fue reconocido por ella, salvo que en dicho procedimiento de comprobación o investigación posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en la liquidación provisional mediante la que terminó el procedimiento iniciado mediante declaración.

Consecuencia obligada de lo hasta aquí expuesto es la desestimación del recurso de alzada interpuesto por la Presidenta del Ente Público de Servicios Tributarios del Principado de Asturias y la confirmación de la resolución estimatoria de las reclamaciones n.º 33/2276/13 y 33/2519/13 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Asturias.

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL. COMENTARIO A LA RESOLUCIÓN 475/2017, DE 28 DE ENERO DE 2020

Gabinete de Estudios de AEDAF

Procedimiento tributario. Medidas cautelares. prohibición de disposición de los bienes inmuebles de sociedades cuyas acciones o participaciones hubiesen sido objeto de embargo y se ejerciese por el titular de las mismas, deudor de la Hacienda Pública, el control efectivo de la mercantil en cuestión.

En primer lugar, se cuestiona en el presente caso, la concurrencia del requisito de «control efectivo» del titular de las participaciones de la entidad sobre la que recae la prohibición de disponer. A este respecto, considera el TEAC, asumiendo los argumentos de la Directora recurrente, que la existencia de control efectivo puede determinarse acudiendo a las presunciones no establecidas legalmente en el artículo 42.1 del C.co. En definitiva, el Tribunal concluye que, en el supuesto objeto de análisis, se dan una serie de hechos demostrados, relación familiar directa del deudor con el resto de las partícipes de la sociedad, el deudor ocupó el cargo de administrador con anterioridad, pasando a ser sustituido por otros miembros del grupo familiar (hijos), manteniendo incluso la autorización para operar con algunas cuentas bancarias, que llevan a presumir el control efectivo, según establece el artículo 108.2 LGT.

En segundo lugar, el TEAC declara que la ausencia de proporcionalidad no se encuentra entre los tasados motivos de oposición frente al acuerdo de prohibición de disponer que establece el artículo 170.6 de la LGT y que el hecho de que la prohibición abarque a todos los inmuebles es perfectamente coherente con el fin de preservación del valor del título embargado.

Fundamentos de derecho

(...)

CUARTO.-

(...)

De la normativa transcrita, se deduce que los presupuestos o requisitos necesarios para poder acordar la medida de prohibición de disponer sobre bienes inmuebles de una sociedad participada por el deudor de la Hacienda Pública son:

1.- Que se hayan embargado al deudor acciones o participaciones de la sociedad sobre la que se acuerda la prohibición de disponer sobre sus inmuebles.

2.- Que el deudor ejerza el control efectivo, total o parcial, directo o indirecto sobre la sociedad titular de los inmuebles en cuestión, en los términos previstos en el artículo 42 del Código de Comercio y aunque no estuviere obligado a formular cuentas consolidadas.

Por su parte, el artículo 42 del Código de Comercio, establece que:

«1. Toda sociedad dominante de un grupo de sociedades estará obligada a formular las cuentas anuales y el informe de gestión consolidados en la forma prevista en esta sección.

Existe un grupo cuando una sociedad ostente o pueda ostentar, directa o indirectamente, el control de otra u otras. En particular, se presumirá que existe control cuando una sociedad, que se calificará como dominante, se encuentre en relación con otra sociedad, que se calificará como dependiente, en alguna de las siguientes situaciones:

a) Posea la mayoría de los derechos de voto.

b) Tenga la facultad de nombrar o destituir a la mayoría de los miembros del órgano de administración.

c) Pueda disponer, en virtud de acuerdos celebrados con terceros, de la mayoría de los derechos de voto.

d) Haya designado con sus votos a la mayoría de los miembros del órgano de administración, que desempeñen su cargo en el momento en que deban formularse las cuentas consolidadas y durante los dos ejercicios inmediatamente anteriores. En particular, se presumirá esta circunstancia cuando la mayoría de los miembros del órgano de administración de la sociedad dominada sean miembros del órgano de administración o altos directivos de la sociedad dominante o de otra dominada por ésta. Este supuesto no dará lugar a la consolidación si la sociedad cuyos administradores han sido nombrados, está vinculada a otra en alguno de los casos previstos en las dos primeras letras de este apartado.

A los efectos de este apartado, a los derechos de voto de la entidad dominante se añadirán los que posea a través de otras sociedades dependientes o a través de personas que actúen en su propio nombre pero por cuenta de la entidad dominante o de otras dependientes o aquellos de los que disponga concertadamente con cualquier otra persona. (...)».

QUINTO.-

(...)

En este punto, se debe tener en cuenta que este Tribunal Central ha confirmado en su resolución de fecha 24/09/2019 (núm. 00/04087/2017), dictada en unificación de criterio, que no cabe descartar la posibilidad de justificar la existencia de dicho control efectivo mediante la prueba indiciaria o de presunciones no establecidas legalmente y a las que se refiere el artículo 108.2 de la LGT. Además, este Tribunal Central no descarta que la existencia de vínculos familiares pueda constituir un indicio relevante a los efectos de poder acreditar que el control efectivo real de la sociedad sobre la que recae la prohibición de disponer se encuentra en manos del deudor de la Hacienda Pública en connivencia con su grupo familiar, dados los estrechos lazos afectivos y de confianza que cabe atribuir, en principio, a las relaciones matrimoniales o de parentesco:

«(...) Como señalamos más arriba, el artículo 42 del Código de Comercio adopta como parámetro definitorio del grupo de sociedades el «control» que se ostente o se pueda ostentar directa o indirectamente entre una y otra u otras sociedades, con apoyo en una serie de presunciones. El Diccionario de la RAE define el control como «dominio, mando o preponderancia» de unos sobre otros. En el ámbito de las sociedades la existencia de control implica ostentar la capacidad de dirigir y obstaculizar decisiones y actuaciones en una sociedad. Dicho control opera siempre que existe una relación de dependencia entre sociedades, ya sea de carácter jurídico, a la que se refiere el listado de presunciones del artículo 42.1 del Código de Comercio, ya sea de carácter económico, que tiene lugar cuando una sociedad acata de forma regular las instrucciones de otra por su posición dominante en el mercado, por facilitarle medios financieros, de personal o de otra índole, imprescindibles para su existencia.

Para facilitar su aplicación el artículo 42.1 del Código de Comercio contempla una serie de presunciones legales de la existencia de ese control. Pero es obvio que esa lista no pretende ser una lista cerrada. Podrá existir control de una sociedad sobre otra u otras aún cuando no concurren los supuestos concretos establecidos en el precepto si así se acredita suficientemente. Y, en este sentido, no cabe descartar la posibilidad de justificar la existencia de dicho control efectivo mediante la prueba de presunciones no establecidas legalmente y a las que se refiere el artículo 108.2 de la LGT cuando dispone que «Para que las presunciones no establecidas por las normas sean admisibles como medio de prueba, es indispensable que entre el hecho demostrado y aquel que se trate de deducir haya un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano».

(...)

En este sentido este Tribunal Central no descarta que pueda constituir indicio relevante del control efectivo la existencia de vínculos familiares entre la persona cuyas participaciones han sido embargadas y la persona o personas que ostentan el control formal de la sociedad sobre la que recae la prohibición de disponer, dados los estrechos lazos afectivos y de confianza que cabe atribuir, en principio, a las relaciones matrimoniales o de parentesco. Ello no significa negar poder decisorio alguno a quienes formalmente lo ostentan, por su condición de administradores o socios mayoritarios, sino sencillamente suponer que pueda existir una actuación coordinada o de común acuerdo entre todos los miembros del grupo familiar.

(...)

En el presente caso, a partir de hechos demostrados – deuda tributaria cierta, relación familiar directa del deudor con el resto de partícipes de la sociedad (cónyuge e hijos, sin que en ningún momento haya resultado probado/acreditado que la especial relación de confianza y afecto que caracteriza a las relaciones familiares se haya visto quebrada en el seno de la familia ZQ), el deudor ocupó el cargo de administrador con anterioridad, pasando a ser sustituido por otros miembros del grupo familiar (hijos), manteniendo incluso la autorización para operar con algunas cuentas bancarias–, se establece una presunción de control efectivo, con la que evidentemente aquellos tienen «un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano», según establece el artículo 108.2 LGT.

Pero es que, a mayor abundamiento, este Tribunal Central entiende que, de los documentos que obran en el expediente administrativo, resultan otros indicios adicionales que refuerzan el juicio de inferencia lógica realizado por la Administración.

A estos efectos, resulta fundamental traer a colación la existencia de otro acuerdo de prohibición de disponer dictado en una fecha inmediatamente anterior al cese de Azy como presidente y miembro del consejo de administración de la entidad X, S.L. y que permite afianzar la idea de la existencia de una actuación conjunta y coordinada del grupo familiar del deudor en la gestión de la sociedad sobre la que recae la prohibición de disponer.

(...)

A la vista de lo expuesto, en el presente caso, a juicio de este Tribunal Central, se encuentra suficientemente acreditado/justificado que el control efectivo real de la sociedad X, S.L. se encuentra en manos del deudor de la Hacienda Pública (Azy) «en connivencia con su esposa e hijos»; por consiguiente, la alegación de la DIRECTORA recurrente debe ser estimada.

(...)

SEXTO.-

(...)

En efecto, el propio legislador establece los tasados motivos de oposición contra la prohibición de disponer, que no son otros que los previstos en el propio artículo 170.6 de la LGT y que se han señalado. Si, como entiende la sociedad interesada, cualquier acuerdo de prohibición de disponer sobre bienes inmuebles del artículo 170.6 de la LGT fuese una medida cautelar del artículo 81 de la misma Ley, el legislador no hubiese introducido dichos motivos exclusivos de oposición, pues contra las medidas cautelares recaudatorias del citado artículo son oponibles múltiples circunstancias, además de la señalada (falta de justificación de la proporcionalidad por parte de la Administración tributaria).

Tampoco en la redacción del artículo 170.6 de la LGT se establece que la prohibición de disponer cese sus efectos en los plazos del artículo 81 de la

misma norma, ni que pueda acordarse desde el inicio de un procedimiento de aplicación de los tributos.

En consecuencia, y sin ser excesivamente exhaustivos, podemos concluir que la prohibición de disponer del artículo 170.6 no es siempre y en todo caso una medida cautelar recaudatoria de las previstas en el artículo 81 de la LGT, con independencia de que pueda tener un efecto de aseguramiento respecto a las deudas del titular de las acciones o participaciones embargadas, pues al no permitir a la sociedad realizar actos de disposición sobre los inmuebles de su titularidad, se está impidiendo la despatrimonialización de ésta (objetivo que señala el legislador en su exposición de motivos de la Ley 7/2012), y por tanto, evitando la pérdida de valor de las acciones o participaciones embargadas, y por ello, de una manera indirecta, del patrimonio del deudor a la Hacienda Pública.

Si esto es así, cabría preguntarse porque el legislador habla de «medida cautelar» dentro de la redacción del artículo 170.6, que señala:

«Podrá tomarse anotación preventiva de la prohibición de disponer en la hoja abierta a las fincas en el Registro de la Propiedad competente en virtud del correspondiente mandamiento en que se justificará la validez de la medida cautelar contra persona distinta del titular registral por referencia a la existencia de la correspondiente relación de control cuyo presupuesto de hecho se detallará en el propio mandamiento.»

En consecuencia, teniendo en cuenta el contexto donde el legislador introduce el término «medida cautelar», que no es otro que el exclusivamente relacionado a la anotación preventiva de la prohibición de disponer en el Registro de la Propiedad, considera este Tribunal que la respuesta no puede ser otra que la intención del legislador de emplear la misma terminología que se contiene en el artículo 20 de la Ley Hipotecaria (aprobada por Decreto de 8 de febrero de 1946) que al hablar de las anotaciones a practicar en los libros de los Registros de la Propiedad dispone: «no podrá tomarse anotación de demanda, embargo o prohibición de disponer, ni cualquier otra prevista en la ley, si el titular registral es persona distinta de aquella contra la cual se ha dirigido el procedimiento. En los procedimientos criminales y en los de decomiso podrá tomarse anotación de embargo preventivo o de prohibición de disponer de los bienes, como medida cautelar, cuando a juicio del juez o tribunal existan indicios racionales de que el verdadero titular de los mismos es el encausado, haciéndolo constar así en el mandamiento», por lo que la anterior norma hipotecaria que impide la inscripción en el Registro de las citadas anotaciones preventivas cuando no coincida el titular registral con la persona contra la que se dirige el procedimiento, se excepciona en el ámbito tributario en el caso de prohibiciones de disponer, siempre que la Administración, al amparo de lo dispuesto en el artículo 170.6 de la LGT señale la relación de control en el correspondiente mandamiento dirigido al Registrador de la Propiedad, debiendo, asimismo la Administración, cumplir con el resto de las formalidades prevenidas tanto en la normativa hipotecaria como en la tributaria, que está constituida básicamente por el Reglamento General de Recaudación, aprobado por el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio (fundamentalmente los artículos 84 a 88, y con entrada en vigor desde el 01/01/2018 el nuevo artículo 88.bis, específico para la prohibición de disposición de bienes inmuebles por embargo de acciones y participaciones, que dispone:

«1. A los efectos de la aplicación de las prohibiciones de disposición a que se refiere el artículo 170.6 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, la Administración solicitará que se practique anotación preventiva de la prohibición de disposición sobre los bienes inmuebles y derechos sobre estos en el Registro de la Propiedad que corresponda, sobre la base de un título cuya vigencia vendrá determinada por la del propio embargo del que trae causa. 2. A tal efecto, el órgano de recaudación competente expedirá mandamiento dirigido al registrador con sujeción a lo dispuesto en el citado artículo 170.6 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en la legislación hipotecaria y a lo que se establece en los artículos 84 y siguientes de este reglamento en lo que resulten de aplicación.»).

Cuestión distinta se produce en aquellos casos en los que la Administración tributaria, haciendo uso de las facultades previstas en el artículo 81 de la LGT, y dentro del marco de una medida cautelar recaudatoria, procede respecto de un deudor, al embargo cautelar de sus acciones o participaciones sociales en una sociedad (ex artículo 81.4 b) de la LGT), y como consecuencia del mismo, dándose también los supuestos de hecho del artículo 170.6 de la LGT en el afectado por el embargo cautelar de dichas acciones o participaciones, procede a acordar la prohibición de disponer sobre los inmuebles de la titularidad de la sociedad participada: en ese caso el afectado por la medida cautelar del embargo de sus participaciones, podría oponer contra ella, cuantas cuestiones creyese por convenientes, y entre ellas, la falta de justificación de la proporcionalidad de la medida cautelar por parte de la Administración tributaria.

En definitiva, a la vista de lo expuesto, el razonamiento del Tribunal Regional no puede ser compartido por este Tribunal Central, pues la falta de proporcionalidad no se encuentra entre los tasados motivos de oposición frente al acuerdo de prohibición de disponer que establece el artículo 170.6 de la LGT. Todo ello, con independencia de la proporcionalidad que siempre debe regir la actuación de la Administración tributaria, ex artículo 3.2 de la LGT; sin que, en el presente caso, se haya acreditado la existencia de desproporción alguna.

A estos efectos, siguiendo el mismo razonamiento expuesto por la DIRECCIÓN recurrente, se debe advertir que: «El hecho de que la prohibición abarque a todos los inmuebles (...) es perfectamente coherente con el fin de preservación del valor del título embargado. Son todos los inmuebles los que dotan de su valor al título y si se enajenaran algunos el resto no corresponderían a unos títulos sí y a otros no, como parece pensar el TEAR, sino a todos ellos, que verían disminuido su valor en ese importe. Es por esto que a través de la prohibición de disponer no se puede garantizar el valor de las participaciones (de todas a la vez, las del deudor tributario y las del resto de propietarios), más que estando referida a todos los inmuebles. En cuanto a la afirmación de que si el embargo de los títulos representativos del capital ha de ser proporcionado también debe serlo el acuerdo de prohibición de disponer, cabe decir que la proporcionalidad de los embargos, establecida expresamente en el artículo 169.1 de la LGT, tiene su razón de ser en la relación directa que se establece entre la deuda tributaria y el valor de los bienes

o derechos que se embarguen, en este caso las participaciones societarias, en tanto que en la prohibición de disponer no existe esa relación directa en absoluto, porque no se trata de un embargo sino de impedir la pérdida de valor de los títulos representativos del capital que se embargan.».

(...)

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL. COMENTARIO A LA RESOLUCIÓN 3342/2016 DE 16 DE ENERO DE 2020

Gabinete de Estudios de AEDAF

Impuesto sobre Sociedades. Cambios en el método de amortización.

El Tribunal reitera el criterio fijado en la RG 1278/2002, de 16-02-2005 y confirmada posteriormente por la Audiencia Nacional en sentencia de 22 de octubre de 2009, según el cual no se pueden modificar los métodos de amortización a conveniencia del contribuyente, estando obligado aquel contribuyente que haya optado por un determinado método de amortización para unos concretos elementos a seguirlo hasta su total amortización, enajenación o pérdida, no pudiéndose suceder en el tiempo para un mismo elemento distintos métodos de amortización. No obstante, en casos excepcionales se permitiría la aplicación simultánea o sucesiva de los distintos métodos de amortización siempre y cuando se encuentre debidamente justificado en la Memoria el cambio del método o criterio de amortización, no sirviendo para ello un dictamen pericial que no realice una crítica y análisis detallado para justificar la amortización aplicada.

Fundamentos de derecho

QUINTO.- (...) en lo que respecta a si la petición por parte de la Inspección de un Informe de valoración a la Dependencia Regional de Recursos Humanos y Gestión Económica de Canarias, siendo dicho Informe emitido por un experto independiente, constituye o no un período de interrupción justificada, es preciso señalar que es criterio de este Tribunal, expresado, entre otras, en resolución de 11-07-2017 (RG 2014/14) que «Debe considerarse la existencia de interrupción justificada por petición de informe de Valoración a otro órgano administrativo a pesar de que el mismo subcontrate la ejecución material de dicha valoración a un particular.»

(...)

La conclusión alcanzada coincide con el criterio fijado por este Tribunal en resolución dictada en unificación de criterio de fecha 8 de septiembre de 2016 (RG 6213/2014):

«Si la Agencia Tributaria, en el ejercicio de las competencias que tiene encomendadas, decide acudir a una empresa privada para realizar una determinada tasación, previa firma del convenio de colaboración correspondiente y las garantías que la Administración exige, es éste el dictamen de perito al que se refiere el artículo 57.1.e) de la de la Ley 58/2003, de 28 de diciembre, General Tributaria, pues el resultado de su actuación no será sino una simple declaración de juicio que pasará a ser asumida por la Agencia Tributaria mediante la incorporación de la misma al expediente por el instructor del mismo, sin que resulte necesario que este informe de valoración sea posteriormente asumido formalmente a través de su firma por un perito de la Administración con titulación adecuada o suficiente.»

Una vez aclarado que los informes de tasación han sido asumidos por el Servicio de Valoraciones de la Dependencia Regional de RRHH y Administración Económica de la Delegación Especial de Andalucía, *debe concluirse que la solicitud de dichos informes de valoración tendrá consideración de interrupción justificada por petición a otro órgano de la misma Administración*, de acuerdo con el criterio expresado por este Tribunal en resoluciones como la de 2 de abril de 2014 (RG 3754/2011)».

(...) debe concluirse que la solicitud de dichos informes de valoración tendrá consideración de interrupción justificada por petición a otro órgano de la misma Administración (...)

(...)

(...) la jurisprudencia del Tribunal Supremo viene a reiterar que a la hora de computar las dilaciones e interrupciones justificadas en el procedimiento inspector es necesario, además de un mero lapso de tiempo, el hecho de que se haya actuado de acuerdo a los principios de diligencia, proporcionalidad y buena fe, sin que la Inspección pueda aprovecharse, con el objetivo de ganar tiempo, de determinados retrasos o demoras utilizados de forma abusiva y que, sin embargo, en aplicación de los referidos principios, no debieran servir para una prolongación no justificada en la tramitación del procedimiento.

SEXTO.- (...)

...En origen, la Administración consideró que no podía utilizarse el régimen de amortización de bienes usados previsto en el artículo 2.4 del Reglamento por cuanto la adquisición de los activos se había producido mediante una aportación no dineraria.

Este criterio de la Inspección fue abandonado en el acta de disconformidad, cuando se señaló a esta parte que el motivo por el que, a su entender, resultaba inaplicable el régimen de amortización de bienes usados era que no se había aplicado en origen, sino en un momento posterior, dicha amortización.

(...)

El artículo 1.9, del RIS prohíbe tras un proceso de fusión modificar el método de cálculo de la amortización que se venía aplicando, pero no establece restricción alguna a la hora de calcular dicha amortización siempre que se respete el método que venía aplicándose.

Es decir, el método que venía aplicándose con carácter previo a la fusión, el de amortización de tablas, no podrá pasar a calcularse por el método según dígitos, pero la normativa no impide aplicar las especialidades que la normativa recoge en el seno del mismo método de amortización que se venía aplicando con carácter previo.

De ahí que la cuestión se centre exclusivamente en determinar si se verifica la circunstancia que justifica la aplicación de la especialidad «amortización de bienes usados», dentro del método de tablas y que no es otro que los elementos presenten esta cualidad, la de usados, para lo cual bastará con analizar si el elemento que ya fue utilizado por su primer o anterior título ha sido objeto de un negocio jurídico traslativo de propiedad a la sociedad absorbente, cuestión indiscutible.

(...)

(...) en casos excepcionales se permitiría la aplicación simultánea o sucesiva de los distintos métodos de amortización siempre y cuando se encuentre debidamente justificado en la Memoria el cambio de método o criterio de amortización, no sirviendo para ello un dictamen pericial que no realice una crítica y análisis detallado para justificar la amortización aplicada.

(...)

(...) no justifica en absoluto la entidad en la Memoria del ejercicio 2010 el motivo que le llevó a considerar que la vida útil de los bienes en cuestión era inferior a la inicialmente prevista, disminución que resulta cuanto menos llamativa teniendo en cuenta las obras de reforma de la totalidad de la infraestructura de más de 12 millones de euros realizadas con el fin de adaptar el hotel a los nuevos estándares, modernizarlo de cara a la competencia y reposicionarlo estratégicamente en el mercado, reformas que, tal y como se desprende de la propia tasación encargada a Q, servirían en cualquier caso para alargar su vida útil y no para disminuirla.

Además de lo anterior es preciso señalar que tampoco ha acreditado el interesado que todo el mobiliario y toda la maquinaria amortizados sean los adquiridos usados originalmente en 2003 y que no se hubiera modificado en nada su composición con nuevas adquisiciones y bajas hasta 2010, debiéndose por tanto desestimar las pretensiones actoras al respecto.

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL. COMENTARIO A LA RESOLUCIÓN 2449/2017 DE 26 DE FEBRERO DE 2020

Gabinete de Estudios de AEDAF

IVA. Cuotas indebidamente soportadas en la adquisición de un inmueble en la que se renunció a la exención e, indebidamente, se repercutió el tributo. Devolución de ingresos indebidos. Procedimiento de comprobación limitada, limitación competencial para llevar a cabo la regularización íntegra del IVA indebidamente soportado. Actuaciones posibles para reconocer el derecho a la devolución.

Se revisa, la improcedencia de la renuncia, que se confirma, desestimando la pretendida extensión indebida de la revisión que alegaba el contribuyente, ya que con ello no se niega el derecho a la devolución de ingresos indebidos que pretende el reclamante, sino que se analiza la adecuación a derecho de lo resuelto por la AEAT.

En cuanto a la citada devolución y, en particular, en cuanto al alcance del principio de regularización íntegra en este contexto, se concluye que en el procedimiento de comprobación limitada no cabe la regularización íntegra del IVA indebidamente soportado, la cual requiere de la realización de comprobaciones en sede de quien repercutió el tributo que no son factibles en dicho procedimiento.

Fundamentos de derecho

CUARTO.- Por otra parte, y del mismo modo, señala el interesado que en el fundamento de derecho cuarto el Tribunal de instancia incluye una fundamentación que vulnera el principio de *«reformatio in peius»*, considerando que con la misma el Tribunal está reconociendo de forma tácita la improcedencia de la devolución de ingresos indebidos solicitada.

(...)

Este TEAC ya se ha pronunciado sobre la cuestión del límite de la facultad revisora, señalando que el mismo se encuentra en la imposibilidad que tiene el

Tribunal de denegar las pretensiones de los reclamantes basándose en hechos distintos a los considerados por el órgano de aplicación de los tributos. Este veto protege el derecho de defensa del contribuyente quién, en caso contrario, pierde una instancia revisora y se obliga a alegar por primera vez, en otra instancia superior, contra la nueva cuestión.

En particular, resuelve en su resolución de 9 de marzo de 2013 (RG: 00/03011/15) lo siguiente:

QUINTO.- Sobre esta cuestión se ha pronunciado el Tribunal Supremo en Sentencia de 19 de diciembre de 2012 (rec casación 559/2010): «La facultad revisora concedida a los órganos económico-administrativos versa sobre el examen de la conformidad a derecho del acto administrativo de liquidación tributaria, lo que comporta que todo lo que exceda del examen jurídico de dicha cuestión constituye una irregularidad invalidante en su proceder, al sustituir la decisión alcanzada por los órganos de gestión por otra distinta en el curso de la reclamación interpuesta por el propio contribuyente, lo que asimismo implica un incumplimiento flagrante del papel que le atribuye nuestro ordenamiento jurídico. Si bien es cierto que el órgano económico-administrativo puede analizar todas las cuestiones que ofrezca el expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados, estando facultado, tras el análisis del supuesto de hecho, para determinar el marco jurídico de referencia, obteniendo de su aplicación las consecuencias pertinentes, no es menos cierto que lo que no puede es alterar el supuesto de hecho determinado por el órgano de gestión (...) introduciendo en el debate un «nuevo» hecho que perjudica al reclamante (...).».

Es conclusión de la jurisprudencia expuesta que si bien la Ley concede a los Tribunales Económico-Administrativos amplias competencias revisoras pudiendo entrar a analizar cuestiones no planteadas —en cuyo caso el propio reglamento de revisión establece que deberá comunicarse al interesado— cuando el Tribunal en sus funciones revisoras deniega la pretensión del reclamante en virtud de hechos distintos a los considerados por el órgano de aplicación de los tributos coloca al contribuyente en una indefensible procesal, al impedirle alegar sobre la misma, perdiendo una instancia revisora y obligándole a alegar por primera vez, ya en alzada, contra la cuestión nueva.

No le es, por tanto, desconocida a este Tribunal la cuestión anterior referida a los límites a la facultad revisora, pero entiende que no concurren tales circunstancias en el caso que nos ocupa.

(...)

En primer lugar, quiere señalar este Tribunal que no se ha producido una conculcación del principio de interdicción de la *reformatio in peius*, toda vez que la situación del reclamante se ha mantenido conforme a lo resuelto por la Administración, al haberse desestimado sus alegaciones en cuanto a los periodos del ejercicio 2009 y 2010.

(...)

De este modo, el Tribunal de instancia no apunta de forma expresa a la conclusión alcanzada por el recurrente. Dado que no realiza de forma expresa nin-

guna matización acerca de lo resuelto por la Administración, la regularización se mantiene en la línea que esta estableció y que es congruente, además, con lo previsto en la normativa que resultaba aplicable en el momento a que se refiere la regularización, esto es, no se llevó a cabo la renuncia a la exención con los requisitos formales exigidos y, pese a admitir formalmente la renuncia, con base en las matizaciones que al respecto ha establecido la jurisprudencia, la misma no sería admisible conforme al criterio del destino previsible del bien adquirido. Por lo tanto, las cuotas soportadas fueron indebidamente repercutidas, no procediendo así la deducción de las mismas.

Concluye este Tribunal que de la resolución del Tribunal de instancia no se desprende la improcedencia del derecho a la devolución de ingresos indebidos al que alude el recurrente, teniendo en cuenta además, que el propio Tribunal de instancia se refiere a esta cuestión en su fundamento de derecho sexto en que señala su incompetencia para la tramitación de la rectificación de autoliquidaciones por corresponder esta a los órganos de gestión tributaria.

QUINTO.- Por último, y en cuanto a la pretensión del interesado de reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos (...), para el reconocimiento del derecho a la devolución del ingreso indebido que se pretende habría de instarse un procedimiento de rectificación de autoliquidación (...).

El supuesto que se plantea en el presente procedimiento es aquel en que no se admite la deducibilidad de la cuota del IVA repercutido, porque dicha repercusión fue indebida. La no deducibilidad de las cuotas indebidamente repercutidas es una cuestión pacífica apoyada tanto por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE en adelante), según se señala en sentencias de 13 de diciembre de 1989, asunto C-342/87, 31 de marzo de 2013, asunto C-642/11, ó 26 de abril de 2017, asunto C-564/15, como del Tribunal Supremo, en sentencia de 5 de junio de 2014.

Ahora bien, como hemos señalado anteriormente, el supuesto anterior abre la posibilidad de solicitar, por parte del indebidamente repercutido, la devolución de ingresos indebidos, cuyo reconocimiento procede una vez se haya comprobado, por parte de los órganos competentes, los requisitos exigidos para ello.

En este contexto conviene recordar que este Tribunal ha establecido criterio reiterado en relación con la procedencia del reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos en aplicación del principio de regularización íntegra. En este sentido se pronuncian, entre otras, las resoluciones de 19 de febrero de 2015 (RG 00/03545/2011), 14 de diciembre de 2017 (RG 00/03516/2014), 29 de noviembre de 2018 (RG 00/19088/2015) y, más recientemente, las resoluciones de 25 de junio de 2019 (RG 00/1972/2017) y de 15 de julio de 2019 (RG 00/5359/2016). Así, en la primera de todas ellas, este Tribunal afirmó:

De acuerdo con esta jurisprudencia del Tribunal Supremo, en los casos en que el adquirente hubiera deducido el importe de las cuotas de IVA de forma indebida (bien porque las cuotas fueron repercutidas improcedentemente porque la operación debía tributar por el concepto Transmisiones Patrimoniales Onerosas, bien porque el sujeto pasivo destinatario de la operación no era aquel

que se había deducido las cuotas sino la comunidad o entidad sin personalidad jurídica en la que quedaba integrado aquel, siendo por tanto esta comunidad o entidad el sujeto pasivo destinatario de la operación) y se vea sometido a una actuación inspectora de regularización, la Inspección no puede limitarse a no admitir la deducción de las cuotas indebidamente repercutidas, y practicar liquidación para que el obligado tributario que está siendo objeto de comprobación que fue destinatario de la repercusión de las cuotas del impuesto ingrese de nuevo dichas cuotas indebidamente deducidas e intereses de demora y posteriormente, restablecida la situación, instar la devolución del ingreso indebido, sino que la Administración tributaria debe adoptar la solución más favorable para el interesado, que evite una duplicidad impositiva y el consiguiente enriquecimiento por parte de la Administración, debiendo efectuar las actuaciones de comprobación necesarias para determinar si efectivamente tiene derecho a la devolución de las cuotas indebidamente repercutidas, regularizando de forma íntegra la situación del reclamante con respecto al IVA, garantizando así la neutralidad del impuesto.

(...)

No consta en el acuerdo impugnado pronunciamiento alguno en cuanto al derecho a la devolución a favor del obligado tributario comprobado de las cuotas indebidamente repercutidas, por lo que de acuerdo con la jurisprudencia y los criterios establecidos por el Tribunal Supremo, la solución adoptada por la Administración tributaria es contraria al principio de proporcionalidad y neutralidad del IVA. Esto es, si bien es correcta la regularización de la oficina gestora en cuanto que el adquirente no podía deducir las cuotas, en realidad soportó la repercusión, por lo que practicar liquidación para que ingrese de nuevo las cuotas indebidamente deducidas más los intereses de demora (...), no puede considerarse razonable por los graves perjuicios que se ocasionan al obligado tributario objeto de comprobación tributaria y conduce a una situación totalmente injusta, con el consiguiente perjuicio para el destinatario adquirente del bien, en cuanto comporta una doble tributación por unas mismas operaciones que sólo puede ser reparada si al final se consigue la devolución del IVA.

La Oficina gestora, ante la conclusión de la exención del IVA, y la sujeción de la operación al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Determinados (concepto Transmisiones Patrimoniales Onerosas); examinado este supuesto que reúne las mismas condiciones de aquellos que han sido examinados por la jurisprudencia del Tribunal Supremo citada anteriormente, debió, además de determinar la inexistencia del derecho a la deducción de las cuotas soportadas, reflejar la improcedencia de la repercusión de las cuotas de IVA, y acordar si efectivamente el reclamante tiene derecho a la devolución del IVA indebidamente repercutido, regularizando así la situación con respecto al IVA, por lo que, al no quedar acreditado en el expediente que el reclamante no tiene derecho a la devolución de las cuotas indebidamente repercutidas, se acuerda confirmar la regularización practicada, no procediendo exigibilidad de cuota alguna en la medida en que no exceda de aquella que fue soportada por el reclamante.

La doctrina señalada de este Tribunal se ha venido pronunciando en la misma línea que la jurisprudencia del Tribunal Supremo, que de forma reiterada se ha

referido al derecho a la regularización íntegra, entre otras, en sus sentencias de 3 de abril de 2008 (rec. 3914/2002), 18 de septiembre de 2013 (rec. 4498/2012), 5 de febrero de 2015 (rec. 1933/2013) y, más recientemente, sentencias de 10 y 17 de octubre de 2019 (rec. 4153/2017 y 4809/2017, respectivamente).

No obstante lo anterior, es necesario establecer matizaciones derivadas de la propia naturaleza de los procedimientos tributarios en el seno de los cuales se adoptan las decisiones que conducen a las situaciones planteadas en este supuesto.

En este sentido, y como señala la última de las sentencias del TS mencionada: «una cosa es, por un lado, determinar y, en su caso, declarar la existencia del derecho a la devolución de las cuotas y, otra distinta, delimitar el cauce procedimental para llegar a dicha conclusión». Esto es, ha de distinguirse la perspectiva sustantiva y la procedimental.

La primera, la perspectiva sustantiva es la referida de forma reiterada por la jurisprudencia del TS y acogida por la doctrina de este Tribunal, según lo señalado anteriormente.

Por su parte, la vertiente procedimental ha sido abordada sucintamente por el Tribunal Supremo en las mencionadas sentencias de 10 y 17 de octubre de 2019. Señala la primera de ellas, recaída en el recurso 4153/2017, lo siguiente:

SÉPTIMO.- La devolución de tributos indebidos en el caso de tributos para los cuales exista una obligación legal de repercusión.

Ambas partes fundamentan, principalmente, sus posturas en una visión contrapuesta del principio de íntegra regularización.

Por un lado, el recurrente defiende que, en unidad de acto, procedía en el procedimiento de inspección acordar la devolución de las cuotas indebidamente soportadas.

Por otro lado, la Administración entiende que la operatividad de ese principio ha sido reconocida jurisprudencialmente para otros supuestos, apuntando, además, que no cabe su aplicación a los efectos pretendidos en situaciones de fraude o abuso.

Sin perjuicio del principio de íntegra regularización, cuya virtualidad en el seno del procedimiento inspector se analizará en el siguiente fundamento de derecho, conviene poner de manifiesto que, a partir de la lectura conjunta del artículo 14.3 con relación al artículo 14.1 c) del Reglamento de revisión en vía administrativa, el derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos se confiere –por lo que aquí importa– a la persona o entidad que haya soportado la repercusión cuando el ingreso indebido se refiera a tributos para los cuales exista una obligación legal de repercusión.

Pues bien, de conformidad con el artículo 14.3 del Reglamento de revisión en vía administrativa, ese derecho a la devolución de ingresos indebidos podrá solicitarse por el obligado tributario que soportó la repercusión indebidamente, ins-

tando la rectificación de la autoliquidación mediante la que se hubiese realizado el ingreso indebido.

En estos casos específicos, el artículo 14.3 del Reglamento 2005 conecta con la previsión del artículo 120.3 LGT que habilita al obligado tributario que considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, a instar la rectificación de la autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que reglamentariamente se establezca; y con el artículo 221.4 LGT en cuya virtud, cuando un obligado tributario considere que la presentación de una autoliquidación ha dado lugar a un ingreso indebido, podrá instar la rectificación de la autoliquidación de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del art. 120 de la LGT.

Ahora bien, estos preceptos se refieren a procedimientos específicos, en virtud de los cuales un obligado tributario insta la devolución de los ingresos indebidos, específicamente, de las cuotas indebidamente repercutidas.

Sin embargo, el escenario en el que nos encontramos es aquí otro distinto, pues existe ya un procedimiento de inspección cuyo objeto versa, precisamente, sobre la improcedencia de tributar por IVA y, por ende, de repercutir cuotas, de soportar la repercusión y, en definitiva –si se considera que concurren los requisitos anteriormente referidos del artículo 14 del reglamento de 2005–, de obtener la devolución de dichas cuotas.

Por tanto, no cabe mantener aquí la procedencia de acudir a un eventual procedimiento autónomo (específico de devolución) cuando de manera nuclear y principal, las cuestiones a solventar no son sino una consecuencia directa e inmediata de lo que se discutió, analizó y comprobó por la Administración en el seno del procedimiento de inspección.

(...)

El reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos requiere de la realización de comprobaciones que afectan a distinto obligado tributario de quien soportó la repercusión del tributo, siendo que las necesidades de comprobación que entraña exceden de las competencias y del alcance correspondientes al procedimiento de comprobación limitada en que se acuerde la no deducibilidad de las cuotas soportadas indebidamente repercutidas.

(...)

No existe, en el procedimiento de comprobación limitada, cauce legal que permita que el órgano actuante proceda al examen de las circunstancias y requisitos que recoge la normativa para proceder al reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos. Lo anterior ha de entenderse sin perjuicio de que la Administración, en el seno de un procedimiento distinto, enderezado a la adecuada verificación de la concurrencia de los requisitos necesarios para el reconocimiento de la devolución de ingresos indebidos, proceda al mismo. Dicho procedimiento de comprobación, que debería iniciarse de oficio, es el cauce procedimental que este Tribunal considera adecuado para la llevanza a efecto del principio de regularización única y el respeto al principio de neutralidad, de necesaria compatibilidad con la escrupulosa observancia de los límites

a los que la actuación administrativa debe sujetarse, según la configuración que, de sus procedimientos, hace el ordenamiento jurídico vigente.

En lo que a la separación, en el ámbito de la gestión tributaria, de los procedimientos de comprobación limitada y de rectificación de autoliquidaciones se refiere, el propio TJUE recoge tal solución de procedimientos independientes, a tramitar de forma separada conforme a lo señalado en la normativa procedimental interna de cada uno de los Estados Miembros.

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

José-Andrés Rozas

Universidad de Barcelona

COMENTARIO A LA SENTENCIA DEL TJUE (SALA SÉPTIMA) DE 30 DE ENERO DE 2020

José Manuel Almudí Cid

*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Complutense de Madrid (España)*

Asunto: C-156/17

Partes: Köln-Aktienfonds Deka y Staatssecretaris van Financiën

Síntesis: «Procedimiento prejudicial – Libre circulación de capitales y libertad de pagos – Restricciones – Tributación de los dividendos pagados a organismos de inversión colectiva en valores mobiliarios (OICVM) – Devolución del impuesto retenido sobre los dividendos – Requisitos – Criterios de diferenciación objetivos – Criterios favorables, por su naturaleza o de hecho, a los contribuyentes residentes»

1. Antecedentes y cuestiones planteadas

«KA Deka» es un fondo de inversión establecido en Alemania. Se trata de una institución de inversión colectiva en valores mobiliarios (OICVM), en el sentido de las Directivas 85/611 y 2009/65, de tipo abierto, cotizada en bolsa, carente de personalidad jurídica y, en cuanto a su tributación personal, exenta del impuesto sobre los beneficios en Alemania. Realiza inversiones por cuenta de los particulares. Sus acciones cotizan en la bolsa de valores alemana, pero su negociación se efectúa mediante el sistema denominado *global stream system*.

En los periodos impositivos comprendidos entre 2002/2003 y 2007/2008, «KA Deka» obtuvo dividendos distribuidos por sociedades establecidas en los Países Bajos de las que era accionista. Dichos dividendos fueron sometidos a una imposición del 15 %, retenida en la fuente por el pagador, de conformidad con lo establecido en el Convenio para evitar la Doble Imposición internacional celebrado entre Alemania y los Países Bajos. No obstante, a diferencia de los fondos de inversión establecidos en los Países Bajos que satisfacían los requisitos exigidos para ser calificados de institución de inversión colectiva, «KA Deka» no pudo obtener la devolución del impuesto retenido en Holanda.

Ante la negativa de la Hacienda de los Países Bajos a practicar la devolución solicitada, la entidad interpuso distintos recursos que dieron lugar a que el Tribunal Supremo holandés activase la cuestión prejudicial elevando las siguientes preguntas al Tribunal de Luxemburgo:

«1) ¿Se opone el artículo 56 CE (actualmente artículo 63 TFUE) a que se deniegue a un fondo de inversión establecido fuera de los Países Bajos, debido a que no está sujeto a la retención obligatoria del impuesto sobre los dividendos neerlandés, la devolución del impuesto sobre los dividendos neerlandés retenido sobre los dividendos percibidos de entidades establecidas en los Países Bajos, mientras que sí se concede tal devolución a una entidad de inversión colectiva de carácter fiscal establecida en los Países Bajos que distribuye con carácter anual, previa retención del impuesto sobre los dividendos neerlandés, los rendimientos de sus inversiones entre sus accionistas o partícipes?

2) ¿Se opone el artículo 56 CE (actualmente artículo 63 TFUE) a que se deniegue a un fondo de inversión establecido fuera de los Países Bajos, debido a que no acredita suficientemente que sus accionistas o partícipes cumplen los requisitos fijados en la normativa neerlandesa, la devolución del impuesto sobre los dividendos neerlandés retenido sobre los dividendos percibidos de entidades establecidas en los Países Bajos?

3) ¿Se opone el artículo 56 CE (actualmente artículo 63 TFUE) a que se deniegue a un fondo de inversión establecido fuera de los Países Bajos la devolución del impuesto sobre los dividendos neerlandés retenido sobre los dividendos percibidos de entidades establecidas en los Países Bajos, debido a que dicho fondo no distribuye íntegramente con carácter anual los rendimientos de sus inversiones entre sus accionistas o partícipes en el plazo de los ocho meses siguientes al cierre del ejercicio contable, aun cuando en el país en el que está establecido, en virtud de la legislación en vigor, los rendimientos de las inversiones que no hayan sido repartidos a) se consideran distribuidos o b) son gravados en la tributación personal de los accionistas o partícipes en dicho país como si esos beneficios hubieran sido distribuidos, mientras que sí se concede tal devolución a una entidad de inversión colectiva de carácter fiscal establecida en los Países Bajos que distribuye íntegramente con carácter anual, previa retención del impuesto sobre los dividendos neerlandés, los rendimientos de sus inversiones entre sus accionistas o partícipes?»

2. Fundamentos de Derecho y comentario

La normativa holandesa contemplaba la devolución de las cantidades retenidas a los fondos de inversión que cumplieran determinados requisitos, excluyendo, en todo caso, los fondos o instituciones de inversión colectiva no residentes en los Países Bajos.

A estos efectos, el Tribunal de Justicia recuerda que, si bien los Estados miembros están plenamente facultados para establecer un régimen especial que incentive la utilización de instituciones de inversión colectiva, deben ejercer su autonomía fiscal respetando las exigencias que se derivan del Derecho de la Unión, especialmente las establecidas por las disposiciones del Tratado

relativas a la libre circulación de capitales. De tal modo que dicho régimen fiscal no puede implicar una restricción a la inversión de capitales desde otros Estados, al disuadir a los sujetos establecidos fuera de los Países Bajos a realizar inversiones en entidades radicadas en dicho territorio.

La normativa holandesa vigente entre 2002 y 2006 establecían unos umbrales de participación que los titulares de acciones o de certificados de participación de un fondo no debían superar para que este pudiera ser calificado como institución de inversión colectiva con derecho a la exención en la retención de dividendos. Dichos umbrales diferían en función de que las acciones o los certificados de participación del fondo estuvieran admitidos o no a cotización oficial en la Bolsa de Ámsterdam.

Por otra parte, en virtud de la legislación nacional aplicable a partir del 1 de enero de 2007, para poder acogerse al régimen de las instituciones de inversión colectiva es necesario que las acciones o participaciones de una entidad de inversión estén admitidas a negociación en un mercado de instrumentos financieros como el regulado por la Ley sobre el Régimen de los Mercados Financieros y su Supervisión, o bien el fondo o su gestor debe disponer de una autorización o estar dispensado de ella en virtud de dicha Ley, resultando irrelevante que las acciones o participaciones en un fondo de inversión cotizasen en la Bolsa de Ámsterdam.

Pese a que la norma holandesa no distinguía directamente entre inversores residentes y no residentes, resulta evidente que los fondos de inversión cuyas acciones o participaciones no estaban admitidas a cotización oficial en la Bolsa de Ámsterdam debían cumplir unos requisitos más estrictos que los fondos de inversión cuyas acciones o participaciones cotizaban en la citada bolsa, lo que puede conducir a una injustificada quiebra del principio de libre circulación de capitales que deberá ser apreciada por el órgano jurisdiccional nacional.

También se pronuncia el Tribunal respecto a las dificultades probatorias que para la entidad no residente genera el régimen fiscal holandés. En este sentido, se advierte que, a fin de que la obtención de una ventaja fiscal no le resulte a un contribuyente no residente imposible o excesivamente difícil, no cabe exigir a este que presente justificantes que sean absolutamente conformes con la forma y el grado de precisión de los justificantes exigidos por la legislación nacional del Estado miembro que concede esa ventaja cuando los justificantes aportados por el referido contribuyente permiten a este Estado miembro comprobar de manera clara y precisa si concurren los requisitos de obtención de la ventaja fiscal en cuestión.

De este modo, no cabrá supeditar la posibilidad de obtener la devolución de la retención en la fuente al cumplimiento estricto de los requisitos exigidos por la legislación nacional, sin tener en cuenta los requisitos legales que deben observar los fondos de inversión no residentes en su Estado de establecimiento. Esto supondría reservar exclusivamente a los fondos de inversión residentes la posibilidad del disfrute de un trato favorable de los dividendos. Por consiguiente, sin perjuicio de la comprobación que efectúe el órgano jurisdiccional remitente, normalmente nada impediría a los fondos de inversión residentes cumplir todos los requisitos exigidos por la legislación de su Estado de estable-

cimiento, mientras que los fondos de inversión no residentes solo podrían cumplir los prescritos por su Estado miembro de establecimiento.

3. Fallo

1) El artículo 63 TFUE debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una normativa de un Estado miembro con arreglo a la cual se deniega a un fondo de inversión no residente, debido a que no aporta la prueba de que sus accionistas o sus partícipes satisfacen los requisitos fijados en dicha normativa, la devolución del impuesto sobre los dividendos que fue retenido sobre los dividendos percibidos de entidades establecidas en ese Estado miembro, siempre que esos requisitos no perjudiquen de hecho a los fondos de inversión no residentes y las autoridades fiscales exijan también a los fondos de inversión residentes la prueba del cumplimiento de dichos requisitos, extremo que corresponde verificar al órgano jurisdiccional remitente.

2) El artículo 63 TFUE debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa de un Estado miembro con arreglo a la cual se deniega a un fondo de inversión no residente la devolución del impuesto sobre los dividendos que tuvo que pagar en ese Estado miembro, debido a que no cumple los requisitos a los que se supedita dicha devolución, es decir, por no distribuir íntegramente con carácter anual los rendimientos de sus inversiones entre sus accionistas o partícipes en el plazo de los ocho meses siguientes al cierre del ejercicio contable, cuando en su Estado miembro de establecimiento los rendimientos de las inversiones que no hayan sido repartidos se consideren distribuidos o sean gravados en la tributación personal de los accionistas o partícipes en dicho Estado miembro como si esos beneficios hubieran sido distribuidos y, a la vista del objetivo subyacente a esos requisitos, tal fondo se halle en una situación comparable a la de un fondo residente que tenga derecho a la devolución del referido impuesto, extremo que corresponde verificar al órgano jurisdiccional remitente.

COMENTARIO A LA SENTENCIA DEL TJUE (SALA PRIMERA) DE 26 DE FEBRERO DE 2020

José Manuel Almudí Cid

*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Complutense de Madrid (España)*

Asunto: C-788/18

Partes: Stanleyparma Sas di Cantarelli Pietro & C., Stanleybet Malta Ltd y Agenzia delle Dogane e dei Monopoli UM Emilia Romagna – SOT Parma.

Síntesis: «Procedimiento prejudicial – Libre prestación de servicios – Artículo 56 TFUE – Juegos de azar – Fiscalidad – Principio de no discriminación – Impuesto único sobre las apuestas»

1. Antecedentes y cuestiones planteadas

La entidad «Stanleybet Malta» opera en Italia en el sector de la recogida de apuestas, por medio de un centro de transmisión de datos sobre la base de una relación que reviste la forma contractual del mandato. Los centros de transmisión de datos están situados en locales abiertos al público, ponen a disposición de los jugadores una conexión telemática y transmiten los datos de cada apuesta a su mandante. «Stanleybet Malta», que ejerce su actividad en Italia desde hace veinte años aproximadamente, no es titular de una concesión ni de una autorización en Italia.

En septiembre de 2016 la Administración Tributaria italiana giró una liquidación identificando como sujeto pasivo a la entidad Stanleyparma, residente en Italia y, con carácter subsidiario, a Stanleybet Malta, como obligado solidario, que ascendía a 8.422,60 euros. La Administración italiana consideró que se debía ese impuesto porque Stanleyparma ejercía, «por cuenta de terceros», una actividad de gestión de apuestas.

Por su parte, Stanleyparma Italia y Stanleybet Malta solicitaron, ante la Comisión Tributaria Provincial de Parma, la anulación de dicha liquidación, alegando que la normativa tributaria nacional introduce una restricción a la libre prestación de servicios.

En estas circunstancias, el Tribunal italiano planteó las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Deben interpretarse los artículos 56 TFUE, 57 TFUE y 52 TFUE, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia en materia de juegos de azar y apuestas y, en particular, las sentencias [de 6 de noviembre de 2003, Gambelli y otros (C-243/01, EU:C:2003:597), de 6 de marzo de 2007, Placanica y otros (C-338/04, C-359/04 y C-360/04, EU:C:2007:133), de 16 de febrero de 2012, Costa y Cifone (C-72/10 y C-77/10, EU:C:2012:80), y de 28 de enero de 2016, Laezza (C-375/14, EU:C:2016:60),] en materia de discriminación fiscal, en particular, las sentencias [de 13 de noviembre de 2003, Lindman (C-42/02, EU:C:2003:613), de 6 de octubre de 2009, Comisión/España (C-153/08, EU:C:2009:618), y de 22 de octubre de 2014, Blanco y Fabretti (C-344/13 y C-367/13, EU:C:2014:2311)], así como los principios de igualdad de trato y de no discriminación en el Derecho de la Unión, a la luz también de la sentencia de la Corte costituzionale (Tribunal Constitucional) de 23 de enero de 2018, en el sentido de que se oponen a una normativa nacional, como la normativa italiana en cuestión, que establece la sujeción al impuesto único [...] de los intermediarios nacionales que transmiten datos de juego por cuenta de operadores de apuestas establecidos en otro Estado miembro de la Unión Europea, en particular de aquellos que tengan las características de [Stanleybet Malta] y, con carácter subsidiario, de los propios operadores de apuestas, solidariamente con sus intermediarios nacionales?

2) ¿Deben interpretarse los artículos 56 TFUE, 57 TFUE y 52 TFUE, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia en materia de juegos de azar y apuestas y, en particular, las sentencias [de 6 de noviembre de 2003, Gambelli y otros (C-243/01, EU:C:2003:597), de 6 de marzo de 2007, Placanica y otros (C-338/04, C-359/04 y C-360/04, EU:C:2007:133), de 16 de febrero de 2012, Costa y Cifone (C-72/10 y C-77/10, EU:C:2012:80), y de 28 de enero de 2016, Laezza (C-375/14, EU:C:2016:60),] en materia de discriminación fiscal, en particular, las sentencias [de 13 de noviembre de 2003, Lindman (C-42/02, EU:C:2003:613), de 6 de octubre de 2009, Comisión/España (C-153/08, EU:C:2009:618), y de 22 de octubre de 2014, Blanco y Fabretti (C-344/13 y C-367/13, EU:C:2014:2311)], así como los principios de igualdad de trato y de no discriminación en el Derecho de la Unión, a la luz también de la sentencia de la Corte costituzionale (Tribunal Constitucional) de 23 de enero de 2018, en el sentido de que se oponen a una normativa nacional, como la normativa italiana objeto del presente asunto, que establece la sujeción al impuesto único [...] solamente respecto a los intermediarios nacionales que transmiten datos de juego por cuenta de operadores de apuestas establecidos en otro Estado miembro de la Unión Europea [...], en particular de aquellos que tengan las características de [Stanleybet Malta], y no respecto a los intermediarios nacionales que transmiten datos de juego por cuenta de operadores de apuestas titulares de concesiones del Estado, que sin embargo ejercen la misma actividad?

3) ¿Se oponen los artículos 52 TFUE y 56 TFUE y siguientes, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia en materia de juegos de azar y apuestas, y los principios de igualdad de trato y de no discriminación, a la luz también de la sentencia de la Corte costituzionale (Tribunal Constitucional) de 23 de enero de 2018, a una normativa nacional, como la normativa italiana en cuestión, que, en virtud del artículo 1, apartado 644, letra g), de la Ley n.º 190/2014, obliga a los intermediarios nacionales que transmiten datos de juego por cuenta de operadores de

apuestas establecidos en otro Estado miembro de la Unión Europea, que tengan, en particular, las características de [Stanleybet Malta], y, con carácter subsidiario, a los propios operadores de apuestas, solidariamente con sus intermediarios nacionales, a abonar el impuesto único [...] sobre una base imponible a tanto alzado igual al triple del promedio de apuestas recogidas en la provincia en la que se encuentre el establecimiento o el punto de recogida, obtenida a partir de los datos consignados en el totalizador nacional respecto al período impositivo anterior al de referencia?»

2. Fundamentos de Derecho y comentario

La cuestión fundamental sobre la que debía pronunciarse el Tribunal de Justicia en este asunto es si el artículo 56 TFUE, relativo a la libre de prestación de servicios, se opone a una normativa de un Estado miembro que sujeta a un impuesto sobre las apuestas a los centros de transmisión de datos establecidos en ese Estado miembro y, con carácter solidario, a los operadores de apuestas, sus mandantes, establecidos en otro Estado miembro.

Según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo, la libre prestación de servicios establecida en el artículo 56 TFUE no solo exige eliminar toda discriminación en perjuicio del prestador de servicios establecido en otro Estado miembro por razón de su nacionalidad, sino suprimir también cualquier restricción, aunque se aplique indistintamente a los prestadores de servicios nacionales y a los de los demás Estados miembros, cuando pueda prohibir, obstaculizar o hacer menos interesantes las actividades del prestador establecido en otro Estado miembro, en el que presta legalmente servicios análogos. Asimismo, en pronunciamientos previos, el Tribunal ya había avalado el sistema de concesiones en el sector de los juegos de azar, por estimar que constituyen un mecanismo eficaz para controlar a los operadores que actúan en este sector al objeto de evitar la explotación de tales actividades con fines delictivos o fraudulentos.

El impuesto cuestionado resultaba de aplicación a todos los operadores que gestionan apuestas recogidas en territorio italiano, sin efectuar distinción en función del lugar de establecimiento de esos operadores, de modo que su aplicación a «Stanleybet Malta» no puede considerarse discriminatoria, habida cuenta que no estaba previsto un régimen tributario distinto en función de que la prestación de servicios se lleve a cabo en Italia o en otros Estados miembros.

A estos efectos, recuerda el Tribunal de Luxemburgo que el hecho de que pueda generarse una doble imposición al solaparse la tributación exigida en Italia en virtud de este impuesto y la aplicada en Malta, no plantea problemas con el Derecho originario. Los Estados miembros no tienen la obligación de adaptar su propio sistema tributario a los diferentes sistemas de tributación de los demás Estados miembros para eliminar, en particular, la doble imposición que deriva del ejercicio paralelo por dichos Estados de sus competencias fiscales.

3. **Fallo**

El artículo 56 TFUE debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una normativa de un Estado miembro que grava con un impuesto sobre las apuestas a los centros de transmisión de datos establecidos en ese Estado miembro y, con carácter solidario y subsidiario, a los operadores de apuestas, sus mandantes, establecidos en otro Estado miembro, y ello con independencia del lugar del domicilio de esos operadores y de la inexistencia de concesión para la organización de las apuestas.

COMENTARIO A LA SENTENCIA DEL TJUE (GRAN SALA) DE 3 DE MARZO DE 2020

José Manuel Almudí Cid

*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Complutense de Madrid (España)*

Asunto: C-323/18

Partes: Tesco-Global Áruházak Zrt y Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adózók Adóigazgatósága

Síntesis: «Procedimiento prejudicial – Libertad de establecimiento – Impuesto sobre el volumen de negocios en el sector del comercio al por menor en establecimientos comerciales – Impuesto progresivo que afecta en mayor medida a las empresas propiedad de personas físicas o jurídicas de otros Estados miembros que a las empresas nacionales – Tramos del impuesto progresivo aplicables a todos los sujetos pasivos – Neutralidad del importe del volumen de negocios como criterio de distinción – Capacidad contributiva de los sujetos pasivos – Ayudas de Estado»

1. Antecedentes y cuestiones planteadas

«Tesco» es una sociedad mercantil húngara que ejerce la actividad de comercio tanto al por mayor como al por menor en establecimientos comerciales. Forma parte de un grupo con domicilio social en el Reino Unido y fue la cadena de comercio al por menor con el mayor volumen de negocios en el mercado húngaro durante el período comprendido entre el 1 de marzo de 2010 y el 28 de febrero de 2013.

La sociedad fue objeto de una inspección fiscal por parte de la Administración Tributaria húngara que abarcó la totalidad de los impuestos y las subvenciones públicas recibidas en relación con dicho período. A raíz de las actuaciones de comprobación, la Administración dictó una liquidación por importe de 13.931.233 euros, impuso una sanción tributaria por importe 2.626.260 euros y liquidó intereses de demora por importe de 2.875.889 euros.

«Tesco» recurrió dicha liquidación y sanción ante el Tribunal de lo Contencioso-Administrativo y de lo Social de Budapest. A su juicio, el tributo exigido

por la Administración húngara vulnera la libertad de establecimiento, la libre prestación de servicios y la libre circulación de capitales. Además, considera que la configuración de dicho tributo vulnera el principio de igualdad, constituye una ayuda estatal prohibida y, asimismo, es contraria al artículo 401 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido.

En estas circunstancias, el Tribunal húngaro decidió plantear las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Es compatible con las disposiciones del Tratado FUE que regulan los principios de prohibición de la discriminación (artículos 18 TFUE y 26 TFUE), de libertad de establecimiento (artículo 49 TFUE), de igualdad de trato (artículo 54 TFUE), de igualdad de las participaciones financieras en el capital de las sociedades definidas en el artículo 54 TFUE (artículo 55 TFUE), de libre prestación de servicios (artículo 56 TFUE), de libre circulación de capitales (artículos 63 TFUE y 65 TFUE) y de igualdad en la imposición de tributos a las empresas (artículo 110 TFUE) el hecho de que los sujetos pasivos de titularidad extranjera que explotan varios establecimientos comerciales a través de una sola sociedad mercantil y que ejercen la actividad de comercio al por menor en establecimientos comerciales deban pagar efectivamente el impuesto específico correspondiente al tramo superior de un tipo impositivo marcadamente progresivo, mientras que los sujetos pasivos de titularidad nacional que operan en régimen de franquicia bajo una única enseña —a través de establecimientos comerciales que generalmente constituyen sociedades mercantiles independientes— están incluidos de hecho en el tramo exento o se les aplica uno de los tipos impositivos inferiores siguientes a dicho tramo, de manera que la proporción entre el impuesto pagado por las sociedades de titularidad extranjera y la recaudación tributaria total derivada del impuesto específico es sustancialmente mayor que en el caso de los sujetos pasivos de titularidad nacional?

2) ¿Es compatible con las disposiciones del Tratado FUE que regulan el principio de prohibición de ayudas estatales (artículo 107 TFUE, apartado 1) el hecho de que los sujetos pasivos que explotan varios establecimientos comerciales a través de una sola sociedad mercantil y que ejercen la actividad de comercio al por menor en establecimientos comerciales deban pagar efectivamente el impuesto específico correspondiente al tramo superior de un tipo impositivo marcadamente progresivo, mientras que los sujetos pasivos de titularidad nacional que son competidores directos suyos y que operan en régimen de franquicia bajo una única enseña —a través de establecimientos comerciales que generalmente constituyen sociedades mercantiles independientes— están incluidos de hecho en el tramo exento o se les aplica uno de los tipos impositivos inferiores siguientes a dicho tramo, de manera que la proporción entre el impuesto pagado por las sociedades de titularidad extranjera y la recaudación tributaria total derivada del impuesto específico es sustancialmente mayor que en el caso de los sujetos pasivos de titularidad nacional?

3) ¿Deben interpretarse los artículos 107 TFUE y 108 TFUE, apartado 3, en el sentido de que sus efectos se extienden a una medida fiscal que presenta una relación orgánica con una exención fiscal (constitutiva de una ayuda estatal) financiada mediante la recaudación tributaria generada con la medida fiscal, por cuanto el legislador ha alcanzado el importe de los ingresos presupuestarios

previstos, que fueron fijados antes de la introducción del impuesto específico sobre el comercio al por menor (en función del volumen de negocios de los operadores del mercado), mediante la aplicación de un tipo impositivo progresivo en función del volumen de negocios, y no mediante la introducción de un tipo impositivo general, de manera que la normativa pretende deliberadamente conceder una exención fiscal a una parte de los operadores del mercado?

4) ¿Es compatible con el principio de equivalencia procesal y con los principios de efectividad y primacía del Derecho de la Unión una práctica de los órganos del Estado miembro encargados de aplicar el Derecho con arreglo a la cual, en las inspecciones tributarias incoadas de oficio o en los procedimientos judiciales subsiguientes —a pesar del principio de efectividad y de la obligación de no aplicar la norma de Derecho nacional incompatible—, no es posible presentar una solicitud de devolución del impuesto declarado con arreglo a una norma nacional en materia tributaria contraria al Derecho de la Unión, por el motivo de que la Administración tributaria o el órgano jurisdiccional solo examinan la incompatibilidad con el Derecho de la Unión en procedimientos específicos iniciados a instancia de parte que puedan incoarse con anterioridad al procedimiento de oficio, mientras que, en lo que se refiere al impuesto que se ha declarado de manera contraria al Derecho nacional, nada impide presentar la solicitud de devolución en un procedimiento ante la Administración tributaria o ante un órgano jurisdiccional?»

2. Fundamentos de Derecho y comentario

La primera cuestión que aborda el pronunciamiento analizado está relacionada con el argumento empleado por la parte recurrente relacionado con la posible existencia de una ayuda de Estado que favorecería las entidades de capital nacional, al quedar estas excluidas de la aplicación del tributo a raíz de su menor volumen de facturación. No obstante, siguiendo el razonamiento de la Abogada General Kokkot, el Tribunal de Justicia descarta la existencia de una ayuda de Estado en el presente supuesto, al considerar que el tributo soportado por Tesco no se destina específicamente a financiar y favorecer a una categoría particular de sujetos pasivos. A juicio del Tribunal, incluso suponiendo que la exoneración del tributo del que disfrutaban determinados sujetos pasivos constituye una ayuda de Estado, no existe ningún vínculo de carácter obligatorio entre dicho impuesto y la medida de exención.

Despejada la incógnita relativa a la posible existencia de una ayuda de Estado que favorecería a las sociedades de capital húngaro, que contaban con una cifra de negocio inferior a las multinacionales que resultaban gravadas por el impuesto de referencia, el Tribunal de Luxemburgo analiza si la normativa tributaria en cuestión, configurada en términos progresivos, podría resultar contraria a la libertad de establecimiento consagrada por el Derecho originario. A estos efectos, no puede perderse de vista que la libertad de establecimiento proscribía no solo discriminaciones manifiestas, basadas en el domicilio social de las sociedades, sino también cualquier forma de discriminación encubierta que, aplicando otros criterios de diferenciación, conduzca de hecho al mismo resultado.

En este sentido, el Tribunal de Justicia había declarado en el caso ANGED (C-236/16 y C-237-16), relativo a los impuestos exigidos por distintas Comunidades Autónomas españolas a grandes establecimientos comerciales, que una exacción obligatoria que establece un criterio de diferenciación aparentemente objetivo pero que perjudica, en la mayor parte de los casos, en vista de sus características, a las sociedades que tienen su domicilio social en otros Estados miembros y que se hallan en una situación comparable a aquellas que tienen su domicilio social en el Estado miembro de tributación supone una discriminación indirecta basada en el lugar del domicilio social de las sociedades, prohibida por los artículos 49 TFUE y 54 TFUE.

Dados estos antecedentes, el pronunciamiento objeto del presente comentario, resulta especial relevancia, toda vez que, en el supuesto húngaro, a diferencia de lo que acontecía en los procedimientos relativos a los impuestos autonómicos sobre grandes establecimientos comerciales, resultaba indiscutido que las entidades gravadas era fundamentalmente entidades multinacionales que operaban en territorio húngaro.

A estos efectos, resulta necesario precisar que la Ley húngara relativa al impuesto específico que grava determinados sectores no establece ninguna distinción entre empresas en función de la ubicación de su domicilio social. De hecho, todas las empresas que operan en Hungría en el sector del comercio al por menor en establecimientos comerciales están sujetas a este impuesto, y los respectivos tipos impositivos aplicables a los diferentes tramos de volumen de negocios definidos por dicha Ley se aplican a todas ellas. De donde se deduce que la normativa húngara en cuestión no establece ninguna discriminación directa.

En virtud de lo anterior, en contra de la propuesta de la Comisión, el Tribunal de Justicia considera que no existe una discriminación contraria al Derecho originario de la Unión Europea puesto que, en el estado actual de armonización del Derecho tributario de la Unión Europea, los Estados miembros tienen libertad para establecer el sistema de imposición que consideren más adecuado. De donde se deriva que el establecimiento de una imposición progresiva se encuadra en la facultad de apreciación de cada Estado miembro, lo que determina que, por mucho que las empresas de capital foráneo puedan verse afectadas en mayor medida por la progresividad, *a priori*, es perfectamente factible que se acuda a esta configuración del tributo.

3. Fallo

Los artículos 49 TFUE y 54 TFUE deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a la normativa de un Estado miembro que establece un impuesto de carácter marcadamente progresivo sobre el volumen de negocios cuya carga efectiva recae principalmente en empresas controladas directa o indirectamente por nacionales de otros Estados miembros o por sociedades que tienen su domicilio social en otro Estado miembro debido a que estas empresas realizan los mayores volúmenes de negocios en el mercado de que se trate.

COMENTARIO A LA SENTENCIA DEL TJUE (SALA SÉPTIMA) DE 30 DE ENERO DE 2020

José Manuel Almudí Cid

*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Complutense de Madrid (España)*

Asunto: C-211/18

Partes: Idealmed III – Serviços de Saúde SA y Autoridade Tributária e Aduaneira.

Síntesis: « Procedimiento prejudicial – Fiscalidad – Impuesto sobre el valor añadido (IVA) – Directiva 2006/112/CE – Artículo 132, apartado 1, letra b) – Exenciones – Hospitalización y asistencia sanitaria – Establecimientos hospitalarios – Servicios prestados en condiciones sociales comparables a las que rigen para entidades de Derecho público – Artículos 377 y 391 – Excepciones – Facultad de optar por la tributación – Mantenimiento de la tributación – Modificación de las condiciones de ejercicio de la actividad»

1. Antecedentes y cuestiones planteadas

«Idealmed» es una sociedad que gestiona y explota, con fines lucrativos, cinco establecimientos sanitarios en los que se prestan servicios médicos, de enfermería, de diagnóstico, de análisis clínicos y de fisioterapia. En su declaración de inicio de actividad, presentada el 6 de enero de 2012, esta sociedad manifestó su voluntad de optar por el régimen general de tributación del IVA. A partir de septiembre de 2012, «Idealmed» celebró acuerdos y convenios con las autoridades públicas, que preveían la prestación de servicios de asistencia sanitaria a precios establecidos de antemano.

Durante una inspección, la Administración Tributaria portuguesa constató que entre el mes abril de 2014 y el mes de junio de 2016 una gran parte de la actividad sanitaria de «Idealmed» se llevó a cabo en el marco de estos acuerdos y convenios. Dicha Administración dedujo de ello que esta actividad debería haber estado exenta de IVA, sin que «Idealmed» pudiera renunciar a disfrutar de tal exención, y que, por lo tanto, esa sociedad había deducido indebidamente el IVA soportado en el ejercicio de la referida actividad. A raíz de esta inspección, la Administración Tributaria y Aduanera adoptó una resolución exigió

a la empresa el pago de 2.009.944,90 euros en concepto de IVA deducido indebidamente, más los intereses correspondientes.

La mercantil impugnó la mencionada liquidación acudiendo a la vía arbitral, admitida en Portugal para la resolución de controversias tributarias. En el marco de este procedimiento, el Tribunal Arbitral Tributario portugués elevó al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Se opone el artículo 132, apartado 1, letra b), de la Directiva [2006/112] a que se considere que un establecimiento hospitalario perteneciente a una sociedad mercantil de Derecho privado que ha celebrado convenios para la prestación de servicios de asistencia sanitaria con el Estado y con personas jurídicas de Derecho público pasa a actuar en condiciones sociales comparables a las que rigen para las entidades de Derecho público indicadas en dicha norma, cuando se cumplan los siguientes requisitos:

- más del 54,5 % de la facturación, incluidas las cantidades facturadas a los correspondientes usuarios beneficiarios, se realiza con organismos del Estado y mutualidades administrativas, a los precios fijados en los acuerdos y convenios celebrados con ellos;

- más del 69 % de los usuarios son beneficiarios de mutualidades administrativas o se benefician de servicios prestados en el marco de convenios celebrados con organismos del Estado;

- más del 71 % de los actos médicos se efectúan al amparo de convenios celebrados con mutualidades administrativas y con organismos del Estado; y

- la actividad desarrollada es de importante interés público general?

2) Habida cuenta de que, de conformidad con el artículo 377 de la Directiva [2006/112], Portugal ha optado por mantener exentas del IVA las operaciones realizadas por los establecimientos hospitalarios no mencionados en el artículo 132, apartado 1, letra b), de dicha Directiva, de que ha concedido a tales sujetos pasivos la posibilidad de optar por la tributación de dichas operaciones con arreglo al artículo 391 de la Directiva [2006/112], siempre que mantengan el régimen de tributación durante un período mínimo de cinco años, y de que prevé que solo puedan volver a estar sujetos al régimen de exención si así lo manifiestan expresamente, ¿se opone el artículo 391 y/o los principios de protección de los derechos adquiridos y de la confianza legítima, de igualdad y de no discriminación, de neutralidad y de no distorsión de la competencia en relación con los usuarios y sujetos pasivos que sean entidades de Derecho público, a que la Autoridade Tributária e Aduaneira [(Autoridad Tributaria y Aduanera)] imponga la aplicación del régimen de exención antes de que transcurra el citado plazo, desde el momento en el que considere que el sujeto pasivo ha pasado a prestar servicios en condiciones sociales comparables a las que rigen para las entidades de Derecho público?

3) ¿Se oponen el citado artículo 391 de la Directiva [2006/112] y/o los principios antes mencionados a que una nueva ley imponga la aplicación del régimen de exención a sujetos pasivos que anteriormente hayan optado por el régimen de tributación, antes de que transcurra el referido plazo de cinco años?

4) ¿Se oponen el citado artículo 391 de la Directiva [2006/112] y/o los principios antes mencionados a una normativa según la cual el sujeto pasivo que haya optado por la aplicación del régimen de tributación porque en el momento en el que se acogió a esa opción no prestaba servicios sanitarios en condiciones sociales comparables a las que rigen para las entidades de Derecho público puede permanecer en ese régimen si pasa a prestar tales servicios en condiciones sociales comparables a las que rigen para las entidades de Derecho público?»

2. Fundamentos de Derecho y comentario

El artículo 132, apartado 1, letra b), de la Directiva 2006/112, dispone que los Estados miembros eximirán prestaciones de servicios de hospitalización y asistencia sanitaria y las demás relacionadas directamente con las mismas realizadas por entidades de Derecho público o, en condiciones sociales comparables a las que rigen para estos últimos, por establecimientos hospitalarios, centros de cuidados médicos y de diagnóstico y otros establecimientos de la misma naturaleza legalmente reconocidos.

Con el fin de valorar si los servicios sanitarios que se prestan por una entidad privada tiene lugar en condiciones comparables a las de los entes públicos, el Tribunal recuerda que las disposiciones del artículo 132, apartado 1, de la Directiva 2006/112 tienen como finalidad, en su conjunto, eximir del IVA determinadas actividades de interés general, con el fin de facilitar el acceso a determinadas prestaciones y el suministro de determinados bienes, evitando los costes adicionales que se derivarían en caso de estar sujetas al IVA.

Por lo que respecta al significado del concepto condiciones sociales comparables, la Directiva del IVA no define con precisión los aspectos de los servicios de asistencia de que se trata que deben compararse a efectos de apreciar la aplicabilidad de dicha disposición.

En este sentido, el Tribunal manifiesta que del artículo 133, párrafo primero, letra c), de la Directiva del IVA se desprende que los Estados miembros pueden supeditar la concesión a organismos distintos de los de Derecho público de las exenciones previstas, en particular, en el artículo 132, apartado 1, letras b) y g), de la misma Directiva, al cumplimiento del requisito de que dichos organismos apliquen precios autorizados por las autoridades públicas o que no sean superiores a dichos precios o, por lo que se refiere a las actividades no susceptibles de autorización de precios, unos precios inferiores a los exigidos para operaciones análogas por las empresas comerciales sujetas al IVA.

Dado que el legislador de la Unión ha hecho, del elemento relativo a la fijación de los precios de los servicios mediante un convenio celebrado con las autoridades públicas de un Estado miembro, un requisito facultativo, que los Estados miembros pueden elegir aplicar o no a la exención prevista en el artículo 132, apartado 1, letra b), de la Directiva 2006/112, la inexistencia de tal elemento no puede excluir la aplicación de dicha exención. No obstante, tal elemento sigue siendo pertinente para determinar si servicios de asistencia sanitaria de un

establecimiento hospitalario privado se prestan en condiciones sociales comparables a las que rigen para entidades de Derecho público en el sentido del artículo 132.

La modificación de la situación tributaria de «Idealmed», tras constatarse que realiza una actividad sanitaria comparable con la del sector público, no puede considerarse contraria al principio de seguridad jurídica. Declara el tribunal de Justicia que el principio de seguridad jurídica no se opone a que la Administración tributaria evalúe la situación de un sujeto pasivo que haya optado por la tributación de sus actividades ni a que, tras esa evaluación, dicha Administración practique una liquidación del IVA correspondiente a la cuota deducida por los servicios que ese sujeto pasivo prestó después de ejercer su derecho de opción, cuando llegue a la conclusión de que esos servicios están comprendidos en el ámbito de aplicación del artículo 132, apartado 1, letra b), de dicha Directiva y debieran haber quedado exentos de conformidad con esa disposición.

Como cabe observar, este pronunciamiento es perfectamente extrapolable a nuestro país de cara a la interpretación del artículo 20.Uno 2º de la Ley del IVA que declara exentas las prestaciones de servicios de hospitalización o asistencia sanitaria y las demás realizadas directamente por entidades de Derecho público o por entidades o establecimientos privados en régimen de precios autorizados o comunicados. No obstante, a nuestro juicio, dicho precepto resulta plenamente compatible con la Directiva que regula el impuesto de referencia.

3. Fallo

1) El artículo 132, apartado 1, letra b), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, debe interpretarse en el sentido de que, a efectos de determinar si los servicios de asistencia sanitaria prestados por un establecimiento hospitalario privado, que son de interés general, se prestan en condiciones sociales comparables a las que rigen para entidades de Derecho público, en el sentido de la misma disposición, las autoridades competentes de un Estado miembro pueden tomar en consideración el hecho de que esos servicios se proporcionen en virtud de convenios celebrados con autoridades públicas de ese Estado miembro, a precios fijados por esos convenios, y que el coste de tales servicios sea asumido en parte por las instituciones de seguridad social del referido Estado miembro.

2) El artículo 391 de la Directiva 2006/112, en relación con el artículo 377 de esta y con los principios de confianza legítima, seguridad jurídica y neutralidad fiscal, debe interpretarse en el sentido de que no se opone a la exención del impuesto sobre el valor añadido de los servicios de asistencia sanitaria prestados por un establecimiento hospitalario privado que entren en el ámbito de aplicación del artículo 132, apartado 1, letra b), de dicha Directiva debido a un cambio en las condiciones en las que ejerce sus actividades producido después de que hubiese optado por el régimen de tributación previsto por la legislación

nacional del Estado miembro en cuestión, que establece la obligación de que todo sujeto pasivo que se decante por tal régimen permanezca sometido a él durante un determinado período de tiempo, cuando ese período todavía no haya expirado.

COMENTARIO A LA SENTENCIA DEL TJUE, DE 21 DE ENERO DE 2020

A propósito de «lo» económico-administrativo y de cuestiones prejudiciales

José-Andrés Rozas

*Catedrático de Derecho financiero y tributario
Universidad de Barcelona (España)*

El TJUE, modificando su doctrina precedente, ha negado a los órganos de lo económico-administrativo la habilitación para presentar cuestiones de prejudicialidad, en los términos previstos en el art. 267 TUE, por entender que no concurre en los mismos la condición de «independencia», que a estos efectos es preceptiva. Al hilo de la misma conviene reflexionar sobre su historia, ámbito, organización y funcionamiento para incidir, una vez más, en la necesidad imperiosa de que se aborde con decisión una reforma en profundidad del sistema español de administración de justicia tributaria. El prestigio y calidad de los tribunales económico-administrativos no se merecen un varapalo de esta naturaleza. Se muestra imprescindible reinventarlos, transformarlos, en el marco de una reforma global que adecue el sistema de revisión tributaria español a lo que es habitual en otros sistemas equiparables, y acorde con las exigencias del Derecho de la Unión Europea.

Asunto: C-274/14 [EU:C:2020:17]

1. Los hechos

Los hechos enjuiciados por la Sentencia se remontan, nada más y nada menos, que al ejercicio 2002 cuando el BSCH adquirió el 100% de una sociedad holding alemana, AKB, con participaciones en otras sociedades establecidas en la Unión, generándose en la operación un importante fondo de comercio financiero.

A lo largo de dicho año, BSCH transmitió las participaciones de AKB a una sociedad holandesa y a otra española, ambas integradas en el grupo con el que consolidaba balances.

La AEAT regularizó, parcialmente, las deducciones practicadas por BSCH –al hilo de la amortización del referido fondo de comercio financiero– de los ejercicios 2002 y 2003, y en agosto de 2010 el Banco de Santander interpuso reclamación económico-administrativa ante el TEAC contra una de las referidas actas de Inspección.

Entre tanto, a raíz de varias preguntas presentadas en el Parlamento Europeo, y de la denuncia de un operador privado, la Comisión Europea había iniciado un procedimiento de investigación para evaluar si el régimen español de amortización fiscal del fondo de comercio financiero que se había aplicado a las operaciones referidas constituía, o no, una ayuda de Estado. En su Decisión 2011/5/CE, de 28 de octubre de 2009, lo consideró incompatible con el Derecho de la Unión; eso sí quedando excluida la obligación de recuperación, en virtud del principio de confianza legítima, para aquellas empresas que se lo hubieran aplicado con anterioridad al 21 de diciembre de 2007 –y durante todo el período de amortización– lo que cubría el caso del Banco de Santander.

A esa Decisión de la Comisión siguieron otras dos, con incidencia en el mismo régimen de amortización del fondo de comercio financiero en la adquisición de participaciones significativas en empresas extranjeras (art. 12.5 de la Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades, aplicable al caso, hoy recogido en el RDL 4/2004):

- i) La Decisión 2011/282/UE, de 12 de enero de 2011, extendió la incompatibilidad a los supuestos en los que las empresas adquiridas estuviesen establecidas fuera de la Unión;
- ii) La Decisión 2015/314/UE, de 14 de octubre de 2014, consideró también incompatible con las disposiciones de la UE la interpretación que al mencionado régimen normativo habían dado la DGT y el TEAC, ampliando a las adquisiciones indirectas el ámbito de aplicación del régimen fiscal en cuestión, en contra de la doctrina administrativa hasta entonces emitida al respecto.

El TEAC, a tenor de las Decisiones de 2011, planteó cuestión prejudicial al objeto de que el TJUE se manifestase sobre si las mismas resultaban, o no, de aplicación al caso del Banco de Santander. Entre tanto, el TGUE en dos sentencias del 7 de noviembre de 2014 (T-219/11, EU:T:2014:939; y T-399/11, EU:T:2014:938) anuló aspectos esenciales de las Decisiones del 2011 que afectaban al contenido de la cuestión prejudicial.

Así las cosas, el TEAC reformuló la cuestión, el 8 de enero de 2015, por entender que las mencionadas sentencias del TGUE afectaban al contenido de lo cuestionado, de modo que en adelante lo más relevante era entender si la anulación de los preceptos de las Decisiones del 2011 privaban de contenido a la Decisión del 2015 adoptada, por cierto, unos veinte días antes de que se dictasen las referidas sentencias.

Y en esas se estaba cuando el TJUE, el 21 de diciembre de 2016, dictó una sentencia por la que casaba las emitidas por el TGUE dos años antes (C-20/15 P y C-21/15 P, EU:C:2016:981), devolviendo los asuntos al TGUE que, aún hoy en día,

sigue deshojando la margarita sobre la nulidad, o no, de las Decisiones en danza, 2011/5, 2011/282 y 2015/314, también en entredicho en otros recursos ante el TJUE.

Así es que el TJUE, entre tanto, ha decidido abstenerse de emitir pronunciamiento alguno, adicional, sobre la discutida aplicabilidad y efectos de las Decisiones de la Comisión Europea sobre la calificación como ayudas de Estado del régimen de amortización del fondo de comercio financiero en adquisiciones significativas de empresas extranjeras, residentes o no en la Unión, su extensión a las adquisiciones indirectas y la eventual restricción de sus efectos devolutivos a los supuestos anteriores al 2007, como el del Banco de Santander, que –tal vez se olvida– es el objeto de la causa que se instruye ante el TEAC... desde el 2010.

Ha preferido declarar «que la petición de decisión prejudicial planteada por el TEAC es inadmisibile, ya que no puede calificarse a dicho organismo de "órgano jurisdiccional" a los efectos del artículo 267 TFUE» (§80). La justicia material puede seguir esperando –a los 18 años de que se cerrasen las adquisiciones– que, por ahora, seguimos entretenidos en cuestiones incidentales susceptibles de previo pronunciamiento.

2. Los fundamentos de Derecho

Hasta ahora, el TJUE venía pensando que lo económico-administrativo era una auténtica jurisdicción, con todos los requisitos para presentar cuestiones de prejudicialidad (origen legal; permanencia de sus miembros; aplicación de normas jurídicas; carácter obligatorio; independencia; proceso encaminado a la adopción de una decisión de naturaleza judicial, y procedimiento contradictorio;¹), no sin división de opiniones², y así lo consideró en dos relevantes sentencias, ambas –por cierto– con origen en el TEAR de Cataluña³.

Pues bien, como ya apuntaba el Abogado General Hogan, en sus conclusiones, y pese a que algunos comentaristas, como Ibáñez García, con indudable

1 Cfr. SSTJUE, Vaassen-Göebbels, de 30/06/1966 [61/65, EU:C:1966:39, p. 395]; Syfait y otros, de 31/05/2005 [C-53/03, EU:C:2005:333, §29], y Margarit Panicello, de 16/02/2017 [C-503/15, EU:C:2017:126, §27]. «*Whether the body is established by law, whether is permanent, whether it applies rules of law, whether its jurisdiction is compulsory, whether it is independent, whether it is called upon to give judgment in proceedings intended to lead to a decision of a judicial nature and, finally, whether its procedure is inter partes.*»

2 Ciertamente, en otras ocasiones en las que tribunales económico-administrativos –u otros órganos más o menos semejantes de otros Estados miembros– habían planteado cuestiones prejudiciales, no faltaron Abogados Generales que se mostraron contrarios a su consideración, por entender que no se reunían los requisitos exigidos al respecto por el Derecho de la UE, en particular por lo que –finalmente– se ha reconocido por el Tribunal: sus carencias en términos de independencia. Cfr., con abundantes referencias jurisprudenciales al respecto, GARCÍA ANTÓN, R. (2010): «Can the Spanish Central Tax Tribunal make a preliminary reference under Article 267 TFEU? A final tribute to Advocate General Saggio and Ruiz-Jarabo Colomer», en *EU Law Live*.

3 Cfr. SSTJUE, Gabalfrisa, de 21/03/2000 [EU:C:2000:145] y Transportes Bessora, de 27/02/2014 [EU:C:2014:108].

sentido y buena intención, hicieron votos por que no fuera así⁴, el TJUE ha sentenciado que a lo económico-administrativo le falta un hervor para ser una auténtica jurisdicción con competencia para interponer cuestiones de prejudicialidad: carece de aparente y suficiente independencia. Si el TJUE ha cambiado de criterio al respecto ha sido «habida cuenta, en particular, de jurisprudencia más reciente del Tribunal de Justicia relativa al criterio de independencia» (§55)⁵.

Y ello porque para que se pueda predicar la independencia de un órgano de resolución de recursos, a estos efectos, dice el Tribunal, se debe de «excluir toda duda legítima en el ánimo de los justiciables en lo que respecta a la impermeabilidad de dicho órgano frente a elementos externos y en lo que respecta a su neutralidad» (§63)⁶: a tenor del régimen jurídico que rige la composición del órgano, el nombramiento de sus miembros, los supuestos de abstención y recusación en caso de conflicto de intereses, y los que regulan su cese.

En definitiva, debe acreditarse la plena autonomía –sin vínculo jerárquico–, inamovilidad⁷ en su puesto, imparcialidad –como «equidistancia (...), inexistencia de cualquier interés en la solución del litigio que no sea el de la estricta aplicación de la norma jurídica» (§ 61)⁸–, y calidad de tercero en la causa, de los miembros del órgano de enjuiciamiento, «con respecto a la autoridad que haya adoptado la decisión recurrida» (§ 62)⁹.

Pues bien, nada de esto se concurre en los órganos económico-administrativos españoles que, a juicio del Tribunal, no cumplen «con la exigencia de independencia, en su aspecto interno, que caracteriza a los órganos jurisdiccionales» (§ 77), básicamente por dos razones:

- i) En primer lugar, el nombramiento de sus componentes –todos ellos funcionarios de la Administración general del Estado– se hace mediante Real Decreto (arts. 29.2 del RGRA, 520/2005) u Orden ministerial (art. 30.2 del RGRA), teniendo el Presidente del TEAC la categoría de Director general del Ministerio de Hacienda, sin que su cese esté sujeto a garantías especiales¹⁰ y «un sistema de esta índole no tiene entidad suficiente como para obstaculizar eficazmente las presiones indebidas por parte del poder ejecutivo» (§ 69)¹¹;

4 «Tribunales económico-administrativos y cuestión prejudicial europea» en ECJ Leading Cases, 20/10/2019.

5 Cfr. STJUE Associação Sindical dos Juizes Portugueses, de 27/02/2018 [c-64/16, EU:C:2018:117, §45].

6 Cfr. STJUE TDC, de 9/10/2014 [EU:C:2014:2265, §29].

7 La inamovilidad «que tiene por objeto proteger la persona de quienes tienen la misión de juzgar» (§58). Cfr. STJUE Wilson, de 19/09/2006 [C-506/04, EU:C:587, §51].

8 Cfr. STJUE Margairt Panicello, de 16/02/2017 [C-503/15, eu:c:2017:126, §38].

9 Cfr. SSTJUE Corbiau, de 30/03/1993 [C-24/92, EU:C:1993:118, §15] y TDC, de 9/10/2014 [EU:C:2014:2265, §29].

10 «La garantía de inamovilidad (...) exige que los supuestos de cese de los miembros de ese órgano (...) ofrezcan garantías superiores a las previstas por las normas generales del Derecho administrativo y del Derecho laboral» (§60) lo que, a todas luces, no sucede con los vocales de los tribunales económico-administrativos, pues «...ha quedado acreditado (...) que el régimen de separación del Presidente y los vocales del TEAC no está previsto en una normativa específica, mediante disposiciones legales expresas como las aplicables a los miembros del poder judicial» (§ 66).

11 Cfr. STJUE Syfait y otros, de 31/05/2005 [C-53/03, EU:C:2005:333, §31].

- ii) Por otra parte, la composición de la Sala especial para resolver los recursos extraordinarios de unificación de doctrina (art. 243 LGT) evidencia una «confusión entre la condición de parte y la de miembro del órgano que ha de conocer el recurso» (§ 74) y ello, pese a que la resolución del mismo no tenga efectos sustantivos sobre el objeto de la causa.

En resumen, se advierten por el Tribunal, en los tribunales económico-administrativos, unos «vínculos orgánicos y funcionales» (§ 76) con el Ministerio de Hacienda que no garantizan el que sus miembros puedan ser por completo ajenos a «presiones externas, directas o indirectas» (§68) en el desempeño de sus funciones de enjuiciamiento.

Son, pues, órganos administrativos, dependientes de la Administración general del Estado, cuyas resoluciones están sujetas a revisión judicial, propiamente dicha, ante la jurisdicción contencioso-administrativa, en el seno de la cual, por supuesto, se puede dar cauce al «mecanismo de revisión prejudicial previsto en el art. 267 TFUE» (§ 79). Lo que «no los exime de la obligación de garantizar la aplicación del Derecho de la Unión al adoptar sus resoluciones e inaplicar, en su caso, las disposiciones nacionales que resulten contrarias a las disposiciones de Derecho de la Unión dotadas de efecto directo» (§ 78).

3. Comentario crítico

Lo más relevante de esta Sentencia, como en seguida se verá, es que cierra el paso a que, en lo sucesivo, los tribunales económico-administrativos planteen cuestiones prejudiciales, lo que supone un cambio sustancial de criterio en el TJUE y da al traste con toda la normativa que al respecto regula dicha eventualidad en nuestro ordenamiento tributario vigente.

Antes de entrar en el comentario de esa cuestión, nuclear y única sobre la que —como es lógico— se extiende la sentencia, merece la pena prestar atención a tres cuestiones procesales que tiene sentido resaltar:

- i) El art. 47 CDFUE reconoce al contribuyente el derecho a que su causa sea oída «dentro de un plazo razonable»: pues bien, los hechos datan de 2002, el procedimiento de inspección se cierra en 2010, la cuestión prejudicial se plantea en 2011, se reformula en 2015 —por segunda vez, en 2017— y se desestima en 2020, retornando ahora la causa al TEAC, que tendrá que resolver sobre el fondo del asunto, lo que comporta diez años de pleito, otros diez desde los hechos, y aún no hemos superado la fase de revisión administrativa preceptiva;
- ii) Sin conocer el detalle de los trámites y plazos no es posible adivinarlo, pero, tal vez, la deuda tributaria a la que se refiere esté prescrita —o llegue a prescribir— y, sin saber si su ingreso está suspendido o se satisfizo, tampoco es posible discernir los efectos económicos de tal prescripción, o de una eventual exigencia de la deuda inicialmente liquidada, en términos de intereses de demora —en una u otra dirección— pero podrían ser más que considerables;

- iii) El núcleo de la discusión estriba —y aún está pendiente de resolver— sobre la aplicación del principio de confianza legítima a unos hechos acaecidos en 2002 a los que se aplicó una normativa cuya interpretación —por los órganos nacionales, los administrativos europeos y los jurisdiccionales— ha venido cambiando desde entonces —aún hay cuestiones *sub iudice* al respecto— y que el TEAC podría haber resuelto aplicando, directamente, el Derecho de la Unión Europea dotado de efecto directo, como es un principio derivado de los Tratados objeto de un considerable desarrollo jurisprudencial.

Entrando ya en el núcleo de la cuestión, la naturaleza de «lo» económico administrativo¹², el TJUE ha entendido que no se trata tanto de una peculiar jurisdicción especial, como de un recurso previo, y preceptivo, en vía administrativa. Y que, por lo tanto, no tiene sentido que dicha fase se prolongue en exceso mediante la presentación de cuestiones prejudiciales que, eventualmente, siempre se podrán plantear en fase contencioso-administrativa.

El TJUE, en su sentencia de 21 de enero de 2020 (Asunto C-274/14) [EU:C:2020:17] ha fulminado, pues, el art. 237.3 LGT, incorporado al texto de la LGT de 2003 en 2015¹³, para regular el planteamiento por los tribunales económico-administrativos de cuestiones prejudiciales: lo ha vaciado de contenido, y ha afirmado con rotundidad, de forma inapelable, que los órganos económico-administrativos españoles no tienen naturaleza jurisdiccional, a los efectos de su eventual legitimación para plantear cuestiones de prejudicialidad, en los términos previstos en el art. 267 TUE.

Es una buena ocasión para volver, «*ancora*», sobre la *vexata questio* del modelo español de administración de justicia tributaria, como se apuntaba, sobre la naturaleza de «lo» económico-administrativo.

En apretado resumen, durante todo nuestro siglo diecinueve —como admirablemente ha descrito un eminente estudioso de su historia, el Prof. Martín Rebollo¹⁴— la justicia administrativa basculó, alternativamente, entre el sistema de jurisdicción retenida —en el seno de la propia Administración (pasiva), aún impartida por órganos distintos a los de gestión (activa)¹⁵— y el de jurisdicción delegada, en órganos judiciales.

La justicia tributaria conservó siempre, en cambio, su carácter de jurisdicción especial retenida, en manos del Ministerio de Hacienda (de sus órganos

12 Así, con artículo indeterminado, como en el título de una magnífica monografía, con origen en una tesis doctoral defendida en la Universidad de Sevilla [SERRERA CONTRERAS, P.L. (1966): *Lo económico-administrativo: historia y ámbito*, Instituto García Oviedo] en la que su autor, Abogado del Estado con un conocimiento extraordinario del particular, volcaba todo su saber sobre la historia y ámbito de «lo» que él calificaba, y con razón, jurisdicción tributaria.

13 §46, del artículo único de la Ley núm. 34, de 26 de septiembre de 2015, por la que se reforma la Ley 58/2003, General Tributaria.

14 Cfr. MARTÍN REBOLLO, L. (1975): *El proceso de elaboración de la ley de lo contencioso-administrativo de 13 de septiembre de 1888*, IEA. Siguiendo su estela, *vid.*, también, FERNÁNDEZ TORRES, J.R. (1998): *La formación histórica de la jurisdicción contencioso-administrativa (1845-1868)*, Editorial Civitas.

15 Esta gráfica distinción entre Administración «activa» y «pasiva» se toma de NIETO, A. (1966): «Los orígenes de lo contencioso-administrativo en España», en *Revista de Administración pública*, núm. 50, p. 38.

económico-administrativos), aun cuando desde 1902 sujetas sus resoluciones a revisión por el más alto órgano de la jurisdicción contencioso-administrativa, el Tribunal Supremo¹⁶.

Desbordado el Tribunal Supremo por los efectos de la soberbia Ley de la jurisdicción contencioso-administrativa de 1956, en 1973 este modelo se desequilibró, al atribuir la revisión de las resoluciones de lo económico-administrativo a las salas de lo contencioso de las Audiencias territoriales, primero, de la Audiencia Nacional, más tarde (1977), respecto del TEAC, de los Tribunales Superiores de Justicia, al disolverse las Audiencias territoriales (1980), por cuanto a las emitidas por los TEAR, y, finalmente (1998), a los juzgados contencioso-administrativos respecto de los actos tributarios relativos a tributos locales y propios autonómicos. Manteniéndose, claro está, en la cúspide de la pirámide la casación ante el Tribunal Supremo.

Con esta modificación –muy trascendente y que, salvo para unos pocos¹⁷, fue poco menos que inadvertida– nuestro sistema de administración de justicia tributaria pasó a llevar tirantes (jurisdicción retenida en el seno de la Administración) y cinturón (jurisdicción delegada en el contencioso-administrativo). Un doble filtro complejo, desproporcionado, incongruente e insólito en términos de Derecho comparado. Desde entonces, 1973, ahí estamos.

Pues bien, a mi parecer, los tribunales económico-administrativos no se merecen el varapalo que les acaba de propinar el TJUE. Y el culpable del mismo no es el Tribunal europeo, cuyo pronunciamiento resulta impecable, sino la resistencia numantina de los responsables de la política normativa española a abordar una reforma en condiciones, a fondo, de nuestro sistema de administración de justicia tributaria.

Los tribunales económico-administrativos están integrados por profesionales de primera categoría que realizan un trabajo extraordinario en unas condiciones demasiadas veces penosas. Son imprescindibles, en nuestro modelo de sistema tributario, y desarrollan su función con unos niveles de calidad considerables y unos recursos escasos. Con toda franqueza, y sin el menor atisbo de sorna, me parece una labor admirable la que realizan; tienen una tradición, un prestigio, incontestables, y no merecen ser expuestos al escarnio público con la crudeza que lo ha hecho –insisto, arrastrado a ello por el marco normativo que les resulta aplicable– una Alta instancia judicial europea.

16 Cfr. SANTAMARÍA PASTOR, J.A. (1975): «Sobre el origen y evolución de la reclamación administrativa previa», en *Revista de Administración pública*, núm. 77, que hace mucho hincapié en el carácter históricamente «peculiar» de lo hacendístico en el entramado jurídico –tanto sustantivo como procesal y organizativo de la Administración.

17 Este cambio se percibió con agudeza y prontitud por quien con más detalle –como se ha hecho notar– había estudiado el devenir de esta jurisdicción, al afirmar, a los pocos meses del cambio legislativo que «...sobre todo padece la tarea unificadora de criterios que antes realizaba el TEAC, oscurecida ahora por esa revisión de sus criterios ante múltiples órganos, que además no son de ámbito nacional. Si estos llegan a resoluciones contradictorias la situación, de por sí mala, no puede ser más grave.» [SERRERA CONTRERAS, P.L.: (1974) «La jurisdicción y el procedimiento económico-administrativo» (s.l.), p. 235. Debo el texto de esta magnífica conferencia, sin lugar de edición, a mi buen amigo Esaú Alarcón, a quien se la hizo llegar el Presidente del TEAR de Cataluña, Xavier Suñé, con quienes he quedado, pues, en deuda].

Como se señalaba más arriba, desde 1973 la vía económico-administrativa no es sino un recurso previo administrativo, preceptivo, para acceder al recurso judicial ante la jurisdicción contencioso-administrativa. Desde esa fecha no se puede considerar más esta vía como una jurisdicción especial retenida, sino como la formalización en Derecho tributario de lo que en Derecho administrativo se conoce como el necesario «agotamiento de la vía administrativa»¹⁸.

Como tal recurso previo administrativo, lo económico-administrativo se ha de articular en su organización y procedimiento de forma proporcionada a lo que debiera de ser su función¹⁹, orientándose a mejorar la calidad del actuar de la Administración tributaria, a incentivar la conciliación con los contribuyentes y a preparar, cuando esto no sea posible, el recurso judicial. Nada más, y nada menos.

Y eso no pasa, como tantas veces se ha propuesto, también desde la AEDAF²⁰, por otorgarle carácter facultativo: no se resolvería gran cosa, al revés, el contencioso-administrativo se colapsaría inútilmente. Transita, a mi modesto entender, por reinventar «lo» económico-administrativo, aprovechando las espléndidas mimbres que lo acreditan, su experiencia y su inestimable potencialidad.

Recientemente el Profesor y Abogado Jesús Rodríguez²¹ postulaba la reconversión de las Oficinas técnicas de la AEAT para que se desarrollasen en las mismas esa fase de conciliación, también respecto de los actos emitidos por órganos de gestión, recaudación o, añadido yo, del Catastro.

El Prof. Lago Montero, Catedrático de Derecho financiero y tributario de la Universidad de Salamanca, y Magistrado suplente en el TSJ de Castilla y León, se pronuncia en una exhaustiva y documentadísima obra²² a favor de convertir los tribunales económico-administrativos en una jurisdicción tributaria con competencia, también, en materia de Haciendas autonómicas y locales.

Ese es, sin duda, el modelo imperante en Derecho comparado²³, y hacia el que han transitado otros órganos de semejantes características a nuestro económico-administrativo que han existido en otros ordenamientos tributarios – Canadá, Reino Unido, Alemania– o hacia el que se viene encaminando desde 1992 –con dificultades, sin duda– el más cercano al nuestro, el italiano²⁴.

18 Cfr. PALAO TABOADA, C. (2019): *Is the previous exhaustion of administrative procedures a necessary condition to access judicial procedures?*, EATLP, Congress 2019.

19 Cfr. MARTÍNEZ MUÑOZ, Y. (2018): «Una reflexión sobre la supeditación del recurso judicial al agotamiento previo de la vía económico-administrativa», en *Nueva Fiscalidad*, núm. 2.

20 Cfr. AEDAF (2012): *Propuesta de modificación del carácter preceptivo de la vía económico-administrativa*, Papers AEDAF, núm. 7.

21 Cfr. RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. (2020): La conveniencia de ampliar las posibilidades de conciliación en el ámbito tributario, en *El Derecho.com*, Lefebvre.

22 Cfr. LAGO MONTERO, J.M. (2018): *Litigiosidad tributaria: Estado, causas y remedios*, Thomson-Reuters/Aranzadi.

23 Cfr., por todos, para el Derecho comparado en este particular, ALONSO GONZÁLEZ, L.M. y ANDRÉS AUCEJO, E. (dirs.), (2017), *Resolución alternativa de conflictos (ADR) en Derecho tributario comparado*, Marcial Pons.

24 Cfr. AA.VV. (2019): «Giustizia tributaria e riforma del contenzioso», número monográfico de *NeΩtepa (Periodico ufficiale dell'Associazione Nazionale tributaristi italiani)*, Anno XII, núm. 1.

A mi entender, una combinación semejante es lo que se merece el sistema tributario español: la armazón de unas Oficinas de apelación –con la denominación norteamericana, o como quisieran llamarse– en las propias Administraciones tributarias –estatales, autonómicas y locales– orientadas a lograr una conciliación con el contribuyente, cuando tal cosa tuviera sentido –que es las más de las veces– o a preparar el posterior recurso judicial, en caso contrario; el despliegue de una verdadera jurisdicción contencioso-tributaria, en el seno de la contencioso-administrativa, o no, que actuase en primera instancia en tribunales creados a partir de los que en la actualidad se denominan económico-administrativos, y, en segunda instancia, por apelación, ante la Audiencia Nacional (para aquellas pretensiones que se reservase un reconfigurado TEAC, como Tribunal Central de lo Contencioso Tributario), o ante los Tribunales Superiores de Justicia, para el resto.

Este, y no otro, es probablemente el modelo de justicia tributaria en el que está pensando el TJUE al dictar su sentencia. En el que el órgano de revisión administrativa se debe de orientar a la conciliación y a filtrar con rapidez y flexibilidad el actuar de los órganos de gestión. Y no a empantanar los asuntos con la pretensión –hoy en día exigida por su normativa propia– de crear doctrina administrativa –¡hasta dotándose de una sala extraordinaria para unificación de criterio, con formato de casación en interés de ley!– y que les conduce hasta el planteamiento de cuestiones prejudiciales que se prolongan en su tramitación hasta diez interminables años.

Y el órgano de revisión judicial ha de estar indubitadamente investido de independencia –aparente y real– en todas sus dimensiones: inamovilidad de sus miembros, imparcialidad, y desvinculación orgánica y funcional del poder ejecutivo. Es para esos tribunales –que, insisto, muy bien podrían ser los económico-administrativos transformados en contencioso-tributarios– para los que está pensada la cuestión prejudicial del art. 267 TFUE, no para órganos administrativos encuadrados en el Ministerio de Hacienda, por mucha independencia funcional que de los mismos se predique y aun cuando en su estructura y funcionamiento –¡hasta en su denominación formal!– se puedan reconocer las características propias de una auténtica jurisdicción.

Hoy en día nuestro modelo de justicia tributaria, en lo que a la Hacienda estatal se refiere –y de forma similar en la autonómica y local– está sobrecargado de procesos judiciales, cada uno con sus carencias y en conjunto contradictorios. A una primera fase administrativa, obligatoria y solventada ante órganos de indudable cualificación técnica pero, se quiera o no, integrados en la estructura orgánica del Ministerio de Hacienda, sigue una segunda, estrictamente judicial, ante órganos compuestos por miembros de la carrera judicial cuya formación tributaria es, mejor o peor, sobrevenida y tardía. Ambos tribunales –los económico-administrativos y los contencioso-administrativos– se organizan y funcionan con normas procesales de corte judicial, claramente orientadas a sentar doctrina, o precedente, a «decir el Derecho», *iuris dictio*.

Pues bien, en los sistemas de Derecho comparado con sistemas de administración de la justicia tributaria mejor valorados, no es esa «hiperjudicialización» lo que abunda. Lo más habitual –con tantas variantes como países– es que antes de llegar a la vía judicial, en el propio seno de la Administración tributaria, nor-

malmente por órganos separados de los de gestión, se sustancie un trámite de apelación –breve, flexible, escasamente ritual– en el que se escuche detenidamente al contribuyente –por persona distinta de quien instruyó el procedimiento– tratando de buscar una solución, un acuerdo, la conciliación, en el absoluto respeto, naturalmente, de la ley que rige toda relación tributaria.

Cuando esto no es posible, el caso pasa a la jurisdicción –generalmente especial pero siempre vinculada al Poder judicial– que lo resuelve en una primera instancia y en una eventual apelación a la que, con finalidad nomofiláctica, puede seguir una casación.

Hacia este modelo de administración de la justicia tributaria parece que tiene sentido que se encaminase el Ordenamiento tributario español, sus Administraciones tributarias y sus Órganos judiciales.

Una reforma de esta envergadura y entidad es lo que, a mi parecer, verdaderamente se merece «lo» económico-administrativo: para reforzar su indudable prestigio, acreditar de forma incontestable su independencia y poner las bases de un sistema de administración de la justicia tributaria en España emparejado con los ordenamientos tributarios en los que funciona de forma más eficiente y justa.

No cabe duda de que son muchas y complejas las dificultades políticas, administrativas, económicas, normativas (en lo procesal y en lo sustantivo), corporativas –de todo orden– que habría que vencer para que nuestro modelo de administración de la justicia tributaria se orientase en dicha dirección. Pero sería enormemente rentable el abordarlo –tanto para los contribuyentes como para las Administraciones tributarias– y, en última instancia, un objetivo inexcusable si pretendemos disponer de un sistema tributario –de una organización de la justicia tributaria– que no vuelva a ser vapuleado por el TJUE en este sentido; un modelo acorde con las exigencias del Derecho de la UE, de los arts. 41 y 47 de la Carta de los derechos fundamentales de la Unión Europea. Eso, una vez más se ha de decir, es lo que, en justicia, se merece «lo» económico administrativo: ni más, ni menos.



Transferencia

Quejas en materia tributaria:
evolución, perspectivas y oportunidades. (Parte II)

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

QUEJAS EN MATERIA TRIBUTARIA: EVOLUCIÓN, PERSPECTIVAS Y OPORTUNIDADES. (PARTE II)¹

Jesús Rodrigo Fernández

Abogado del Estado en excedencia

Investigador independiente (España)

Resumen

Las quejas en materia tributaria existen en el Derecho español desde 1881. Son poco conocidas y, por ello, poco valoradas, como modo de defensa de los derechos de los ciudadanos. En la actualidad incluyen las que se refieren a la efectividad de los derechos de los obligados tributarios, a la calidad de los servicios de las Administraciones en el ámbito tributario y, en especial, las que se producen por la aplicación del sistema tributario. No sustituyen a los recursos administrativos, pero pueden evitarlos, colaborando a disminuir la alta litigiosidad que existe en España en materia fiscal, que es uno de sus principales problemas, que sigue pendiente de resolver.

Se estudian las Instituciones y órganos internos que las atienden a nivel de la Administración del Estado, Comunidades Autónomas y Corporaciones Locales. También se estudia la actividad del Defensor del Pueblo en materia fiscal y el grado de coordinación que existe entre las diferentes vías de presentación de quejas.

Finalmente se resumen las propuestas que se han hecho para mejorar su efectividad, su grado de aplicación y como pueden utilizarse para una mejor defensa de los derechos de los contribuyentes, mejora de la eficiencia de la Administración y defensa del interés público.

Palabras clave

Justicia tributaria, quejas, Defensor del pueblo, Consejo de defensa del contribuyente, defensores del contribuyente.

Abstract

Complaints on tax matters have existed in Spanish law since 1881. They are little known and, therefore, little valued, as a way of defending citizens' rights. At present, they include those that refer to the effectiveness of the rights of taxpayers, to the quality of the services of the Administrations in

1 Parte I en RTT Número 128 enero-marzo 2020, páginas 219 y siguientes.

the area of taxation and, especially, those that arise from the application of the tax system. They do not replace administrative appeals, but they can avoid them, helping to reduce the high level of litigation in Spain in tax matters, which is one of its main problems, and one that has yet to be resolved.

The institutions and internal bodies that deal with them are studied at the level of the State Administration, Autonomous Communities and Local Corporations. The activity of the Ombudsman in tax matters and the degree of coordination that exists between the different channels for the presentation of complaints are also studied.

Finally, it summarizes the proposals that have been made to improve their effectiveness, their degree of application and how they can be used to better defend taxpayers' rights, improve the efficiency of the Administration and defend the public interest.

Finally, the proposals that have been made to improve their effectiveness, their degree of application and how they can be used to better defend taxpayers' rights, improve the efficiency of the Administration and defend the public interest are summarized.

Keywords

Keywords: Tax justice, complaints, Ombudsman, Taxpayer Defense Council, taxpayer defenders.

SUMARIO

1. Recapitulación. Las quejas tributarias ante la Administración del Estado

1.1. Administración del Estado

1.2. El Defensor del Pueblo

2. Comunidades autónomas. Los defensores autonómicos del pueblo. Los defensores del contribuyente. Consejos Regionales de defensa del contribuyente

3. Corporaciones locales. Los defensores autonómicos del pueblo. Los defensores del contribuyente. Consejos municipales de defensa del contribuyente. Comisiones especiales de sugerencias y reclamaciones, otras quejas en materia tributaria

4. Perspectivas de las quejas. El derecho «a» la queja.

4.1. El derecho «a» la queja en materia tributaria. Oportunidades del sistema vigente

4.2. Propuestas para la reforma del sistema de quejas

Anexo I. Abreviaturas

Anexo II. Bibliografía. Partes I y II

1. Recapitulación². Las quejas tributarias ante la Administración del Estado

1.1. Administración del Estado

Una de las acepciones que tienen en el Diccionario de la RAE queja y quejar es ser una manifestación de disconformidad con algo o alguien. En las relaciones tributarias, además de la posibilidad de presentar recursos frente a los actos y actuaciones de las Administraciones tributarias, tanto en vía administrativa o jurisdiccional, siempre ha existido la posibilidad de presentar, en cualquier momento, quejas. La primera regulación de las quejas en España se produjo en el ámbito tributario, en la Ley de 31 de diciembre de 1881 que aprobó las bases para el procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas³. Las quejas podían intentarse contra la autoridad tributaria que hubiese dictado providencia en primera instancia, incluso aunque hubiese llegado a ser firme. Incluso aunque prosperase la queja no dejaba de ser firme la providencia, pero podía generar declaraciones de responsabilidad de los funcionarios que con sus actuaciones las hubieran motivado. Posteriormente, las quejas pasan al Derecho administrativo general⁴, aunque no tuvieron una aceptación generalizada, ya que las disconformidades se presentan, usualmente, a través de recursos que afecten al fondo de los actos administrativos. Es una conclusión, generalmente aceptada, que en España existe una muy elevada tasa de litigiosidad que con el paso del tiempo, y pese a los planes que se han implementado, no disminuye.

Las quejas en materia tributaria, a diferencia de las administrativas, han estado reguladas, casi permanentemente, en normas con rango de ley, desarrolladas posteriormente reglamentariamente. El artículo 106 de la LGT1963 ordenaba, como el artículo 77 de la LPA, que en todo momento podía reclamarse en queja contra los defectos de tramitación y en especial contra los que supusiesen paralización del procedimiento, infracción de los plazos señalados u omisión de trámites que pudiesen subsanarse antes de la resolución definitiva del asunto. La estimación de la queja podía dar lugar a la incoación de expediente disciplinario, si hubiera razones para ello, a la incoación de expediente disciplinario contra el funcionario responsable⁵.

La Secretaría de Estado de Hacienda, en el ámbito de los planes para disminuir el fraude fiscal y la litigiosidad, promovió estudios de derecho comparado a fin de disminuir la litigiosidad en esta materia, también existen valiosos estudios doctrinales⁶ sobre la forma de disminuir la litigiosidad tributaria y mejorar la eficiencia de la resolución de los recursos. En paralelo, se estudió la forma de mejorar la forma de recepción y resolución de las quejas de los contribuyentes y a estos efectos, se creó por Real Decreto 2458/1996, de 2 de diciembre el Con-

2 Comunicación presentada a la Sección de Derecho Tributario y Financiero de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación, el 4 de marzo de 2020, actualizada esta parte a 14 de mayo de 2020.

3 Base 16. Revista Técnica Tributaria (en adelante RTT) 128, op cit pags. 224 y ss.

4 Ley de 19 de octubre de 1889, de procedimiento administrativo general, artículo 2º base 14.

5 Este artículo no se desarrolló reglamentariamente.

6 RTT, 127 op cit pags. 89 y 90.

sejo para la Defensa del Contribuyente (en adelante CDC), entrando en funcionamiento, con buenos resultados, el 20 de enero de 1997⁷.

Una vez conocidos los resultados obtenidos por el CDC, las quejas, a diferencia de lo que sucedió en el derecho administrativo general⁸ se mantuvieron en la LGT, que en su artículo 34.2 ordena, tras exponer los derechos de los obligados tributarios, que integrado en el Ministerio de Hacienda, el CDC velará por la efectividad de los derechos de los obligados tributarios, atenderá las quejas que se produzcan por la «aplicación del sistema tributario» que realizan los órganos del Estado y efectuará las sugerencias y propuestas pertinentes, en la forma y con los efectos que reglamentariamente se determinen⁹. En el artículo 34 1 p), previamente, proclama el derecho del obligado tributario a formular quejas y sugerencias en relación con el «funcionamiento de la Administración tributaria»¹⁰.

Bajo el concepto queja tributaria se incluyen, por tanto, las disconformidades respecto a la calidad de los servicios, los defectos de forma de tramitación de los procedimientos tributarios y las quejas respecto a la aplicación del sistema tributario. Todas ellas han sido asumidas por el CDC desde 1997.

Al estudiar las quejas tributarias en la Administración del Estado debe examinarse, también, desde 1982, la labor del Defensor del Pueblo en el ámbito tributario y la coordinación que puede, y debe, existir con el CDC. En la Administración del Estado las quejas en el ámbito tributario se presentan, ante el CDC o ante el Defensor del Pueblo. El primero es un órgano interno adscrito a la Secretaría de Estado de Hacienda, el segundo una Institución externa comisionada por el Parlamento, la función que cumplen ambas, útiles y complementarias, son diferentes.

A continuación, se resume la actuación del Defensor del Pueblo en relación con las quejas en el ámbito tributario de la Administración del Estado.

1.2. El Defensor del Pueblo

El Defensor del Pueblo en España se creó *ex novo* en el artículo 54 de la CE¹¹. Las Cortes eligieron al primer Defensor del Pueblo el 28 de diciembre de 1982¹². El Defensor del Pueblo es el alto comisionado de las Cortes Generales designado por éstas para la defensa de los derechos comprendidos en el Título I de la Constitución, a cuyo efecto puede supervisar la actividad de la Adminis-

7 Se estudia en la primera parte de este artículo, RTT 128, enero-marzo de 2020.

8 Ley 30/1992. Los diferentes tipos de quejas administrativas se han ido regulando por Reales Decretos.

9 Es interesante destacar, que se mantiene expresamente la potestad reglamentaria, que se ha utilizado adecuadamente.

10 Este tipo de quejas, también, se resuelven en el ámbito tributario de la Administración del Estado por el CDC.

11 El 7 de mayo de 1981, el Boletín Oficial del Estado publicó la Ley Orgánica 3/1981 de 6 de abril, del Defensor del Pueblo.

12 D. Joaquín Ruiz Giménez Cortes.

tración, dando cuenta a las Cortes Generales. Ejerce las funciones que le encomienda la Constitución y la LO 3/1981¹³.

En su Informe a las Cortes Generales de 1983, el Defensor del Pueblo precisó que se consideraba queja, toda aquella pretensión formulada al Defensor por una persona individual o colectiva, que mostrando un interés legítimo reclama su intervención para que esclarezca un acto o una resolución de una Administración Pública, sus agentes y autoridades administrativas, así como los supuestos de actuaciones realizadas con ocasión de servicios prestados por particulares en virtud de acto administrativo habilitante, siempre que cualquiera de los hechos denunciados presuntamente vulneren el Título I de la Constitución o se desvíen de lo previsto en el artículo 103.1 de la misma¹⁴.

El Defensor del Pueblo es el alto comisionado de las Cortes Generales designado por éstas para la defensa de los derechos comprendidos en el Título I de la Constitución, a cuyo efecto podrá supervisar la actividad de la Administración, dando cuenta a las Cortes Generales. Ejercerá las funciones que le encomienda la Constitución y la LO 3/1981.

La actuación del Defensor del Pueblo, por tanto, se extiende, también, al ámbito fiscal. En su página web¹⁵ el Defensor del Pueblo informa que supervisa, en el ámbito fiscal que el cobro de los tributos y los procedimientos aplicables sean justos, su actuación se refiere tanto a la Administración del Estado, como a las demás Administraciones tributarias, principalmente, Comunidades Autónomas y Corporaciones Locales.

Por áreas de actuación, de 15.929 quejas individuales presentadas en 2018 han correspondido al área de impuestos 995, que significan el 6,25%¹⁶, en 2019 de 20.616 quejas corresponden al área de impuestos 1.031 que significan el 5%¹⁷, de ellas una ha sido de oficio y en 2019 no se han presentado solicitudes de interposición de recursos ante el Tribunal Constitucional.

El Defensor como resultado de su actuación¹⁸, que también se puede iniciar de oficio, respecto a las quejas presentadas puede formular cuatro tipos de resoluciones a las administraciones o, también, formular recursos de inconsti-

13 Conforme al artículo 9.1 de la LO3/1981 El Defensor del Pueblo puede iniciar y proseguir de oficio o a petición de parte, cualquier investigación conducente al esclarecimiento de los actos y resoluciones de la Administración pública y sus agentes, en relación con los ciudadanos, a la luz de lo dispuesto en el artículo ciento tres, uno, de la Constitución, y el respeto debido a los Derechos proclamados en su Título primero. Al aprobarse este artículo se planteó controversia, hace tiempo superada, sobre la extensión del campo de actuación del Defensor del Pueblo, puede examinarse en Carballo Martínez, Gerardo, op cit en bibliografía pags. 251 a 253.

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

15 <https://www.defensordelpueblo.es/area/impuestos/>.

16 Informe anual 2018. Actividades y actuaciones llevadas a cabo por el Defensor del Pueblo a lo largo del año 2018. Anexo A estadística completa 2018 pág. 22

17 Informe anual 2019. Actividades y actuaciones llevadas a cabo a lo largo del año 2019. Anexo A

18 Artículo 18.1 LO3/1981.

tucionalidad y recursos de amparo¹⁹, así como presentar informes monográficos. Los tipos de resoluciones²⁰ son²¹:

- a) Recomendaciones : se propone que se modifique la interpretación de una norma o incluso la creación de una nueva y tiene un alcance general.
- b) Sugerencias: se propone la modificación de una actuación concreta, que afecta únicamente a un ciudadano particular o a una comunidad concreta.
- c) Recordatorios de deberes legales: se recuerda la obligación de cumplir una exigencia legal.
- d) Advertencias, en la que comunica la existencia de una situación de hecho, o práctica, que precisa de mejora.

Junto a los diferentes tipos de resoluciones deben destacarse, también, las técnicas que utiliza para la resolución de las quejas y disconformidades que se le presentan. Gerardo Carballo, en 2008, destacó la función mediadora del Defensor del Pueblo español²².

En el ámbito tributario, desde su inicio, el Defensor del Pueblo ha atendido quejas, a través de sugerencias, en especial en referencia al IRPF e IBI, ha recibido menos quejas en relación con el Impuesto de Sociedades²³.

El Defensor del Pueblo ha tenido, y sigue teniendo, otras actuaciones relevantes en el ámbito tributario, a través de sus informes anuales, informes monográficos y recomendaciones. En su Informe de 1984, Anexo I, se estudió y se incluyeron sus conclusiones respecto a un tema clásico, siempre vigente, el alcance de los principios de legalidad y seguridad jurídica en relación con la Ley financiación de las Haciendas Locales y de la Ley 24/1983, de 21 de diciembre, de medidas urgentes de saneamiento y regulación de las Haciendas Locales

En 2012 se publicó un informe monográfico sobre la realidad catastral en España, la perspectiva del Defensor del Pueblo, que incluyó, entre otras, recomendaciones muy interesantes en relación con los procedimientos catastrales y la salvaguarda de la seguridad jurídica.

El Defensor del Pueblo también ha tenido una actuación continuada destacada en relación con el IIVTNU, cuestión que permanece vigente por la falta de una regulación en el territorio común que recoja la doctrina del Tribunal Constitucional y el Tribunal Supremo. El 27 de abril de 2015, como consecuencia de una queja²⁴, el Defensor del Pueblo remitió al Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, Secretaría de Estado de Hacienda una recomendación

19 Artículo 162.1 CE.

20 Artículo 30.1 LO3/1981.

21 La naturaleza jurídica de cada una de estas resoluciones del Defensor del Pueblo se pueden examinar en Carballo Martínez, Gerardo, op cit en bibliografía pags. 307 a 329.

22 Carballo Martínez, Gerardo, La mediación administrativa y el Defensor del Pueblo, op. cit.

23 Puede examinarse la actividad del Defensor del Pueblo en esta materia en Cava de Llano, M.^a Luisa, en la Defensa de los derechos y garantías del contribuyente por el Defensor del Pueblo, en La Justicia Tributaria y el Defensor del Contribuyente, pags. 13 a 34.

24 Queja número: 13009724

sobre la acomodación del IIVTNU a la capacidad económica de los sujetos pasivos, que fue rechazada por la Administración. La recomendación tras estudiar la situación, y a la vista de las quejas presentadas proponía:

- 1.- *Modificar los artículos 104 a 110 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, que aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, para acomodar la base imponible y liquidable del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, a la obtención de una plusvalía real.*
- 2.- *Aprobar supuestos de no sujeción al Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, para los casos en que no exista incremento en el valor del terreno, en aplicación del principio de capacidad contributiva y de la inexistencia del hecho imponible.*

Recomendación que se reiteró en marzo de 2016. El 23 de febrero de 2017 hizo público un comunicado en el que El Defensor del Pueblo acogía con satisfacción la primera sentencia del TC que afirmaba que no procedía el pago de plusvalía municipal si hay pérdidas.

Dicha Sentencia y las que la siguieron comparten el fundamento de las dos recomendaciones dirigidas en 2015 por el Defensor del Pueblo al Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas sobre este asunto. En concreto, pidió modificar los artículos 104 a 110 del Real Decreto Legislativo 2/2004, que aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, para acomodar la base imponible y liquidable del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, a la obtención de una plusvalía real.

El Legislador tenía que abordar una nueva regulación de la plusvalía municipal que se adaptase a la Sentencia del Tribunal Constitucional de 11 de mayo de 2017, en la línea con las recomendaciones del Defensor del Pueblo de modificar los artículos 104 a 110 inclusive del Real Decreto Legislativo 2/2004, que aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, para acomodar el impuesto a la existencia de una plusvalía verdadera, y respetar así el principio de capacidad económica²⁵. El Defensor del Pueblo, a la vista de estos procedimientos constitucionales, ha insistido en la reconsideración de las Recomendaciones, que fueron rechazadas en su momento.

En el territorio común se presentó una Proposición de Ley por la que se modificaba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo y otras normas tributarias, fue admitida a trámite por la Mesa de la Cámara del Congreso de los Diputados el 6 de marzo de 2018: (BO Cortes Generales Serie B, núm. 225-19 de marzo de 2018), pero por la convocatoria de elecciones decayó la Proposición de Ley y hasta el momento no consta que se haya presentado nuevo Proyecto de Ley. La queja ante el Defensor del Pueblo y su actuación serían oportunas para remediar esta situación que crea una inseguridad jurídica, por la inactividad del Gobierno y del Parlamento, tanto a los ciudadanos como a las Corporaciones

25 En Navarra se adaptó la normativa del IIVTNU mediante la Ley foral 19/2017, de 27 de diciembre. En Bizkaia mediante Decreto foral normativo 3/2017, de 20 de junio, en Gipuzkoa Decreto foral normativo 2/2017 de 28 de marzo y en Álava Decreto normativo de urgencia fiscal 3/2017 de 28 de marzo.

locales. Para remediar esta carencia, con la participación de los ciudadanos, los principales perjudicados, sería necesario utilizar el derecho de petición, diferente al derecho de queja, que desde 1993 ha sido estudiado y destacado por Isaac Ibañez.²⁶

Una vez expuesta la actuación del Defensor del Pueblo en materia tributaria se comprueba que coincide con el ámbito de actuación del CDC, aunque desde diferentes ópticas complementarias. Por ello, desde 1996, se ha destacado la necesidad de una actuación coordinada entre ambos para mejorar la eficacia de su actuación²⁷. En su informe al Proyecto de Real Decreto de 1996²⁸ el Consejo de Estado, desde el primer momento, destacó la necesidad de coordinar las distintas vías de presentación de quejas ante una misma actuación administrativa²⁹. En el RD 1676/2009³⁰ se ordena que las advertencias, recomendaciones y sugerencias hechas por el Defensor del Pueblo a la Administración Tributaria del Estado respecto o a las actuaciones a que se refiere el artículo 7.1 del RD, una vez contestadas por los órganos competentes, serán remitidas al CDC para su conocimiento. Esta solución es insuficiente y debería adoptarse una solución con informes previos antes de resolver que permitiera mejorar, por una mejor información especializada, la eficiencia tanto del Defensor del Pueblo como del CDC.

La situación que se ha descrito en la Administración del Estado es análoga a la que ha existido desde 1997, tanto en las Comunidades Autónomas como en las Corporaciones locales, que se resumen, a continuación.

2. Comunidades autónomas. Los defensores autonómicos del pueblo. Los defensores del contribuyente. Consejos Regionales de defensa del contribuyente

En el ámbito de las Comunidades Autónomas, en cuanto Administraciones con potestad tributaria, el régimen de las quejas es análogo al que se ha expuesto respecto a la Administración del Estado, Defensor del Pueblo y órganos específicos de defensa del contribuyente, pero que bajo una misma denominación incorporan realidades muy diferentes, que se resumen a continuación. Existe una Institución específica que son los defensores autonómicos en las Comunidades que los han creado y los mantienen.

El Defensor del Pueblo atiende las quejas que se pueden presentar respecto a los tributos propios, tributos cedidos o los recargos que tienen autorizados.

26 Obras citadas en bibliografía

27 Entre los que han destacado esa necesidad de coordinación puede citarse a Cayón Gallardo, Antonio RTT 115 pags. 17 y 18

28 Dictamen de la Comisión Permanente de 28 de noviembre de 1996, expediente 4077/1996 (ECONOMÍA Y HACIENDA) al Proyecto de Real Decreto por el que se creaba el Consejo para la Defensa del Contribuyente de la Secretaría de Estado de Hacienda.

29 El Dictamen recordaba, asimismo, que el artículo 19 de la Ley orgánica 3/1981, de 6 de abril, del Defensor del Pueblo, establece que «todos los poderes públicos están obligados a auxiliar, con carácter preferente y urgente, al Defensor del Pueblo en sus investigaciones e inspecciones».

30 Artículo 3.2

Los defensores autonómicos del pueblo, también, atienden las quejas que se pueden presentar en el ámbito tributario³¹. No todas las Comunidades Autónomas tienen Defensor Autonómico del Pueblo. En Madrid el Estatuto de Autonomía de la Comunidad de Madrid no recoge expresamente la figura del defensor del pueblo autonómico. Al amparo del artículo 7 del Estatuto de Autonomía de la Comunidad de Madrid³², y de su artículo 26.1.1³³ se creó el defensor del menor de la Comunidad de Madrid, que fue suprimido por la Ley 3/2012, de 12 de junio, de Supresión del Defensor del Menor en la Comunidad de Madrid, asumiendo sus funciones el Defensor del Pueblo.

Los Defensores autonómicos del Pueblo han realizado actuaciones relevantes en materia tributaria y coadyuvan a mejorar la seguridad jurídica en el ámbito fiscal. Puede destacarse la labor que viene realizando el Defensor del Pueblo Andalúz atendiendo a quejas presentadas respecto a la lentitud de la tramitación de las reclamaciones económico-administrativas y la falta de medios de estos Tribunales. Mediante Resolución de 13 de febrero de 2018 que resuelve una queja abierta de oficio, tras las sucesivas quejas que se habían presentado frente al funcionamiento de algunos de estos tribunales. La queja de oficio se dirigió a los Ayuntamientos de Sevilla, Granada, Córdoba, y Almería, y concluyó recomendando que se adoptasen medidas para dotar a los respectivos Tribunales Económico-Administrativos de los medios personales y materiales suficientes que permitiesen evitar los retrasos que se constataban en la resolución de las reclamaciones económico-administrativas que se formulan por la ciudadanía. En la Comunicación presentada en 2019 se expusieron los resultados que se obtuvieron³⁴.

Entre las técnicas que utiliza el Defensor del Pueblo Andalúz ha incorporado la mediación con las Administraciones y Entes Públicos³⁵.

En general, en cada una de las Comunidades Autónomas se han constituido órganos internos para tramitar las quejas de los obligados tributarios, pero con muy diferentes características, por lo que deben ser estudiados caso a caso, independientemente de la denominación que adopten.

31 La Ley 36/1985, de 6 de noviembre, reguló, con carácter general, las relaciones entre la Institución del Defensor del Pueblo y las figuras similares en las distintas Comunidades Autónomas, entre las que se incluyen las tributarias.

32 Que establece el deber de los poderes públicos regionales de promover las condiciones para que la libertad y la igualdad del individuo y de los grupos en que se integra sean reales y efectivas.

33 Que atribuye a la Comunidad de Madrid competencia exclusiva en materia de organización, régimen y funcionamiento de sus instituciones de autogobierno.

34 RTT 127, página 101 a 105 y anexos pags. 112 y 113.

35 Parlamento de Andalucía, Boletín n.º 4 de 08/01/2019, Acuerdo de 19 de diciembre de 2018, de la Mesa de la Diputación Permanente, por el que se aprueba la propuesta de modificación del Reglamento de Organización y Funcionamiento del Defensor del Pueblo Andalúz. Se modifica el artículo 26 del Reglamento de Organización y Funcionamiento del Defensor del Pueblo Andalúz en los siguientes términos: «Uno. Se añade un inciso, al final del artículo 26.1 de la norma, con la siguiente redacción:

«De igual modo, podrá utilizar fórmulas de mediación cuando considere que podrían facilitar la solución del conflicto planteado. En el caso de utilización de fórmulas de mediación en la tramitación de la queja, la Administración asistirá a la sesión informativa que se convoque por el Defensor del Pueblo Andalúz, en el marco de la obligación de auxiliar con carácter preferente y urgente al Defensor del Pueblo Andalúz en sus investigaciones e inspecciones que contempla el artículo 19.1 de la Ley 9/1983, de 1 de diciembre».»

En Castilla y León se optó por la creación de un Consejo regional de Defensa del Contribuyente, cuyas funciones y composición son análogas del Consejo de Defensa del Contribuyente. Se creó por Decreto 98/2004, de 2 de septiembre. Tiene una composición análoga al CDC y actúa con autonomía e independencia estando adscrito a la Dirección General de Tributos y Financiación autonómica³⁶. Su actuación, por su composición, puede calificarse de conciliación y una vez constituido y consolidado es la forma que tiene un mayor potencial para reducir la litigiosidad aunque para ello habrá que dar a conocer mejor el potencial que tienen las quejas y la forma que tiene de resolverlas.

En la Comunidad de Madrid para el control interno de las quejas en materia tributaria se optó por una figura unipersonal, el defensor del contribuyente, creándose mediante Decreto 22/1999, de 11 de febrero³⁷.

El Consejo de Gobierno de la Comunidad de Madrid creó, la figura del Defensor del Contribuyente en la Comunidad de Madrid, como órgano de naturaleza consultiva, cuya función primordial es el estudio y formulación de propuestas de resolución de las quejas formuladas por los contribuyentes, por retrasos o anomalías en el funcionamiento de los servicios tributarios de la Comunidad de Madrid. Posteriormente el defensor del contribuyente se integró en la Dirección General de calidad de los servicios de la Consejería de Hacienda que se había creado en 1995. A través de varias Consejerías pasa a la Consejería de Presidencia integrándose en la Dirección General de Gobierno abierto y atención al ciudadano en la estructura orgánica de la Vicepresidencia y Consejería de Presidencia en una subdirección general de atención al ciudadano. En el año 2018 ha recibido 327 quejas y sugerencias que suponen el 2% del total³⁸.

Su creación pretendía mejorar la calidad de los servicios que presta la Comunidad a los ciudadanos, en concreto, fomentar la accesibilidad de la Administración, a través del establecimiento de los instrumentos oportunos para canalizar, de manera ágil y eficaz, las quejas de sus contribuyentes.

El Defensor del Contribuyente recibe las quejas y sugerencias formuladas por anomalías en el funcionamiento de los servicios tributarios de la Comunidad de

36 Puede consultarse, Tejerizo Lopez, José Manuel, El Consejo Regional para la Defensa del contribuyente de Castilla y León, en Los defensores del contribuyente, consultar bibliografía anexa, pags. 33 a 78 y los textos de las conferencias que ha pronunciado que son muy ilustrativos.

37 El Decreto se dicta en cumplimiento de lo acordado por la Asamblea de Madrid en su Propuesta de Resolución 1/1998 y en el marco de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes. Se dicta en desarrollo de la Carta del Contribuyente, aprobada mediante la Orden 1895/1998, de 15 de julio Dentro del catálogo de derechos que recoge su artículo primero apartado tercero, como derechos en vía de recurso, se incluye el derecho a presentar quejas por retrasos o anomalías en el funcionamiento de los servicios tributarios de la Comunidad de Madrid.

38 Memoria del Sistema general de sugerencias, quejas y agradecimientos de la Comunidad de Madrid. Año 2018 página 19.

Madrid³⁹, como tardanzas o demoras, horarios, instalaciones, identificación del personal, trato, información o impresos.

Las quejas formuladas ante el Defensor del Contribuyente, como es habitual en estos Órganos no tienen en ningún caso, la consideración de recurso administrativo, ni su interposición paralizará o interrumpirá los plazos establecidos en la legislación vigente para la tramitación y resolución de los correspondientes procedimientos. No condicionan, en modo alguno, el ejercicio de las restantes acciones o derechos que, de conformidad con la normativa reguladora de cada procedimiento, puedan ejercitar los que figuren en él como interesados.

La existencia de órganos internos para recoger y resolver quejas de los ciudadanos siempre es positivo, pero por el carácter tan específico de las quejas por la aplicación del ordenamiento jurídico tributario, diferentes de las que se refieren a la calidad de los servicios, exigen de la existencia de órganos especializados diferentes de los que controlan la calidad en los servicios. En el ámbito de las Corporaciones locales, como se expone a continuación también se pueden alcanzar conclusiones análogas.

3. Corporaciones locales. Los defensores autonómicos del pueblo. Los defensores del contribuyente. Consejos municipales de defensa del contribuyente. Comisiones especiales de sugerencias y reclamaciones, otras quejas en materia tributaria

Al igual que sucede con las Comunidades Autónomas, las quejas en relación con las actuaciones tributarias de las Corporaciones locales se pueden tramitar ante el Defensor del Pueblo, los defensores del pueblo autonómicos, y los órganos internos que en ejercicio de su potestad reglamentaria fueron creados, bien a través de la institución de defensores del contribuyente o la creación de consejos municipales de defensa del contribuyente, que en los municipios de gran

39 Las competencias de la Comunidad de Madrid en materia tributaria son la gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión de los siguientes tributos:

Tributos propios:

Tasas (Decreto Legislativo 1/2002, de 24 de octubre, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley de Tasas y Precios Públicos de la Comunidad de Madrid)

Tasas por servicios de ordenación del juego.

Impuesto sobre premios del bingo.

Impuesto sobre la modalidad especial del juego del bingo simultáneo.

Impuesto sobre la instalación de máquinas en establecimientos de hostelería autorizados.

Impuesto sobre depósito de residuos.

Tributos cedidos:

Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

Impuesto sobre Tramitaciones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Impuesto sobre el Patrimonio.

Impuestos sobre ventas minoristas de determinados hidrocarburos.

Recargos sobre tributos estatales:

Recargo sobre la tasa estatal que grava las máquinas recreativas.

Recargo sobre la tasa estatal que grava las rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias.

Recargo sobre la tasa estatal que grava los juegos celebrados en casinos.

I.R.P.F.: (Limitado a la competencia de la Comunidad de Madrid por la normativa legal vigente).

población han sido sustituidos por las comisiones especiales de sugerencias y reclamaciones⁴⁰.

No existe un modelo que prevalezca, salvo en los Municipios de gran población, y deben examinarse caso a caso, para comprobar su grado de independencia, la permanencia en el tiempo y en especial si hacen publica la memoria anual, donde puedan verse cuáles han sido sus propuestas o sugerencias y su grado de aceptación por la Corporación local a la que pertenecen.

Como hemos expuesto anteriormente el Defensor del Pueblo desde su puesta en funcionamiento ha examinado las quejas que se han planteado respecto a las actuaciones tributarias de las Corporaciones locales, así en 1984 presentó un informe respecto a los principios de legalidad y seguridad jurídica en el ámbito de la normativa que regula los tributos locales y sus presupuestos. En 2012 publicó su informe sobre la realidad catastral en España y a partir de 2014 sus informes y recomendaciones sobre el IIVTNU. Los defensores autonómicos del pueblo también han examinado quejas en relación con los tributos locales, en especial el IBI y el IIVTNU.

En el Ayuntamiento de Madrid por Decreto del Alcalde de 9 de julio de 2004⁴¹ se creó, adscrita al Área de Gobierno de Hacienda y Administración Pública, la Oficina del Defensor del Contribuyente⁴² para la mejor defensa de los derechos y garantías de los obligados tributarios en sus relaciones con los servicios tributarios municipales, que tan buenas actuaciones tuvo desde su constitución.

40 Estas Comisiones se regularon en el artículo 132. Ley 7/1985, bajo la rúbrica defensa de los derechos de los vecinos, Se añadió por el art. 1.4 de la Ley 57/2003, de 16 de diciembre, que entró en vigor el 1 de enero de 2004, ordena que:

1. Para la defensa de los derechos de los vecinos ante la Administración municipal, el Pleno creará una Comisión especial de Sugerencias y Reclamaciones, cuyo funcionamiento se regulará en normas de carácter orgánico.

2. La Comisión especial de Sugerencias y Reclamaciones estará formada por representantes de todos los grupos que integren el Pleno, de forma proporcional al número de miembros que tengan en el mismo.

3. La citada Comisión podrá supervisar la actividad de la Administración municipal, y deberá dar cuenta al Pleno, mediante un informe anual, de las quejas presentadas y de las deficiencias observadas en el funcionamiento de los servicios municipales, con especificación de las sugerencias o recomendaciones no admitidas por la Administración municipal. No obstante, también podrá realizar informes extraordinarios cuando la gravedad o la urgencia de los hechos lo aconsejen.

4. Para el desarrollo de sus funciones, todos los órganos de Gobierno y de la Administración municipal están obligados a colaborar con la Comisión de Sugerencias y Reclamaciones.

41 Se crea en base a lo dispuestos en el artículo 124.4 k) de la Ley 7/1985: k) Establecer la organización y estructura de la Administración municipal ejecutiva, sin perjuicio de las competencias atribuidas al Pleno en materia de organización municipal, de acuerdo con lo dispuesto en el párrafo c) del apartado 1 del artículo 123.

42 Queda sin efecto por Decreto de 10 de mayo de 2019 de la Alcaldesa por el que se dejan sin efecto los Decretos de la Alcaldía de 9 de julio de 2004, por el que se crea la Oficina del Defensor del Contribuyente, y de 17 de enero de 2005, de Atención al Ciudadano en el Ayuntamiento de Madrid.

En otros Ayuntamientos como el de Almería se optó por crear un Consejo local de Defensa del Contribuyente, cuyas funciones y composición eran análogas a las del Consejo de Defensa del Contribuyente⁴³.

Tras la retirada de los tributos locales de la competencia de los tribunales económico-administrativos estatales en 1985⁴⁴ se puso de manifiesto la necesidad de contar con una vía económico-administrativa local, y como complemento de la misma la constitución de comisiones especiales de sugerencias y reclamaciones en los municipios de gran población. En el Ayuntamiento de Madrid⁴⁵ a 22 de mayo de 2020 se informa que de las 70.200 reclamaciones tramitadas 4.412 son tributarias, que representan el 6,28% de todas las presentadas.

4. Perspectivas de las quejas. El derecho «a» la queja.

Hasta aquí se ha expuesto el derecho «de» la queja, es decir las normas que han regulado, de manera continuada las quejas en materia tributaria desde 1881 hasta la fecha, pero para terminar la Comunicación, dada la alta litigiosidad que existe en España en materia tributaria conviene plantear cuál es la función que pueden cumplir las quejas en materia tributaria en la situación actual, a la vista de la experiencia que se tiene, desde 1997, con la actuación del CDC y de los órganos internos de resolución de quejas en materia tributaria que se han creado a nivel autonómico y municipal.

Pese a que cuando se reconoció en España el silencio administrativo⁴⁶ se consideró que las quejas desaparecerían⁴⁷ estas han permanecido en nuestro Ordenamiento jurídico, en especial en el ámbito tributario, donde a diferencia de las quejas en el ámbito administrativo general han permanecido reguladas por normas con rango de ley, aunque desarrolladas, también, reglamentariamente.

43 Su Reglamento se aprobó inicialmente en el Pleno de 4 de junio de 1998 y se publicó en el BOP N.º 152 de 07/08/1998. Tiene naturaleza consultiva, independiente y representativo de los diferentes sectores sociales y profesionales relacionados con la Administración tributaria. estará, formado por 4 Vocales y 1 Presidente nombrados de la siguiente forma: El Presidente nombrado por el Ilmo. Sr. Alcalde Presidente y formado por los vocales: a) el Decano del Colegio de Abogados b) un Licenciado en Ciencias Económicas o Empresariales, nombrado por el Ilmo. Sr. Alcalde Presidente, c) un Catedrático de Derecho Financiero de la Universidad de Almería, que en el caso de existir varios sería el más antiguo, d) un Catedrático de Derecho Administrativo de la Universidad de Almería, que en el caso de existir varios sería el más antiguo y como Secretario, Licenciado en Derecho, con voz y sin voto, actuará el Jefe de la Unidad de Tramitación. Los vocales miembros del Consejo tienen las mismas obligaciones y responsabilidades de sigilo y secreto que la legislación vigente contempla respecto de los funcionarios integrados en la Administración Municipal.

44 RTT 127, octubre-diciembre 2019, página 101

45 <https://www.madrid.es/portales/munimadrid/es/Inicio/El-Ayuntamiento/Calidad-y-Evaluacion/Modelos-de-Calidad-y-Excelencia/Cartas-de-Servicios/Cartas-de-Servicios-vigentes/Carta-de-Servicios-de-Sugerencias-Reclamaciones-y-Felicitaciones/?vgnnextfmt=default&vgnextoid=22166215de74c610VgnVCM1000001d4a900aRCRD&vgnnextchannel=5ef34225faf07410VgnVCM2000000c205a0aRCRD>

46 Arts. 94 y 95 LPA.

47 Jose M.ª Boquera Oliver. Del recurso de queja a la queja. Revista Administración pública núm. 27 págs. 181 a 202. 1958

Las quejas merecen un estudio más profundo que el que se les ha dedicado hasta la fecha y pueden contribuir, a corto plazo, a la disminución de la litigiosidad. Como ya tuvimos ocasión de comentar en la Comunicación del año anterior⁴⁸ en la Declaración de Granada de 18 de mayo de 2018 no se hacía referencia a la situación en la que se encontraban los recursos administrativos en el ámbito tributario, en especial los retrasos que sufrían, que impedían, de hecho, el reconocimiento del resto de principios que aseguran la seguridad jurídica, ni tampoco se hacía ninguna referencia a las quejas. En el interesante estudio de la AEDAF⁴⁹, sobre la inseguridad jurídica en España⁵⁰, se solicita la publicación obligatoria de las resoluciones del CDC⁵¹, pero no se estudia el potencial de las quejas para disminuir la litigiosidad y su potencial.

En especial deben destacarse, y valorarse, la actuación y resultados conseguidos, a través de su actuación de conciliación, por el CDC y por el Consejo Regional para la Defensa del Contribuyente de Castilla y León y aprovecharlos para la disminución de la litigiosidad, que es imprescindible para la mejora de la seguridad jurídica de los ciudadanos en el ámbito tributario.

4.1. El derecho «a» la queja en materia tributaria. Oportunidades del sistema vigente

En algún momento, de forma crítica, se ha hecho referencia a la cultura de la queja, en el ámbito cultural, universitario y sociológico⁵², pero en el ámbito tributario las quejas, desde un punto de vista teórico, deben valorarse de una forma positiva por la función que pueden cumplir en momentos de alta litigiosidad. La función que deberían cumplir las quejas en el ámbito tributario es trasladar, en general a un órgano funcionalmente independiente, la disconformidad con la actuación de la Administración, de forma que la actuación de la Administración sea valorada por otro órgano de la Administración, en el caso de la AEAT el CDC, un órgano de composición mixta y paritaria, en relación directa con la Unidad de auditoría interna de la AEAT.

Esta revisión provoca, a diferencia de los recursos de reposición, o quejas ante órganos internos, que el órgano de gestión sea fiscalizado y al mismo tiempo deba comunicar a quien ha presentado la queja las razones de su actuación. El interesado y el CDC, incluso aunque no la presente el interesado, pueden presentar discrepancia respecto a la respuesta que ha remitido al particular el órgano que ha dictado el acto administrativo tributario y proponer la revisión del acto a través de los medios de revisión previstos en la LGT, o en su defecto solicitar la revocación.

48 RTT 127, pag. 108

49 Paper 13, diciembre 2018, Inseguridad Jurídica en España: Situación actual y propuestas para el futuro.

50 Publicado en relación con el Proyecto Tax certainty lanzado por la OCDE.

51 Sería útil fijar un plazo de publicación, ya que las Memorias del CDC que las contienen se publican con más de un año para su difusión.

52 Hughes, Robert, La cultura de la queja.1993, 2ª edición página 79.

Este modo de actuar, que con diferentes denominaciones hemos visto se réplica en el ámbito de las Comunidades Autónomas y Corporaciones Locales puede ser un buen instrumento para la disminución de la elevada litigiosidad. En último término, si el órgano que resuelve las quejas es de composición mixta y paritaria⁵³, efectúa una conciliación, aunque bajo la forma de una queja. Sin embargo si se trata de un órgano interno de composición uniforme, sea unipersonal o colegiado, cualquiera que sea su denominación, no cumple esa función de conciliación y no se obtienen los mismos resultados.

La experiencia obtenida en estos últimos 25 años aconseja que el Órgano que realiza la función de defensor del contribuyente sea colegiado y de composición mixta, y no se agregue a los Centros Directivos que tienen asignada la función de tramitar las quejas y sugerencias en otros ámbitos diferentes al tributario. El ámbito fiscal es especializado, y como se ha demostrado desde 1881 requiere un procedimiento administrativo especial cumplimentado por órganos especializados. Si se agrega a un Centro Directivo que tiene asignada la resolución de todas las quejas y sugerencias en el ámbito del derecho administrativo, se pierde la posibilidad de presentar informes y propuestas normativas en el ámbito tributario, que ha sido utilizado con frecuencia en el CDC y por el Defensor del Pueblo, con buenos resultados.

Por sí solas las quejas no resolverán el problema de la litigiosidad, ya que la litigiosidad se resolverá creando un «sistema» de justicia administrativa eficaz, previa a la revisión jurisdiccional, pero si se aprovechan los medios de los que ya se disponen pueden atenuarse los efectos de la alta litigiosidad, a corto plazo.

Un ámbito concreto en el que pueden obtenerse resultados es el derecho sancionador tributario. Tras la aprobación del artículo 34 de la LGT, no se recogen ya las reclamaciones como sinónimo de las quejas como se hacía en el RD 2458/1996⁵⁴ de creación del CDC. Por ello hay que aclarar si en el ámbito de la Administración del Estado, la presentación de una queja afecta a las reducciones de las sanciones previstas en el artículo 188 de la LGT⁵⁵, 30% más 25% para

53 Funcionarios y representantes académicos y de sectores profesionales.

54 Art. 2 a).

55 Artículo 188 LGT. Reducción de las sanciones.

1. La cuantía de las sanciones pecuniarias impuestas según los artículos 191 a 197 de esta ley se reducirá en los siguientes porcentajes:

a) Un 50 por ciento en los supuestos de actas con acuerdo previstos en el artículo 155 de esta ley.

b) Un 30 por ciento en los supuestos de conformidad.

2. El importe de la reducción practicada conforme a lo dispuesto en el apartado anterior se exigirá sin más requisito que la notificación al interesado, cuando concurra alguna de las siguientes circunstancias:

a) En los supuestos previstos en el párrafo a) del apartado anterior, cuando se haya interpuesto contra la regularización o la sanción el correspondiente recurso contencioso-administrativo o, en el supuesto de haberse presentado aval o certificado de seguro de caución en sustitución del depósito, cuando no se ingresen las cantidades derivadas del acta con acuerdo en el plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley o en los plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento que se hubiera concedido por la Administración tributaria con garantía de aval o certificado de seguro de caución.

las actas de conformidad⁵⁶. Esto podría abrir un camino alternativo al recurso⁵⁷, en materia de sanciones tributarias, para evitar la litigiosidad. ¿Computarían a efectos de litigiosidad las quejas presentadas?⁵⁸. En el ámbito de las Comunidades Autónomas y de las Corporaciones Locales que han sustituido el término queja por el de reclamación esta cuestión es más discutible y la necesidad de aclaración más necesaria.

4.2. Propuestas para la reforma del sistema de quejas

En materia tributaria las quejas mantienen el sistema establecido en 1997, como se ha expuesto se han obtenido buenos resultados pero no se han reflejado en un descenso de la litigiosidad y del plazo de resolución de los recursos y quejas en vía administrativa. La sociedad ha evolucionado, se utiliza el cumplimiento tributario cooperativo y se obliga al ciudadano a utilizar los medios telemáticos, pero los avances de gestión no se trasladan a la resolución de los recursos y siguen los atrasos crónicos en la resolución de los recursos administrativos y en la vía económico-administrativa. La función que pueden cumplir las quejas no son valoradas.

Sin embargo, la necesidad de contar con modos internos de revisión de los actos administrativos a través de reclamaciones y quejas se contempla, también, en las Orientaciones para un modelo de Código del contribuyente euro-

b) En los supuestos de conformidad, cuando se haya interpuesto recurso o reclamación contra la regularización.

3. El importe de la sanción que deba ingresarse por la comisión de cualquier infracción, una vez aplicada, en su caso, la reducción por conformidad a la que se refiere el párrafo b) del apartado 1 de este artículo, se reducirá en el 25 por ciento si concurren las siguientes circunstancias:

a) Que se realice el ingreso total del importe restante de dicha sanción en el plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley o en el plazo o plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento que la Administración tributaria hubiera concedido con garantía de aval o certificado de seguro de caución y que el obligado al pago hubiera solicitado con anterioridad a la finalización del plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley.

b) Que no se interponga recurso o reclamación contra la liquidación o la sanción.

El importe de la reducción practicada de acuerdo con lo dispuesto en este apartado se exigirá sin más requisito que la notificación al interesado, cuando se haya interpuesto recurso o reclamación en plazo contra la liquidación o la sanción.

La reducción prevista en este apartado no será aplicable a las sanciones que procedan en los supuestos de actas con acuerdo.

4. Cuando según lo dispuesto en los apartados 2 y 3 de este artículo se exija el importe de la reducción practicada, no será necesario interponer recurso independiente contra dicho acto si previamente se hubiera interpuesto recurso o reclamación contra la sanción reducida.

Si se hubiera interpuesto recurso contra la sanción reducida se entenderá que la cuantía a la que se refiere dicho recurso será el importe total de la sanción, y se extenderán los efectos suspensivos derivados del recurso a la reducción practicada que se exija.

⁵⁶ Art. 156 LGT.

⁵⁷ Presentación de una queja en lugar de un recurso, sin perder la reducción, lo que permitiría al ciudadano dejar constancia de su disconformidad.

⁵⁸ En todo caso sería necesario fijar un criterio administrativo al respecto, ya que la respuesta inicial del órgano de gestión es previsible.

peo⁵⁹, donde se resumen las expectativas de las Administraciones y de los contribuyentes.

Se tiene la creencia, lo cual es cierto, que las quejas no pueden sustituir a la función que cumplen los recursos, pero no se estudia qué función pueden cumplir para «evitar» que se plantee el recurso. Debería evitarse que cualquier disconformidad con la actuación tributaria tenga que canalizarse en un recurso administrativo, que tras varios años de tramitación tenga que ser resuelto por los órganos jurisdiccionales.

El proceso de transformación de la queja en recurso, una vez que el obligado tributario concluye que no está de acuerdo con la interpretación y aplicación de la norma en el ámbito fiscal se ha estudiado primordialmente en el ámbito jurídico, pero debería estudiarse también en el ámbito sociológico y económico, en todos los conflictos que se pueden plantear entre las Administraciones tributarias y los contribuyentes⁶⁰. También deberían aplicarse las técnicas de psicología económica para disminuir la litigiosidad.⁶¹

Las quejas mantienen, como se ha expuesto, una estructura análoga a su primera regulación en 1881, pero la sociedad y la función que cumple el tributo han variado cualitativamente y en ese desajuste se puede encontrar una de las causas de la elevada litigiosidad, pero no existe una demanda social para modificar esa situación estructural. Solo a través del ejercicio de la potestad reglamentaria se han producido los avances que hay en la materia, Consell tributari, CDC y los órganos especializados a nivel autonómico y local. Se deberían estudiar las causas de esta atonía e innovarse en la valoración y tramitación de las quejas.

Para un sistema fiscal justo y eficiente es necesario no solo el principio de legalidad, que es imprescindible, sino también el asentimiento de los ciudadanos a los tributos, en especial cuando se plantean discrepancias en la interpretación y aplicación de las normas, facilitando medios de resolución de las diferencias por medios eficaces, diferentes a los recursos.⁶²

59 Orientaciones para un modelo de Código del contribuyente europeo. establece un conjunto de principios que recopilan los principales derechos y obligaciones que regulan las relaciones entre los contribuyentes y las administraciones tributarias en Europa. Se trata de un documento no vinculante y debe considerarse como un modelo al que los Estados miembros pueden añadir elementos, o adaptarlos, para satisfacer las necesidades o los contextos nacionales. Comisión Europea Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera Fiscalidad Directa, Coordinación Fiscal, Análisis Económico y Evaluación. Política y Cooperación en materia de Fiscalidad Directa. 2016

60 A este respecto es clásico el estudio *The emergence and transformation of disputes: naming, blaming, claiming...* William L.F. Felsteiner, Richard L. Abel y Austin Sarat. *Law and Society Review* Vol. 15 N.º 3/4, special issue on dispute processing and civil litigation (1980-1981) pp 631-654, que aunque se refiere a otros ámbitos como el consumo o los accidentes de circulación contiene pautas que podrían ser utilizadas en el ámbito fiscal, para diseñar un sistema de justicia tributaria fiscal.

61 Es muy interesante el estudio «La psicología económica como herramienta para incentivar el cumplimiento de las obligaciones tributarias», Pablo Grande Serrano, *Revista de contabilidad y tributación* CEF 439 octubre 2019 pags. 5 a 36. Las conclusiones de dicho estudio deberían ser aplicadas, a efectos de estudiar el efecto de las quejas, en la disminución de la litigiosidad fiscal. En último término, se trataría de aplicar los estímulos estudiados en la psicología económica para evitar la litigiosidad, como forma de mejorar el asentimiento al tributo y el cumplimiento de las obligaciones fiscales, que en general se estudia respecto al pago de los tributos, pero no respecto a los recursos administrativos

62 Se efectúa una valoración resumida sobre los efectos de los cambios sociales que se están produciendo en, *L'impôt sans le citoyen? Le consentement à l'impôt: un enjeu crucial pour la démocratie*. Michel Bouvier LGDJ. 2019.

Los costos que generan los retrasos en el acceso a la vía jurisdiccional y en la resolución de los recursos en las diferentes jurisdicciones cada vez se toman más en consideración para la valorar las decisiones de inversión y en los estudios macroeconómicos, así en el reciente estudio de la Comisión europea sobre España, publicado el pasado 26 de febrero⁶³ se hace mención a que a lo largo del año 2020, no se han producido modificaciones respecto a los atrasos que sufre la jurisdicción civil y mercantil⁶⁴, aunque desde 2016 se ha ido incrementando la duración de estos procesos, conclusión que puede extenderse a los Juzgados de lo contencioso-administrativo.

En último término, para concluir la Comunicación conviene recordar, que en la Declaración de derechos del hombre y del ciudadano de 1789, la Asamblea Nacional reconoce y declara los siguientes derechos, que en nuestro caso, todavía no se han alcanzado plenamente:

Artículo 13

Para el mantenimiento de la fuerza pública y para los gastos de administración, resulta indispensable una contribución común, la cual debe repartirse equitativamente entre los ciudadanos, de acuerdo con sus capacidades.

Artículo 14

Todos los «Ciudadanos» tienen el derecho de comprobar, por sí mismos o a través de sus representantes, la necesidad de la contribución pública, de aceptarla libremente, de vigilar su empleo y de determinar su prorrata, su base, su recaudación y su duración.

63 Bruselas, 26.2.2020 SWD(2020) 508 final documento de trabajo de los servicios de la Comisión Informe sobre España 2020 que acompaña al documento comunicación de la Comisión al Parlamento europeo, al Consejo europeo, al Consejo, al Banco Central Europeo y al Eurogrupo semestre europeo 2020: evaluación de los avances en lo que respecta a las reformas estructurales y la prevención y la corrección de los desequilibrios macroeconómicos, y resultados de los exámenes exhaustivos conforme al Reglamento (UE) n.º 1176/2011 {com(2020) 150 final}. Las conclusiones de dicho estudio deberían ser aplicadas, a efectos de estudiar el efecto de las quejas, en la disminución de la litigiosidad fiscal. En último término, se trataría de aplicar los estímulos estudiados en la psicología económica para evitar la litigiosidad, como forma de mejorar el asentimiento al tributo y el cumplimiento de las obligaciones fiscales, que en general se estudia respecto al pago de los tributos, pero no respecto a los recursos administrativos

64 Op cit pag. 103, Sistema de justicia.

La duración de los procesos civiles y mercantiles se ha ido incrementado desde 2016. Además, la tasa de resolución en esta categoría de asuntos ha disminuido aún más (86,7 % in 2018). Dado que, durante el período en cuestión, llegaron a los órganos jurisdiccionales más casos de los que se resolvieron, el número de asuntos pendientes de resolución se ha incrementado en un 16,5 %. La tasa de resolución en los juzgados de lo contencioso-administrativo (primera instancia) también ha ido descendiendo. En 2018 cayó por debajo del 100 % (cuadro de indicadores de la justicia en la UE, 2020, de próxima publicación).

España obtiene buenos resultados en cuanto a la calidad de la justicia. En lo referente a la justicia en red en particular, la ejecución del proyecto «Justicia Digital» continuó en 2019 y, según el cuadro de indicadores de la justicia de la UE de 2020, España figura entre los Estados miembros en que la disponibilidad de medios electrónicos está más generalizada. La adopción de medidas para mejorar el desempeño del sistema judicial contribuiría a la consecución del ODS 16 (paz, justicia e instituciones sólidas).

Artículo 15

La «Sociedad» tiene derecho a pedir cuentas de su gestión a cualquier Agente público.

Anexo I. Abreviaturas

AEDAF	Asociación Española de Asesores Fiscales
CDC	Consejo Defensa del Contribuyente de la Administración del Estado
CE	Constitución española de 1978
CGPJ	Consejo General del Poder Judicial
IIVTNU	Impuesto de Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana
LBRL	Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las bases de régimen local
LEC	Ley 1/2000, de 7 de enero de enjuiciamiento civil
LGT1963	Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria
LGT	Ley 58/2003, de 17 de diciembre General Tributaria
LJCA	Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción contencioso-administrativa
LPA	Ley de 17 de julio de 1958, sobre procedimiento administrativo
Ley 92/1960	Ley 92/1960, de 22 de diciembre, reguladora del derecho de petición
LO 3/1981	Ley Orgánica 3/1981, de 6 de abril, del Defensor del Pueblo
Ley 7/1985	Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las bases de régimen local
Ley 30/1992	Ley 30/1992, de 26 noviembre de Régimen Jurídico y Procedimiento Administrativo Común
LO 4/2001	Ley Orgánica 4/2001, de 12 de noviembre, reguladora del Derecho de Petición
Ley 34/2015	Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003 LGT
Ley 39/2015	Ley 39/2015, de 1 octubre del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas
Ley 40/2015	Ley 40/2015, de régimen jurídico del sector público
RAE	Real Academia Española de la lengua
RD 2458/1996	Real Decreto 2458/1996, de 2 de diciembre, por el que se crea el Consejo de Defensa del contribuyente en la Secretaría de Estado de Hacienda

RD 1676/2009	Real Decreto 1676/2009, de 13 de noviembre, por el que se regula el Consejo de Defensa del Contribuyente
RAE	Real Academia Española de la Lengua
RIA	Revista Interactiva de Actualidad AEDAF
TC	Tribunal Constitucional
RTT	Revista Técnica Tributaria AEDAF
TEAC	Tribunal Económico Administrativo Central
TEARs	Tribunales económico-administrativos regionales
TRLHL	Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales
TJUE	Tribunal de Justicia de la Unión Europea

Anexo II. Bibliografía. Partes I y II

Autor	Título	Editorial	Lugar pub	Año
Agudo Gonzalez, Jorge.: (coordinador)	<i>Control administrativo y Justicia administrativa</i>	<i>Instituto Nacional de Administración Pública</i>	<i>Madrid</i>	<i>2016</i>
Agudo Gonzalez Jorge.:	<i>La Función administrativa de control, Una teoría del control orientada a la configuración de un sistema de justicia administrativa</i>	<i>Civitas ediciones SL</i>	<i>Cizur</i>	<i>2018</i>
Álvarez Arroyo, Francisco	<i>El Consejo para la Defensa del Contribuyente: Determinación y funciones</i>	<i>Dialnet</i>		
Alonso Gonzalez Luis M, Eva Andrés Aucejo (Dir)	<i>Resolución alternativa de conflictos (ADR) en derecho tributario comparado</i>	<i>Marcial Pons</i>	<i>Madrid Barcelona 2017</i>	<i>2017</i>
Andrés Aucejo, Eva.:	<i>La resolución alternativa de conflictos tributarios en Italia</i>	<i>Instituto de estudios fiscales</i>	<i>Madrid</i>	<i>2008</i>
Boquera Oliver, José M.:	<i>Del recurso de queja a la queja</i>	<i>Revista Administración pública num 27 pags. 181 a 202</i>	<i>Madrid</i>	<i>1958</i>

Autor	Título	Editorial	Lugar pub	Año
Bouvier Michel.:	<i>L'impôt sans le citoyen?</i>	LGDJ Lextenso	Issy-les-Moulineaux	2019
Calvo Ortega; Rafael.:	<i>Litigiosidad fiscal y arbitraje tributario</i>	<i>Impuestos 2001 tomo II</i> pags. 251 a 263	Madrid	2001
Calvo Ortega; Rafael.:	<i>La protección de los obligados tributarios «desde dentro» de la Administración: algunas reflexiones sobre el Consejo para la Defensa del Contribuyente</i>	<i>Impuestos 2009 tomo I</i> pags. 291 a 301	Madrid	2009
Carballo Martínez, Gerardo.:	<i>La mediación administrativa y el defensor del pueblo</i>	Thomson Aranzadi	Cizur menor	2008
Cayón Gallardo, Antonio	<i>Veinte años del Consejo para la Defensa del contribuyente I</i>	RTT 114, pags. 10 a 26	Madrid	2016
Cayón Gallardo, Antonio	<i>Veinte años del Consejo para la Defensa del contribuyente II</i>	RTT 115, pags. 10 a 28	Madrid	2016
Chico de la Cámara, Pablo y otros:	<i>Una propuesta para la implantación de medidas alternativas de solución de conflictos (ADR) el sistema tributario español con especial referencia al arbitraje</i>	E Praxis	Madrid	2015
Claeys Antoine Girard Anne-Laure (direction)	<i>Les modes alternatifs de règlement des litiges en droit administratif</i>	Presses Universitaires Juridiques de Poitiers LGDJ Lextenso	Poitiers	2017
Díaz Sastre, Silvia (Dir)	<i>Informe sobre la Justicia administrativa 2019</i>	CIIA Centro de investigación sobre justicia administrativa de la Universidad Autónoma de Madrid	Madrid	2019
Felstiner William L.F. Abel Richard L. Sarat Austin.:	<i>The emergence and transformation of disputes: naming, blaming, claiming</i>	Law & Society Review Volume 15 Number 3-4 pag. 631 a 654		1980 1981

Autor	Título	Editorial	Lugar pub	Año
Grande Serrano, Pablo:	<i>La psicología económica como herramienta para incentivar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias</i>	<i>Revista de contabilidad y tributación CEF</i> pags. 5-36	Madrid	2019
Hughes, Robert	<i>La cultura de la queja</i>	Anagrama	Barcelona	1994
Ibañez García, Isaac.:	<i>Derecho de petición y derecho de queja</i>	Dykinson	Madrid	1993
Ibañez García, Isaac.:	<i>Comentario a la Ley Orgánica reguladora del Derecho de petición</i>	<i>Actualidad administrativa</i> pags. 555-589	Madrid	2002
Ibañez García, Isaac.:	<i>Quejas y sugerencias ante el Consejo para la Defensa del Contribuyente núms 15/2010 16/2010</i>	<i>Quincena Fiscal Aranzadi</i>	Cizur Menor	2010
Lopez Ramón, Fernando. (Coord)	<i>Las vías administrativas de recurso a debate</i>	<i>Instituto Nacional de Administración Pública</i>	Madrid	2016
Martin Fernandez, Javier y Juan Lozano, Ana María.:	<i>Los conflictos tributarios en España: propuestas para la conciliación en vía económico-administrativa y jurisdiccional</i>	<i>El Derecho</i>	Madrid	2017
Rozas Valdés, José Andrés, Andrés Aucejo, Eva:	<i>El defensor del contribuyente: Un estudio de derecho comparado: Italia y EEUU</i>	<i>Crónica Tributaria</i> n°113-2004	Madrid	2004
Sánchez Blázquez, Victor M:	<i>Revocación de actos firmes: Tres ejemplos recientes de éxito</i>	<i>RIA 38 de 21 de octubre</i>	Madrid	2019
Serrano Antón, Fernando (Director)	<i>La Justicia Tributaria y el defensor del Contribuyente en España</i>	Thomson Civitas	Madrid	2007
Soler Roch, M.ªTeresa, Tejerizo López. José M,	<i>Los defensores del contribuyente</i>	Fundación Loloquio Jurídico Europeo	Madrid	2010

Autor	Título	Editorial	Lugar pub	Año
Serrano Antón, Fernando:				
Tejerizo López, José M.:	<i>El Consejo Regional para la Defensa del Contribuyente de Castilla y León</i>	Dialnet		

LO MÁS DESTACADO DE LA REVISTA INTERACTIVA DE ACTUALIDAD (RIA)

Gabinete de Estudios de AEDAF

1. Sociedades profesionales en el IRPF: una década de conflicto

RIA 1, 7 DE ENERO

José Pedreira Menéndez, miembro de la Sección de IRPF, comenta en esta nota la problemática generada en los últimos años en torno a las sociedades profesionales y a la tributación de los socios que prestan servicios profesionales, haciendo hincapié en los argumentos contenidos en la SAN de 25 de noviembre de 2019, en la que se absuelve al futbolista Xavi Alonso, y en la STSJ de Cataluña de 23 de mayo de 2019. Ambas resoluciones son contrarias a los criterios interpretativos que está aplicando la Administración en las actuaciones llevadas a cabo en los últimos tiempos.

2. Imputación fiscal y criterios de afectación de vehículos en IRPF: Análisis y propuesta preliminar

RIA 3, 20 DE ENERO

En esta nota elaborada por David Gutiérrez Abarquero, miembro de la Sección de Asesores Internos de la AEDAF, en colaboración con la Sección de IRPF, se expone el régimen normativo, doctrina y práctica de los contribuyentes en materia de imputación de rentas en especie por entrega o cesión de uso de vehículos a empleados y afectación de los vehículos al patrimonio profesional o empresarial en el IRPF, y se efectúa una propuesta preliminar de reforma normativa tendente a equiparar el tratamiento fiscal con el existente en otros impuestos en aras de reforzar la seguridad jurídica y disminuir la litigiosidad.

3. Propuestas de medidas tributarias a adoptar como consecuencia de la crisis derivada del COVID19

RIA 12, 23 DE MARZO

En el presente documento, la AEDAF propone al Gobierno de España algunas medidas tributarias que estima que deberían ser adoptadas con carácter urgente, adicionalmente a las medidas fiscales ya aprobadas hasta el momento, las cuales se consideran manifiestamente insuficientes para abordar la crisis económica y social derivada de la situación de emergencia sanitaria. Se trata de una serie de medidas cuya finalidad es, fundamentalmente, relajar a corto plazo las situaciones de déficit de liquidez grave de nuestras empresas. Algunas de estas medidas han sido recomendadas por la OCDE y adoptadas por países de nuestro entorno, e incluso por determinadas comunidades autónomas.

4. La defectuosa redacción de nuestra normativa: otra tragedia española (además del COVID-19)

RIA 12, 23 DE MARZO

En esta nota, Alejandro Miguélez Freire, coordinador del Grupo de Expertos de Derechos y Garantías y Práctica Jurídica de la AEDAF, pone de manifiesto los defectos de la normativa en materia de suspensión de plazos administrativos establecidos por el Real Decreto 463/2020 por el que se decreta el estado de alarma el pasado 14 de marzo y las posteriores modificaciones introducidas por el R.D. 465/2020, de 17 de marzo.

5. Propuestas del Grupo de Expertos en el IRPF de la AEDAF en relación con la crisis del COVID 19

RIA 14, 6 DE ABRIL

Documento elaborado por el Grupo de Expertos de IRPF de la AEDAF en el que se recogen, a modo de propuestas, una serie de medidas en materia tributaria que van a ser muy necesarias para reactivar la economía en el futuro y facilitar la gestión tributaria en una situación de crisis como la actual.

6. Arrendamientos de locales, estado de alarma e IVA

RIA 14, 6 DE ABRIL

Con la declaración del estado de alarma un gran sector de la economía se ha visto obligado a suspender su actividad, lo que provocado que muchos contratos de arrendamiento de locales deban ser renegociados, bien acordando una con-

donación de rentas o bien un aplazamiento en el pago. Las posibles soluciones son varias. En esta nota, elaborada por el Gabinete de Estudios, se analiza la incidencia de dichos acuerdos en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Documentos disponibles en la página web de la Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF), WWW.AEDAF.es

Novedades
editoriales

Abelardo Delgado Pacheco y Ángel García Ruiz.
El concepto de opción en la Ley General
Tributaria (Artículo 119, apartados 3 y 4 de la
LGT). Paper AEDAF, 2020

Este *Paper* trata de exponer el régimen de las opciones tributarias, derivado del artículo 119 de la LGT, partiendo, para ello, del texto legal con sus antecedentes y evolución y, sobre todo, de la doctrina creada por el Tribunal Supremo y principalmente por el TEAC. Se parte así de la noción de opción o, más bien, de la falta de una definición clara de esta institución, para seguir con el origen y finalidad del nuevo apartado cuarto del artículo 119 de la LGT y, finalmente, exponer los pronunciamientos del Tribunal Supremo y la doctrina construida durante estos últimos años por el TEAC. El capítulo final, además de las conclusiones y consideraciones finales, contiene la crítica de la doctrina construida hasta hoy sobre el concepto y régimen de las opciones y una propuesta de una interpretación equilibrada.

VVAA. Cristina Pérez-Piaya Moreno y Luis
Gollonet Teruel (Coordinadores). Wolters
Kluwer. 2020

La presente obra, consciente de la necesidad de mejorar la transparencia y la calidad de las instituciones públicas y de la conveniencia de fomentar la integridad en las empresas, aborda un completo estudio del compliance desde una doble perspectiva: *ad intra*, esto es la proyección del compliance en el interior de la Administración pública, y *ad extra*, el estudio de las técnicas de cumplimiento normativo en las relaciones de particulares con la Administración. La primera ofrece al lector una amplia visión de la importancia de la adopción de políticas de cumplimiento dentro del sector público, así como un análisis riguroso de los medios de los que dispone la Administración para mantener la rectitud y la eficiencia en su actuación. La segunda contiene una descripción detallada de los distintos campos de esta rama del Derecho en que el compliance muestra una mayor utilidad a las empresas, prestando especial atención a ámbitos como el derecho sancionador, el derecho de la competencia, la protección de datos, el derecho tributario y la nueva Norma UNE 19602, el derecho ambiental o la contratación pública.

Asociación Española de Asesores Fiscales. Comisión Directiva

La Asociación Española de Asesores Fiscales, AEDAF, fue creada en 1967 por un grupo de asesores fiscales con la idea de compartir experiencias y aunar esfuerzos en los inicios de una profesión que jugaba y juega un papel tan importante en el desarrollo de un Estado moderno.

Actualmente, AEDAF reúne a más de 3.200 profesionales, titulados universitarios especializados en materia fiscal, que se dedican de forma principal y preferente al asesoramiento tributario, bien sea por cuenta propia o ajena, e invita a incorporarse a todo profesional de la asesoría fiscal que desee tener un punto de encuentro con otros profesionales y compartir conocimiento para su mejor ejercicio profesional. Nuestra misión como Asociación es acompañar al asociado, ofreciéndole las mejores herramientas y garantizando una información y una formación permanente de alta calidad y rápida aplicación en su día a día a través de publicaciones de interés, actividades formativas y encuentros profesionales, así como del continuo intercambio de experiencias e información entre sus integrantes.

Somos conscientes de la necesidad de un sistema tributario justo y el asesor fiscal es la pieza fundamental entre la Administración Tributaria y los ciudadanos, contribuyendo, de hecho, a fomentar la conciencia y responsabilidad fiscal ciudadana y a colaborar en el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes. AEDAF participa, de forma activa, en la mejora de nuestro sistema tributario, colaborando en la preparación y modificación de los textos legales en materia tributaria, siendo sus observaciones e informes un referente para la Administración.

AEDAF tiene también como finalidad fortalecer y defender la imagen del asesor fiscal y la difusión de su importancia en la economía y la sociedad españolas, y participa en la mayoría de los organismos y entidades nacionales e internacionales que representan y defienden los intereses de la profesión.

Comisión Directiva AEDAF

Stella Raventós Calvo

Presidente

Enrique Lang-Lenton Bonny

Vicepresidente

José Ángel García de la Rosa

Secretario General

Eduardo Gracia Espinar

Vicesecretario

Íñigo Sevilla González

Vocal responsable de Asuntos Económicos

Javier Gómez Taboada

Vocal responsable de Estudio e Investigación

Enca Baquero Martínez

Vocal responsable de Formación

Llorenç Maristany i Badell

Vocal responsable de Transformación Digital

Arancha Yuste Jordán

Vocal responsable de Atención al Asociado y Demarcaciones Territoriales

Demarcaciones territoriales

Alicante y Albacete

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: M^a Esther Sirvent

Andalucía-Málaga

Juan Luis Marín López

Teléfono: +34 952 28 67 62
+34 952 60 12 41
sedemalaga@aedaf.es
Avda. Cánovas del Castillo, 14 – local
29016
29006 Málaga
Responsable Sede: Julieta Villodres

Andalucía-Sevilla y Extremadura

Marina García Hidalgo

Teléfono: +34 954 64 95 00
marinagarciahidalgo@hotmail.com
Avda. San Francisco Javier, 9 – 9º – 9º
41018 Sevilla

Aragón-La Rioja

María Pilar Pinilla Navarro

Teléfono: +34 976 79 59 74
mppinilla@granadosypinilla.com
Pº Independencia, 32 – 4º Izda
50004 Zaragoza

Asturias y León

Jesús Alfredo Gutiérrez-Tuya Martínez

jesustuya@simbiosisasesores.es
Teléfono: +34 984 39 01 99
C/ Conde Toreno, 5 – Entlo. Dcha.
33004 Oviedo

Baleares

Vicente Ribas Fuster

Teléfono: +34 971 71 12 59
vicenteribas@arcoabogados.es
C/ Antonio Marqués, 18 – bajo
07003 Palma de Mallorca

Canarias

Jaime Cabrera Hernández

C/ Rafael Nebot, 5 – 1º
35001 Las Palmas de Gran Canaria
Teléfono: +34 928 36 84 70
canarias@aedaf.es
Responsable Sede: Paula Fuentes

Cantabria

Manuel Fernández González de Torres

Teléfono: +34 942 21 46 50
manuelfgt@tecnisa-campos.com
C/ Calvo Sotelo, 6 – 2º
39002 Santander

Cataluña

Josep Alemany Farré

Teléfono: +34 93 317 68 78
Fax: +34 93 317 69 32
consol@aedaf.es
Provença, 281 – local
08037 Barcelona
Responsable Sede: Consol Carratalá

Galicia

Carlos Del Pino Luque

Teléfono: +34 982 22 30 00
carlos.delpino@pindelpino.com
Trav. Juan Montes, 2 – 4
27001 Lugo

Madrid-Zona Centro

Eneko Rufino Bengoechea

Teléfono: +34 91 563 01 11
sedemadrid@aedaf.es
C/ O'Donnell, 7 – 1º Dcha.
28009 Madrid
Responsable Sede: Lara Álvarez

Murcia

Carmen Cano Castañeda

Teléfono: +34 647 70 67 11
carmencanoc@icamur.org
C/ Los Lirios, 12
30506 Altorreal-Molina del Segura

Navarra

Belén Marín Villamayor

Teléfono: +34 948 25 30 34
belen@marinyasociados.es
Avda. Sancho El Fuerte, 71 – 1ºG
31008 Pamplona

País Vasco

Adolfo Chivite Navascués

Teléfono: +34 944 80 05 00
ach@sbal.net
C/ Las Mercedes, 31 – 3º
48930 Getxo

Valencia-Castellón

Javier Ortiz Alonso

Teléfono: +34 963 80 37 70
javierortiz@seneor.com
C/ Cronista Carreres, 3-Entlo.-2º Izda.
46003 Valencia

Normas y criterios de publicación

Revista Técnica Tributaria es una publicación editada por la Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF), dirigida a todos los profesionales del Derecho tributario. Desde 1988 se ha configurado como una publicación científica que, desde una óptica crítica, intenta analizar todos y cada uno de los aspectos que pudieran incidir en los tributos y su aplicación. La periodicidad de Revista Técnica Tributaria es trimestral. Revista Técnica Tributaria se publica en versión impresa y en versión electrónica (puede consultarse en www.aedaf.es).

Temática

Los trabajos recibidos deberán ser:

- Trabajos de investigación que versen sobre Derecho tributario, contabilidad, administración, economía o Derecho de la empresa, en su proyección fiscal.
- Comentarios críticos de doctrina administrativa o jurisprudencia, tanto nacional como comunitaria.
- Análisis de cuestiones de interés relacionadas con el Derecho Tributario desde una perspectiva eminentemente práctica.

Envío de originales

1. Los trabajos deben ser originales, no habiéndose publicado previamente en ninguna revista de ámbito local, nacional o internacional. La Asociación Española de Asesores Fiscales entenderá cumplido este requisito con la recepción del trabajo, siendo responsabilidad de su autor las consecuencias que pudieran derivarse de su incumplimiento.

Deben ser remitidos por correo electrónico a gabinete.estudios@aedaf.es en formato word, letra *Times New Roman* tamaño 12 e interlineado de 1,5, debiendo indicarse la sección de la revista a la que se destina para su publicación (Estudios, Análisis crítico de cuestiones problemáticas en la jurisprudencia, Comentario de Jurisprudencia del TJUE, Transferencia).

2. Criterios de publicación.

Los originales enviados para ser publicados deberán adecuarse a los siguientes criterios:

- **Extensión:** Los destinados a ser publicados en la sección Estudios tendrán una extensión mínima de 6.000 palabras y máxima de 25.000 y los que opten a ser publicados como Análisis crítico de cuestiones problemáticas en la jurisprudencia o como comentario de jurisprudencia del TJUE tendrán una extensión comprendida entre 6.000 y 8.000 palabras.

Sólo en casos excepcionales, y tras la oportuna revisión de los originales, se admitirán trabajos cuya extensión esté fuera de los límites indicados.

- Con el original remitido deberá enviarse un resumen del trabajo, en español y en inglés. La extensión del resumen estará entre 50 y 100 palabras, pudiendo la entidad editora adaptar el mismo al contenido real del artículo y a su interés. Asimismo, deberá remitirse una relación de palabras clave para su indización en las correspondientes bases de datos; esta relación también figurará en versión inglesa (Keywords). En caso de originales remitidos para su publicación en la sección "Estudios", será además necesario la traducción del título al inglés. Si el idioma original del trabajo fuera el inglés, el resumen, palabras clave y, en su caso, el título, deberán facilitarse también en español.
- Los trabajos enviados para ser publicados en la sección "Estudios" deben presentarse anonimizados y omitiendo cualquier referencia (incluidas las bibliográficas) que puedan identificar al autor. Los datos del autor deberán constar en documento independiente con indicación de la afiliación profesional y demás datos que, en su caso, debieran figurar en la publicación, así como los datos de contacto. También deberán incluir un sumario especificando los epígrafes y subepígrafes en los que se estructura el texto con numeración arábica y las correspondientes referencias bibliográficas al final del documento.
- **Estructura:** Los comentarios de la sección "Comentario de jurisprudencia del TJUE" deberán estructurarse de la siguiente manera:
 - Indicación de la Sentencia del TJUE comentada con referencia al número de asunto, partes y síntesis.
 - Estructura: 1. Antecedentes y cuestiones planteadas. 2. Fundamentos de derecho y comentario. 3. Fallo.

Los originales destinados a ser publicados en la sección "Análisis crítico de cuestiones problemáticas en la jurisprudencia" deberán estructurarse de la siguiente manera: 1.- Planteamiento; 2.- Antecedentes de hecho; 3.- Doctrina judicial; 4.- Análisis crítico; 5.- Bibliografía.

Notas/referencias bibliográficas/citas legislativas o jurisprudenciales

Las notas se situarán a pie de página numeradas con caracteres arábigos, numeración correlativa y en formato superíndice. Se utilizarán, preferiblemente, para contener información complementaria o ampliatoria al texto.

Las referencias bibliográficas figuraran al final del documento, ordenadas alfabéticamente. Preferentemente su elaboración se adecuará a las normas APA.

Las citas de sentencias, consultas y legislativas deberán estar preferentemente relacionadas con las bases de datos utilizadas por la AEDAF. De no ser así, AEDAF se reserva el derecho a su modificación referencial. Las citas de jurisprudencia deberán ser lo más completas posible.

Idioma

Los trabajos deben ser presentados redactados en español, excepto los enviados para ser publicados como "Estudios", que se podrán aceptar en inglés. Tratándose de un original presentado en inglés, la editorial se reserva el derecho de publicar la versión en castellano en la edición electrónica de la revista.

Cesión de derechos

La aceptación del trabajo para su publicación supone que el autor cede en exclusiva a la AEDAF todos los derechos de explotación de la obra en todo el mundo, comprendiendo dicha cesión la reproducción, distribución, comunicación pública y transformación. AEDAF podrá incluir la OBRA en todas sus bases de datos y explotarla de cualquier otra forma, en cualquier idioma y a través de todas las modalidades de explotación y medios de difusión conocidos (impresión en papel, CD, DVD, vídeo, soporte electrónico, libro electrónico, Internet, etc.).

Normas éticas

La Revista Técnica Tributaria conoce y acepta las normas éticas establecidas por el *Committee on Publication Ethics (Code of Conduct and Best Practices Guidelines for Journals Editors, COPE)*, y velará por que todas las partes intervinientes en el proceso editorial las conozca. Pueden consultarse las mismas en los siguientes enlaces:

Committee on Publication Ethics ([COPE](#))

[Code of conduct and best practice guidelines for journal editors](#)

Asimismo, la AEDAF cuenta con su propio código ético desde el año 2006

Detección de plagio

Una vez recibidos los trabajos y antes de ser aceptados para su publicación, la Revista Técnica Tributaria comprobará los distintos niveles de posibles concurrencias y similitudes que pudieran derivar en un potencial plagio. Para ello se utilizarán fuentes o recursos "*open access*". En caso de detectarse plagio o fraude científico, Revista Técnica Tributaria no será responsable de dichas infracciones, debiendo asumir el autor las responsabilidades derivadas de las mismas.

Proceso de publicación

Revista Técnica Tributaria tiene implantado el sistema de evaluación por expertos externos, empleándose el método de revisión por pares "doble ciego" para aquellos trabajos destinados a ser publicados como "Estudios". Recibidos los textos originales, se acusará recibo a los autores, sin que ello suponga la aceptación para su publicación. El equipo editorial apreciará la idoneidad de su publicación y, en tal caso, lo enviará de forma anónima a dos revisores, también anónimos. Estos revisores externos calificarán el artículo, valorando, para ello, criterios como la originalidad, la aportación científica y su impacto potencial, la estructura del documento, su enfoque y la bibliografía empleada. Como resultado de dicha evaluación, el artículo será aceptado (en su caso, con propuesta de modificaciones) o rechazado. La decisión final de la Dirección, así como las posibles sugerencias de mejora o comentarios, se comunicarán al autor. El autor recibirá las pruebas del artículo en PDF para su corrección final, debiendo devolverlas en el plazo máximo de 3 días.

