

Revista Técnica Tributaria

.....

Revista trimestral // Número **125** // abril – junio 2019



AEDAF

Dirección

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

Coordinación de redacción

Marta González Álvaro
Subdirectora del Gabinete de
Estudios de la AEDAF

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

Consejo Asesor

José Ignacio Alemany Bellido
Abogado.
Presidente de la AEDAF

Jesús Calderón González
Magistrado de la Audiencia Nacional

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

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

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

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

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

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

Philip Baker
Abogado en Field Court Tax Chambers.
Universidad de Oxford

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

Juan Martín Queralt
Catedrático de Derecho
Financiero y Tributario.
Universidad de Valencia

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

Juan Ramallo Massanet
Catedrático de Derecho
Financiero y Tributario.
Universidad Autónoma de
Madrid

**José Ignacio Ruiz
Toledano**
Inspector de Hacienda del
Estado.
Vocal del TEAC

Eduardo Sanz Gadea
Inspector de Hacienda del
Estado

Mª Teresa Soler Roch
Catedrática de Derecho
Financiero y Tributario.
Universidad de Alicante

Juan Zornoza Pérez
Catedrático de Derecho
Financiero y Tributario.
Universidad Carlos III de
Madrid

Jacques Malherbe
Profesor emérito de la
Universidad Católica de
Lovaina. Abogado.

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

Redacción y administración:

O'Donnell, 7 - 1º Dcha.

28009 – Madrid

Tel.: 915 325 154

Fax: 915 32 3794

sedecentral@aedaf.es

www.aedaf.es

Impresión:

Wolters Kluwer España, S.A.

Calle Collado Mediano, 9

28231 Las Rozas, Madrid

Depósito Legal: M-25925-1988

ISSN: 0214-6010

Edita:

Asociación Española de Asesores Fiscales

Maquetación:

Wolters Kluwer España, S.A.

Suscripciones:

Anual (4 ejemplares): 60€ + IVA

Librerías (4 ejemplares): 48€ + IVA

Números sueltos: 25€ + IVA

Correo electrónico: sedecentral@aedaf.es

Revista Técnica Tributaria (Edición digital):

[WWW.AEDAF.ES/Gabinete de estudios/Publicaciones/Revista Técnica Tributaria](http://WWW.AEDAF.ES/Gabinete_de_estudios/Publicaciones/Revista_Técnica_Tributaria)

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

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

© Asociación Española de Asesores Fiscales



Índice

.....

Editorial

La protección de delatores como nueva medida europea para promover el cumplimiento de normas tributarias y salvaguardar intereses financieros <i>María Amparo Grau Ruiz</i>	7
--	---

Estudios

El requerimiento de la AEAT al CGPJ sobre datos de abogados y procuradores: deber de contribuir y protección de datos personales <i>Mercedes Navarro Egea</i>	13
Crítica a la modificación de finales de 2017 en los reglamentos de desarrollo de la LGT (Parte I) <i>Esaú Alarcón García</i>	35
Análisis histórico del concepto de establecimiento permanente en el artículo 5 del Modelo de Convenio OCDE <i>José Carlos Pedrosa López</i>	57
Taxpayer's rights in the mutual assistance procedure for the recovery of tax claims <i>Paul van der Smitte</i>	81

Comentario de Jurisprudencia Nacional

Principales cuestiones resueltas por el Tribunal Supremo durante los últimos meses en recursos de casación tributarios <i>Ricardo Huesca Boadilla</i>	97
--	----

Comentario de Doctrina Administrativa

Tribunal Económico-Administrativo Central. Comentario a la Resolución 3295/2016, de 9 de abril de 2019	113
Tribunal Económico-Administrativo Central. Comentario a la Resolución 3337/2018, de 14 de mayo de 2019	116
Tribunal Económico-Administrativo Central. Comentario a la Resolución 1093/2017, de 20 de marzo de 2019	119

Tribunal Económico-Administrativo Central. Comentario a la Resolución 4253/2016, de 16 de enero de 2019	121
Tribunal Económico-Administrativo Central. Comentario a la Resolución 5355/2018, de 9 de abril de 2019	126
Tribunal Económico-Administrativo Central. Comentario a la Resolución 45/2018 de 20/03/2019	129
 Comentario de Jurisprudencia del TJUE	
Comentario a la Sentencia del TJUE (Sala Novena) de 10 de enero de 2019	133
Comentario a la Sentencia del TJUE (Sala Sexta) de 17 de enero de 2019	137
Comentario a la Sentencia del TJUE (Sala Novena) de 14 de febrero de 2019	141
Comentario a la Sentencia del TJUE (Gran Sala) de 26 de febrero de 2019	144
 Transferencia	
La Ley de Transparencia y el artículo 87.2 de la Ley General Tributaria: una vía para obtener las resoluciones ocultas de los Tribunales Económico-Administrativos <i>Alejandro Miguélez Freire</i>	151
Conclusiones del XII Encuentro AEDAF (Jornada Nacional de Estudios 2019). Madrid, 4 de abril de 2019 <i>José Ángel Soteras Enciso, Carlos Romero Plaza, José Ignacio Ruiz Toledano, Javier Martín Fernández, César García Novoa y Esaú Alarcón García</i>	164
Lo más destacado de la Revista Interactiva de Actualidad (RIA)	178
 Novedades editoriales	181

La protección de delatores como nueva medida europea para promover el cumplimiento de normas tributarias y salvaguardar intereses financieros

María Amparo Grau Ruiz

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

Nuevamente los asuntos fiscales han sido el principal detonante de próximos cambios con gran trascendencia en muchas normas aplicables a escala comunitaria. Esta vez, no sólo ciñendo su impacto a nuestro campo de especialización, sino con alcance extramuros. En lo tocante a lo tributario, el Parlamento Europeo –quizás para obviar la exigencia de unanimidad en la toma de decisiones– ha querido añadir expresamente: «la presente Directiva no *armoniza* disposiciones en materia de impuestos, ya sean *fundamentales* o de *procedimiento*»¹. Veamos cuál es su contenido.

Hasta la fecha, Eslovaquia, Francia, Hungría, Irlanda, Italia, Lituania, Malta, Países Bajos, Reino Unido y Suecia, son los Estados miembros que otorgan un nivel más completo de protección a quienes informan de incumplimientos normativos. Otros ofrecen esta protección sólo de manera limitada, para determinados tipos de comportamientos corruptos, en sectores específicos, o únicamente a los funcionarios públicos. En el marco de la Unión Europea en su conjunto, este mecanismo se ha desarrollado fundamentalmente en relación con los servicios financieros.

En estas circunstancias, con la iniciativa para la protección de los informantes, la Comisión europea parece querer completar otras anteriores destinadas a mejorar la transparencia y el intercambio de información y la creación de un entorno del impuesto sobre sociedades más justo². Aunque la propia Comisión inicialmente dudaba de la necesidad de adoptar normas europeas en esta materia con carácter más extenso e intenso³, finalmente presentó su propuesta en el documento COM(2018)0218. Sobre la

¹ Considerando 18. La cursiva es nuestra. Amendments by the European Parliament to the Commission proposal. AM \P8_AMA(2018)0398(155-155)_EN.docx 1/138 PE637.713v01-00.

² En efecto, el artículo 2. b) y c) se refieren a infracciones que afecten a los intereses financieros de la Unión, y «actos que infrinjan las normas del impuesto sobre sociedades o a disposiciones [*arrangements*] cuya finalidad sea obtener una ventaja fiscal que desvirtúe el objeto o la finalidad de la legislación aplicable del impuesto sobre sociedades».

³ En este sentido, el Parlamento sueco presentó un dictamen motivado criticando la falta de respeto del principio de subsidiariedad.

misma, el pasado mes de abril, han alcanzado un acuerdo provisional el Parlamento Europeo⁴ y el Consejo, en el marco del procedimiento legislativo ordinario 2018/0106(COD)⁵.

Se pretende potenciar la utilización de la denuncia en áreas muy diversas⁶, como medida al servicio de la democracia y el bienestar social, pues se estima que la falta de protección de los delatores afecta al funcionamiento de las políticas europeas y tiene efectos en otros países. Delatar permite descubrir y prevenir las infracciones de la ley que lesionan el interés público. El Tribunal de Cuentas de la Unión Europea en su dictamen⁷ destaca que ésta es una oportunidad para mejorar la gestión de las políticas europeas desde abajo hacia arriba (*bottom up*), gracias a la acción de los ciudadanos y personas que trabajan para una organización pública o privada, complementándose así la ejecución descendente (*top-down*) –por ejemplo, en los casos de incumplimiento de los Estados miembros según el artículo 258 TFUE–.

En definitiva, esta Directiva define unas normas mínimas comunes que garantizan un elevado nivel de protección a las personas que denuncien infracciones y que llegan más lejos que las vigentes en Estados Unidos⁸. Habrá un período de transposición de dos años, a partir de la aprobación, y los Estados miembros podrán ampliar la protección en su Derecho nacional también a otros ámbitos no previstos por la Directiva⁹.

Los motivos con los que se justifica la aplicación de estas normas mínimas comunes en determinados ámbitos, incluido el fiscal, son los siguientes: que «sea necesario reforzar la aplicación de las leyes», que «la escasez de denuncias procedentes de informantes sea un factor clave que repercuta en la ejecución de las leyes», y que «la infracción del Derecho de la Unión pueda provocar graves perjuicios al interés público». Se encaja aquí el caso de la protección de los intereses financieros de la Unión Europea¹⁰.

En un entorno de cumplimiento voluntario, en el que se fía mucho al buen comportamiento fiscal, arbitrando herramientas propias de responsabilidad social empresarial, como códigos de conducta y modelos de *compliance* (baste aludir a la reciente UNE 19602), es lógico que se sigan los pasos típicos dados en otras áreas para avanzar en el proceso de mejora continua que dicha responsabilidad demanda. Y ahí entran en juego el establecimiento de los canales de denuncia y, necesariamente, la

4 En el Parlamento Europeo el respaldo ha sido mayoritario (591 votos a favor, 29 en contra y 33 abstenciones). Su preocupación por restos temas se hizo patente en varias de sus resoluciones de 2017, pidiendo a la Comisión que propusiera legislación.

5 Posición del Parlamento Europeo de 16 de abril de 2019. Textos aprobados. Edición provisional, Resolución legislativa del Parlamento Europeo, de 16 de abril de 2019, sobre la propuesta de Directiva del Parlamento Europeo y del Consejo relativa a la protección de las personas que informen sobre infracciones del Derecho de la Unión (COM(2018)0218 – C8-0159/2018 – 2018/0106(COD)) (Procedimiento legislativo ordinario: primera lectura) P8_TA-PROV(2019)0366 Protección de las personas que informen sobre infracciones del Derecho de la Unión.

6 Es posible revelar información sobre actividades ilegales o dañinas, cuando se viole el Derecho de la Unión Europea en varios campos, que abarcan desde la contratación pública, el blanqueo de capitales, los servicios, productos y mercados financieros, hasta la protección de la intimidad y los datos personales, o la seguridad de las redes y los sistemas de información.

7 Dictamen del Tribunal de Cuentas de 26 de septiembre de 2018. DO C 405 de 9.11.2018, p. 1. *Court of Auditors*: Opinión No. 4/2018, Report N8-0010/2019, 2018/0106(COD).

8 «If this agreement is finalized, Europe will surpass the United States free speech whistleblower rights. The Directive is a landmark breakthrough for transparency and accountability». DEVINE, T.: *European Union Reaches Agreement on Historic Whistleblower Directive, Government Accountability*, Estrasburgo, 12 de marzo de 2019. Disponible en el enlace <https://www.whistleblower.org/press-release/press-release-european-union-reaches-agreement-on-historic-whistleblower-directive/> [última consulta 7 de junio de 2019]

9 Como se explica en el considerando 19, el artículo 1 define el ámbito de aplicación material haciendo referencia a una lista de actos de la Unión que figura en el anexo. Ésta es una referencia dinámica: si el acto de la Unión que figura en el anexo se modifica, la referencia atañerá al acto modificado; si el acto de la Unión que figura en el anexo «ha sido sustituido o será sustituido», la referencia atañerá al nuevo acto.

10 «(15) Además, la protección de los intereses financieros de la Unión relacionados con la lucha contra el fraude, la corrupción y cualquier otra actividad ilegal que afecte a los gastos, la recaudación de ingresos y los fondos o activos de la Unión, es un ámbito clave en el que la aplicación del Derecho de la Unión debe reforzarse. El refuerzo de la protección de los intereses financieros de la Unión también abarca la ejecución del presupuesto de la Unión relativo a los gastos efectuados sobre la base del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea de la Energía Atómica. La falta de aplicación efectiva en el ámbito de los intereses financieros de la Unión, incluido el fraude y la corrupción a escala nacional, provoca un descenso de los ingresos de la Unión y un uso indebido de sus fondos, que puede falsear las inversiones públicas y el crecimiento y socavar la confianza de los ciudadanos en la acción de la UE. El artículo 325 del TFUE insta a la Unión y a los Estados miembros a combatir dichas actividades. Las medidas pertinentes de la Unión a este respecto incluyen específicamente el Reglamento (CE, Euratom) n.º 2988/95 del Consejo, completado, para los tipos más graves de conductas relacionadas con los fraudes, por la Directiva (UE) 2017/1371 y el Convenio establecido sobre la base del artículo K.3 del Tratado de la Unión Europea, relativo a la protección de los intereses financieros de las Comunidades Europeas de 26 de julio de 1995, en particular sus protocolos de 27 de septiembre de 1996, de 29 de noviembre de 1996 y de 19 de junio de 1997 (Convenio y protocolos que permanecen en vigor para los Estados miembros no vinculados por la Directiva (UE) 2017/1372), así como el Reglamento (UE, Euratom) n.º 883/2013 (OLAF)».

protección del denunciante. De nada sirve crear infraestructuras que luego no se utilicen en la práctica por temor a represalias. O forzar a seguir canales internos (en organizaciones públicas y privadas con más de cincuenta empleados), cuando no son lo suficientemente seguros. En este punto crítico, la propuesta inicial de la Comisión se ha visto ampliada.

Cabe dirigirse a la entidad afectada o directamente a las autoridades nacionales competentes, así como a las instituciones europeas. Éstas habrán de mantener a los informantes al tanto del tratamiento del informe¹¹. Incluso puede el delator revelar la información públicamente a los medios de comunicación y gozar de protección en casos en que no se responda adecuadamente a su denuncia, o haya un peligro inminente para el interés público o riesgo de represalias (que se prohíben expresamente, fijando mecanismos para impedir que los informantes sean suspendidos, degradados o intimidados). También se protege a sus colegas, parientes e intermediarios. Durante los procesos, se les dará apoyo jurídico, financiero y psicológico.

El Parlamento Europeo ha insistido en que «la presente Directiva ofrece protección contra las represalias para aquellos que denuncien situaciones fraudulentas o de evasión fiscal [*evasive and/or abusive arrangements*] que de otro modo no serían detectadas, con vistas a reforzar la capacidad de las autoridades competentes para proteger el buen funcionamiento del mercado interior y eliminar las distorsiones y los obstáculos al comercio que afecten a la competitividad de las empresas en el mercado interior, relacionados directamente con las normas sobre la libre circulación y también pertinentes para la aplicación de las normas sobre ayudas otorgadas por los Estados»¹².

El perfil europeo de esta medida se acentúa más, si cabe, en lo que nos atañe, cuando se prevé que las autoridades competentes de los Estados miembros, como parte de su obligación de tramitar las denuncias relativas a infracciones, deben aprovechar plenamente los mecanismos existentes de cooperación administrativa en el marco de la fiscalidad. Además, pueden cooperar también cuando se produzcan infracciones con una dimensión transfronteriza en ámbitos en los que no existan mecanismos de cooperación de este tipo. En cualquier caso, las comunicaciones sobre el resultado final de las investigaciones no deben afectar a las normas nacionales que prevén restricciones a la publicación de decisiones en el entorno del impuesto de sociedades¹³.

Una última cuestión a tener bien presente es que esta Directiva no va a afectar a la protección de la confidencialidad de las comunicaciones entre abogado y cliente (prerrogativa de secreto profesional en la relación cliente-abogado) que establezcan la legislación nacional y, en su caso, el Derecho de la Unión, de conformidad con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

¹¹ Según se detalla en el considerando 67: «las autoridades competentes deben también dar respuesta a los denunciantes en lo que respecta a las medidas previstas o adoptadas para tramitar la denuncia (por ejemplo, remisión a otra autoridad, archivo debido a la falta de pruebas suficientes o por otros motivos o puesta en marcha de una investigación y, en su caso, sus resultados o las medidas adoptadas para abordar el problema planteado), así como sobre los motivos que justifiquen la tramitación». Por otra parte, interesa destacar que las entidades jurídicas del sector privado de 50 a 249 empleados, pueden compartir recursos para recibir y gestionar informes.

¹² Ya se advierten los peligros en el considerando 18: «Los actos que infringen las normas del impuesto sobre sociedades y las actuaciones cuya finalidad es obtener una ventaja fiscal y eludir las obligaciones legales, burlando el objeto o la finalidad de la ley del impuesto sobre sociedades aplicable, afectan negativamente al buen funcionamiento del mercado interior. Pueden dar lugar a una competencia fiscal desleal y a la evasión fiscal, que falsea las condiciones equitativas para las empresas, y a la consiguiente pérdida de ingresos fiscales para los Estados miembros y el presupuesto de la Unión en su conjunto».

¹³ Así se desprende del considerando 73.

Revista Técnica Tributaria

ESTUDIOS

AUTORES

Mercedes Navarro Egea

Esaú Alarcón García

José Carlos Pedrosa López

Paul van der Smitte



AEDAF

El requerimiento de la AEAT al CGPJ sobre datos de abogados y procuradores: deber de contribuir y protección de datos personales

Mercedes Navarro Egea

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de Murcia

Title

The request of the Spanish Tax Authorities to the Spanish General Judicial Council of data about lawyers and solicitors: duty to contribute and protection of personal data

Resumen

La Administración tributaria necesita información para el control eficaz de la aplicación de los tributos. Con arreglo al estado actual de la tecnología, ello supone la obtención y tratamiento de datos personales a gran escala, lo que puede poner en riesgo derechos fundamentales de los ciudadanos. Este conflicto se evidencia en el acuerdo del Consejo General del Poder Judicial (autoridad de supervisión de la protección de datos personales en el ámbito judicial) por el que se autoriza la cesión de datos relativos a todo el colectivo de abogados y procuradores en respuesta a un requerimiento de la Agencia tributaria. Dicho acuerdo es anulado por el Tribunal Supremo porque el requerimiento debe dirigirse de forma individualizada al responsable de los datos y, asimismo, porque en él se ha de explicar de forma clara la finalidad que persigue el acopio de datos.

Palabras clave

Datos de trascendencia tributaria, petición de información, protección de datos personales, derechos fundamentales

Abstract

The Tax Administration needs information for the effective control of the application of taxes. Considering the current state of technology, this involves the collection and processing of personal data on a large scale, which can put at risk the fundamental rights of citizens. The conflict arises as a result of the Decision taken by the General Council of the Judicial Power (supervisory authority for the protection of personal data in the judicial field), in response to a request issued by the Tax Agency, authorising the transfer of data concerning the entire community of lawyers and attorneys. Said agreement is annulled by the Supreme Court, on the one hand because the request must be addressed individually to the person responsible for the data, and not to the supervisory authority; and, on the other hand, because the request must clearly explain the purpose of the data collection.

Keywords

Tax data, information order, personal data protection, fundamental rights

Recibido el 27-11-2018/Aceptado el 4-01-2019

Sumario

1. Planteamiento
2. La informática en la planificación de la actividad de control del fraude fiscal
3. La colaboración de jueces y tribunales
 - 3.1. Suministro de información por los órganos judiciales
 - 3.2. La función del CGPJ en el suministro de información a la AEAT
4. El conflicto entre el deber de contribuir y el derecho fundamental a la protección de datos
5. Requisitos formales de los requerimientos de información
6. Motivación: individualización, trascendencia tributaria y proporcionalidad
 - 6.1. Individualización subjetiva
 - 6.2. Trascendencia tributaria
 - 6.3. Proporcionalidad
7. A modo de conclusión
8. Bibliografía

1. Planteamiento

Es indiscutible que la información es esencial para la actividad de control que incumbe a la Administración tributaria. Otra cosa es que los aspectos relacionados con su obtención y tratamiento sean objeto de constante debate, porque esa intromisión en la esfera de privacidad de los ciudadanos afecta a derechos fundamentales.

La sentencia del Tribunal Supremo de 13 de noviembre de 2018 (rec. 620/2017), vuelve sobre esta cuestión, aunque lo hace con una perspectiva distinta, pues la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo se pronuncia sobre la procedencia del acuerdo de la Comisión Permanente del Consejo General del Poder Judicial (CGPJ), de 20 de julio de 2017¹, por el que, en respuesta a un requerimiento de información de la Agencia Tributaria, se autoriza la cesión de datos relativos a la participación en procedimientos judiciales de abogados y procuradores durante los años 2014, 2015 y 2016. Y ello sobre la base de que, salvo en lo que respecta a la petición de datos relativos a los clientes («identificación del cliente»), la cesión de datos relacionados con los profesionales afectados (abogados y procuradores) no contraviene el derecho fundamental a la protección de datos personales, por tratarse de datos de trascendencia tributaria.

Este acuerdo, recurrido por el Consejo General de la Abogacía², así como la petición de datos realizada por la Agencia Tributaria de la que trae causa, han tenido una notable repercusión mediática. No es extraño que la Administración tributaria solicite a los órganos jurisdiccionales datos referidos a estos colectivos profesionales. La particularidad radica, precisamente, en el volumen de datos que se han de tratar y en el modo en que se realiza la petición. El requerimiento dirigido al CGPJ alcanza a datos concernientes a más de 23 millones de procedimientos, e involucra a más de 3.500 órganos judiciales como responsables de esos datos procesales.

La sentencia anula el citado acuerdo porque entiende que el CGPJ, autoridad de control en materia de protección de datos en el ámbito judicial, no es el responsable de los datos solicitados. Considera asimismo que tampoco se pueden considerar cumplidas las exigencias de motivación requeridas en la actuación impugnada, en la medida en que la petición realizada por la Administración tributaria no encuentra cobertura en el régimen legal que prevé esta colaboración interinstitucional, arts. 93 y 94 de la Ley 58/2003, de 18 de diciembre, General Tributaria (en adelante «LGT»). El pronunciamiento así resumido tiene una enorme importancia práctica en lo que se refiere al caso concreto, pero también por lo que significa de cara a las iniciativas que pueda planificar en el futuro la Agencia Tributaria para el tratamiento automatizado de datos de carácter personal.

El examen del recorrido que ha tenido la petición de datos procesales relativos a abogados y procuradores con fines fiscales hasta el dictado de la sentencia ofrece la posibilidad de reflexionar sobre algunos factores que inciden o condicionan el tratamiento de la información en el seno de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT): la capacidad tecnológica de la Administración, la colaboración interinstitucional para la obtención de datos de trascendencia tributaria (el deber de colaboración de jueces y tribunales), y el derecho a la protección de los datos de carácter personal.

¹ El texto del acuerdo se encuentra disponible en la dirección electrónica siguiente: http://www.poderjudicial.es/portal/site/cgpj/menuitem.65d2c4456b6ddb628e635fc1dc432ea0/?vgnextoid=d87c6ecae91cd510VgnVCM1000006f48ac0aRCRD&vgnnextchannel=6533f0433c33b510VgnVCM1000006f48ac0aRCRD&vgnnextfmt=default&vgnnextlocale=es_ES

² Según los datos proporcionados por el Consejo General de la Abogacía: <http://www.europapress.es/nacional/noticia-abogacia-rechaza-acuerdo-cgpj-hacienda-cesion-datos-abogados-procuradores-20170905181727.htm>

2. La informática en la planificación de la actividad de control del fraude fiscal

Los planes anuales de control tributario de la Agencia Tributaria dejan constancia de la importancia que tiene la tecnología en la planificación de las actuaciones de comprobación e investigación de cara a la detección de los riesgos fiscales y a la selección óptima de los obligados tributarios que serán objeto de control.

De forma recurrente, las resoluciones que aprueban los planes anuales de control tributario precisan que la muestra de contribuyentes objeto de comprobación e investigación se determina a partir de la explotación de la información sobre bienes, derechos, rentas o actividades económicas suministrada a través de las declaraciones presentadas por ellos mismos, las declaraciones informativas de terceros, las actuaciones de captación de información (requerimientos de información y actuaciones presenciales), así como de los datos obtenidos a través de instrumentos de asistencia mutua internacional. A estos cauces tradicionales de obtención de información se suman en los últimos años los datos proporcionados por Internet y la implantación de nuevas aplicaciones informáticas en el proceso de aplicación de los tributos (p. ej., Suministro Inmediato de Información para la llevanza de los libros registro del IVA a través de la sede electrónica de la AEAT).

La informática ha aumentado significativamente las posibilidades de obtención y tratamiento de la información, permitiendo la explotación de una ingente cantidad de datos mediante herramientas desarrolladas *ad hoc* en el marco de la Agencia Tributaria, que, entre otras utilidades, contribuyen a identificar y estructurar diferentes perfiles de riesgo fiscal.

Estas soluciones tecnológicas han dado lugar a que se intensifiquen las actuaciones encaminadas a la obtención de datos masivos e indiscriminados sobre la renta y patrimonio de los ciudadanos en el marco del Plan Nacional de Captación de Información de la Oficina Nacional de Investigación del Fraude (ONIF).

Poco se conoce de los entresijos de esta realidad tecnológica. Algunos de los contenidos publicados por la AEAT permiten intuir la compleja arquitectura informática de la que se sirven los órganos administrativos³. De forma resumida, podría decirse que los múltiples datos que entran a la Administración, a través de los variados canales utilizados por una extensa red de informadores, alimentan una base de datos centralizada, a partir de la cual se procede a un análisis informático de la información cuyo funcionamiento se asemeja a un sistema neuronal, que favorece la conexión entre numerosos nodos en los que se almacenan datos sistematizados con el objeto de definir perfiles para los fines propios de la actividad de control (procesos de minería de datos).

OLIVARES OLIVARES⁴, a propósito de los datos de abogados y procuradores, señala que las actuaciones que se desarrollan en el marco del Plan Nacional de Captación persiguen el único objetivo de nutrir la base de datos, a efectos de llevar a cabo un tratamiento inteligente de la información para la selección de contribuyentes que, a su vez, permitirá el inicio de futuros procedimientos tributarios (un procedimiento de análisis multidimensional de datos que se realiza mediante la aplicación Zújar⁵). En concreto, apunta el autor que, bajo la denominación «Actividades de abogados y procuradores

³ Resulta ilustrativa la presentación esquemática del potencial tecnológico de la AEAT que se encuentra disponible en <https://es.slideshare.net/EUROsociAL-II/la-oficina-nacional-de-investigacin-del-fraude-onif-agencia-estatal-de-administracin-tributaria-aeat-de-espa>.

⁴ OLIVARES OLIVARES, B., «La captación de información personal de abogados y procuradores: ¿dónde quedan las garantías jurídicas?», *Quincena Fiscal*, 4/2019 (BIB 2018,5964).

⁵ La aplicación Zújar surge para dotar a la Administración de una herramienta que permita optimizar la explotación de la totalidad de la información disponible en las bases de datos de la Administración tributaria. A la misma se refiere, por ejemplo, la Memoria de la AEAT de 1997, donde se describe como 'un sistema de recuperación de información que posee unas características muy definidas: es abstracto, independiente de la información que gestiona e interactivo. Permite al usuario, en universo de información determinado, obtener aquella de manera agregada por múltiples conceptos, pudiendo descender en cualquier momento al detalle último' (disponible en www.aeat.es).

derivadas de los registros de la Base de Datos LexNET en poder del Mº de Justicia» se capta información que no está asociada a una investigación concreta, pero que será reutilizada por distintas unidades de la Administración tributaria.

Como se puede advertir, la capacidad tecnológica de la Agencia Tributaria ha avanzado a pasos agigantados en el tratamiento de los datos, pero ello no significa que esta realidad quede al margen de las normas que en el momento actual regulan los cauces de obtención de información. De hecho, en la medida en que estos procesos pueden afectar a personas físicas, se han de extremar las cautelas para asegurar la licitud de la obtención y el uso de la información.

3. La colaboración de jueces y tribunales

La mayor parte de la información obtenida por la Administración tributaria encuentra su base legal en el deber universal de suministro de información que, dentro del ámbito de la colaboración social⁶, se establece en los arts. 93 y 94 de la LGT⁷.

Estos preceptos, a su vez, han de ponerse en relación con el art. 95 de dicha Ley, que dispone el carácter reservado de los datos obtenidos y fija las condiciones en las que la Administración tributaria puede ceder tal información a otras autoridades y organismos (por ejemplo, a los órganos judiciales, lo que ha dado lugar al desarrollo del llamado «Punto Neutro Judicial»⁸).

El art. 93 de la LGT establece una obligación genérica de suministro de información que afecta a las personas físicas y jurídicas, públicas o privadas, así como a las entidades sin personalidad del art. 35.4 de la LGT, y que engloba toda clase de datos, informes, antecedentes y justificantes de trascendencia tributaria, propios o deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas. En concreto, en su apartado 4 dispone que los funcionarios públicos quedan obligados a colaborar con la Administración «suministrando» toda clase de información con trascendencia tributaria, con la excepción de los datos que queden amparados en el secreto del contenido de la correspondencia y el secreto estadístico.

Esta variada información puede ser obtenida por la Administración por distintas vías, diferenciándose dos maneras de cumplir con este deber tributario: a) la obtención de información por suministro, y b) la obtención de información por captación.

La *obligación de suministro de información* propiamente dicha viene impuesta a ciertas personas mediante normas de carácter general. De este modo, el cumplimiento del deber de colaboración ha de discurrir en la forma y plazos que reglamentariamente se determinen. A esta modalidad corresponde el amplio catálogo de obligaciones que regula el Reglamento general de actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria, aprobado por RD 1065/2007, de 27 de julio (en adelante, RGRI), entre las que se ha incorporado recientemente la obligación impuesta a las plataformas electrónicas en

⁶ LÓPEZ MARTÍNEZ define la colaboración administrativa como la actuación voluntaria o impuesta, fundamentalmente individual del administrado, en la que este, sin dejar de serlo, toma parte en el procedimiento administrativo de la elaboración de las decisiones sin participar en las mismas, coopera en la realización de funciones administrativas, las facilita o las hace posibles (LÓPEZ MARTÍNEZ, J., «Los deberes de información de terceros», Marcial Pons, 1992, págs. 21 y 217).

⁷ La LGT vigente se limita a reproducir el contenido de los artículos 111 y 112 de la LGT de 1963, desarrollados por los artículos 12, 37 y 38 del Reglamento General de la Inspección de Tributos de 1986, lo que significa que se perpetúan buena parte de los problemas prácticos que generaba la regulación anterior (GARCÍA RUIZ, J.R., «Los principios generales de la aplicación de los tributos», en *Estudios de la Ley General Tributaria*, Lex Nova, 2016, págs. 347 a 402, y en particular, pág. 365). En idéntico sentido, la STS de 20 de octubre de 2014 (rec. 1414/2012), insiste en que el actual marco jurídico sigue los parámetros de la precedente LGT, por lo que resulta de aplicación la doctrina jurisprudencial sentada durante su vigencia (FJ 2º).

⁸ Convenio de colaboración entre el CGPJ, el Ministerio de Justicia y la AEAT para la cesión de datos, de forma telemática, a los órganos judiciales, de 7 de septiembre de 2010. Disponible en la siguiente dirección: http://www.poderjudicial.es/cgpj/es/Temas/Relaciones_institucionales/Convenios/Convenio_de_Colaboracion_entre_el_Consejo_General_del_Poder_Judicial_el_Ministerio_de_Justicia_y_la_Agencia_Estatal_de_Administracion_Tributaria_para_cesion_de_datos_de_forma_telematica_a_los_organos_judiciales_.

relación con el arrendamiento de viviendas (modelo 179 de «Declaración informativa trimestral del arrendamiento con fines turísticos»).

La *información por captación* se caracteriza porque la Administración obtiene los datos requiriendo de forma individualizada a algunas personas para que proporcionen cierta información. Se trata en este caso de una actuación autónoma, que no precisa que la petición de datos tenga que producirse necesariamente en el marco de un procedimiento administrativo.

Junto a esta regulación general del deber de suministro de información, el art. 94 contempla el deber de información y de colaboración que corresponde a las «autoridades», incluyendo bajo tal categoría a cualquier persona o entidad que ejerza funciones públicas. Esto significa que, en lo que se refiere al suministro de información a la Administración tributaria, la norma introduce una especificación del deber genérico establecido en el citado art. 93 de la LGT.

3.1. Suministro de información por los órganos judiciales

El art. 94.3 de la LGT establece que los jueces y tribunales deberán «facilitar»⁹ a la Administración tributaria, de oficio o a requerimiento de la misma, cuantos datos de trascendencia tributaria se desprendan de las actuaciones judiciales de las que conozcan¹⁰, respetando, en su caso, el secreto de las diligencias sumariales.

La visión conjunta de los arts. 93 y 94 es relevante porque el deber de suministro de información, tanto en lo que se refiere a su contenido (datos de trascendencia tributaria) como en lo que atañe a su cumplimiento (modalidades de obtención de los datos), es sustancialmente idéntico para todo el universo de sujetos obligados a este deber de colaboración social.

De hecho, en relación con los juzgados y tribunales, la norma contempla el requerimiento como el cauce normal para que la Administración tributaria lleve a cabo estas actuaciones de acopio de datos de relevancia fiscal. Sin perjuicio de posibles actuaciones de tipo presencial en la sede judicial, el art. 56 del RGGI, al regular los requerimientos a determinadas autoridades sometidas al deber de informar y colaborar, deja claro que el cauce de comunicación con este colectivo se instrumenta a través de «requerimientos individualizados de información», que se realizarán directamente por el superior jerárquico del órgano actuante (lo que conlleva que, en el ámbito de las competencias del Estado, el órgano competente será el director general, los directores de departamento o los delegados de la AEAT).

Cuestión distinta es lo que se pueda pensar acerca de si el modelo relacional previsto entre la Administración tributaria y los juzgados y tribunales ha de concebirse –o no– en términos de potestad y deber, como así lo hace la LGT; e incluso cabe plantearse si esta colaboración ha de ser regulada en el marco de esta norma tributaria. Este debate no es nuevo, pues se remonta a los momentos de gestación de la vigente LGT. En la doctrina, RUIZ GARCÍA llama la atención sobre este problema, haciendo énfasis en que el Dictamen del Consejo de Estado sobre el Anteproyecto de Ley General Tributaria sostuvo que estos aspectos que conciernen a los jueces y tribunales tendrían que estar regulados en el marco de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial («LOPJ»), entendiendo que el contenido de la LGT

⁹ El TS, en la sentencia de 16 de abril de 1998 (rec.620/1996), entiende que «facilitar» no es solamente proporcionar o entregar unos datos determinados, sino que comporta «hacer fácil o posible una conducta por parte de un sujeto o sujetos específicos». Esta acepción lleva a la Sala a entender que la colaboración entre Administración tributaria y autoridades judiciales puede concretarse en la personación de unos agentes para recabar determinados datos relativos (partes del proceso, representantes procesales y cuantía del pleito), aunque ello suponga el acceso a datos que carecen de relevancia tributaria. En principio, se entiende que los funcionarios están obligados a cumplir órdenes, sin que se pueda entender que se vulneran el derecho al honor o a la intimidad a partir de la hipótesis de que pudieran tomarse o divulgarse datos que afectasen a la intimidad personal y que no fueran necesarios para la labor inspectora. Lo que no obsta –dice la sentencia– para que, en caso de producirse, ello pudiera dar lugar a su corrección por los medios establecidos por el ordenamiento.

¹⁰ Esta colaboración con Administración tributaria viene avalada por el TC en la sentencia 141/1998, de 12 de julio: «Aunque el art. 117.4 de la Constitución establece que 'los Juzgados y Tribunales no ejercerán más funciones que las señaladas en el apartado anterior (juzgar y hacer ejecutar lo juzgado)' y las que expresamente les sean atribuidas por ley en garantía de cualquier derecho', esta exclusividad no impide que, en virtud del deber de colaboración entre todos los poderes del Estado puedan imponerse al Juez obligaciones encaminadas al logro de otras finalidades públicas, entre las cuales puede figurar la de comunicar la existencia de un documento respecto al cual no se ha hecho efectivo el pago de un tributo».

debía limitarse a reconocer la posibilidad de que la Administración pudiera solicitar la colaboración de dichos órganos judiciales. Y, en este sentido, el autor apunta que la ausencia de un informe por parte del CGPJ en relación con esta norma tributaria ha impedido que exista una opinión especialmente cualificada sobre el contenido del precepto¹¹.

Desde este ámbito normativo que ordena la actividad de jueces y tribunales, el Reglamento 1/2005 sobre los Aspectos Accesorios de las Actuaciones Judiciales, aprobado por acuerdo del Pleno del CGPJ de 15 de septiembre de 2005¹², en el apartado 4 del artículo (...) se limita a hacer una remisión a la LGT en lo que se refiere al acceso a las actuaciones judiciales de las que se desprendan datos con trascendencia tributaria («se estará además a lo establecido en el artículo 94.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria»). Y, de forma más general, en su art. 92 establece que «las Administraciones Públicas solo podrán hacer uso de los productos extraídos del fichero, no de este, en virtud de decisión previa y escrita que sus órganos adopten en cumplimiento de las competencias que les sean atribuidas por el ordenamiento jurídico». A lo que añade que «la decisión ha de ser motivada y expresará, en todo caso, el fin o los fines para los que se necesita hacer uso de los productos que pretenden extraerse del fichero».

3.2. La función del CGPJ en el suministro de información a la AEAT

El deber de colaboración que impone la LGT a los juzgados y tribunales ha de ponerse en relación con las normas que regulan el tratamiento de los datos personales en el ámbito judicial.

La Ley 7/2015, de 21 de julio, ha modificado la LOPJ para intensificar la protección de los datos en el ámbito de los tribunales, proporcionando una regulación completa en lo que concierne a la protección de datos en el ámbito judicial (arts. 236 bis a 236 decies); regulación que, como se dice en la Exposición de Motivos, se basa en la diferenciación entre ficheros jurisdiccionales y los no jurisdiccionales: «De esta forma, el responsable de los ficheros jurisdiccionales es el órgano jurisdiccional y estos se rigen por las leyes procesales en cuanto a los derechos ARCO –acceso, rectificación, cancelación y oposición–. La autoridad de control de tales ficheros será el CGPJ. Por otro lado, el responsable de los ficheros no jurisdiccionales es la Oficina judicial, al frente de la cual está el Letrado de la Administración de Justicia. Este tipo de ficheros se regirán por la normativa existente en materia de protección de datos de carácter personal y la autoridad de control será la Agencia Española de Protección de Datos».

Aunque pueda resultar difícil el deslinde de las funciones que nuestro ordenamiento atribuye al CGPJ, parece claro que, en cuanto órgano de gobierno del poder judicial (art. 122 de la CE), le corresponde un papel rector en la integración de los desarrollos tecnológicos en el marco de las actuaciones judiciales (art 230 de la LOPJ); y, asimismo, es igualmente evidente que asume la función de autoridad de control en materia de protección de datos de carácter personal objeto de tratamiento con fines jurisdiccionales (arts. 263 nonies¹³ y 560.1.19ª de la LOPJ). Pero ninguna de estas funciones le habilita para atender a una petición de datos de la AEAT, por cuanto no es responsable de los ficheros¹⁴.

Pues bien, la sentencia del TS objeto de estudio fundamenta la anulación del acuerdo del CGPJ en estas normas, reconociendo a jueces y tribunales como los destinatarios legítimos del requerimiento practicado por la Agencia Tributaria sobre datos procesales que atañen a los abogados y procuradores. Y, en esta lógica, considera que la actuación del CGPJ se desenvuelve en el marco de las funciones que le corresponden como autoridad de control en materia de protección de datos de carácter personal.

¹¹ RUIZ GARCÍA, J.R., «Los principios generales...», *op. cit.*, pág. 381.

¹² BOE núm. 231, de 27 de septiembre de 2005.

¹³ Precepto que se redacta en estos términos: «Las competencias que la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre atribuye a la Agencia Española de Protección de datos serán ejercidas, respecto de los tratamientos efectuados con fines jurisdiccionales y los ficheros de esta naturaleza, por el CGPJ».

¹⁴ El art. 236 quinquies de la LOPJ señala que los Jueces y Tribunales, y los Letrados de la Administración de Justicia conforme a sus competencias procesales, podrán ceder al CGPJ y al Ministerio de Justicia, en lo que proceda, los datos tratados con fines jurisdiccionales que sean estrictamente necesarios para el ejercicio de las funciones de inspección y control establecidas por dicha Ley.

Para el Alto Tribunal, la actuación del CGPJ se desarrolla en el marco de las competencias que le son atribuidas por la legislación aplicable en materia de protección de datos de conformidad con la LOPJ, cuyo art. 236 nonies dispone que «las competencias que la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, atribuye a la Agencia Española de Protección de Datos, serán ejercidas, respecto de los tratamientos efectuados con fines jurisdiccionales y los ficheros de esta naturaleza, por el CGPJ». Una posición que, dicho sea de paso, queda salvaguardada a la vista del nuevo Reglamento europeo relativo a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales (art. 23 Reglamento UE 2016/679).

Desde este punto de vista, la respuesta dada por el CGPJ a la AEAT constituye –dice la sentencia– un «informe favorable parcial» que encuentra acomodo entre las funciones que el art. 37.1 de la Ley Orgánica 15/1999 atribuye a la Agencia Española de Protección de Datos, y que resulta de aplicación al caso controvertido; concretamente, mencionadas en las letras a) y c) del citado precepto: «a) Velar por el cumplimiento de la legislación sobre protección de datos y controlar su aplicación, en especial en lo relativo a los derechos de información, acceso, rectificación, oposición y cancelación de datos. (...) c) Dictar, en su caso, y sin perjuicio de las competencias de otros órganos, las instrucciones precisas para adecuar los tratamientos a los principios de la presente Ley».

Esta interpretación lleva a considerar que esta «actuación o instrucción» del CGPJ carece de fuerza vinculante para los órganos judiciales, quedando incólumes sus competencias propias como responsables de los archivos. En concreto, la respuesta dada por el CGPJ al requerimiento de la Administración no es otra cosa que «una actuación o instrucción encaminada a orientar a los titulares de los ficheros judiciales respecto a lo que el CGPJ considera una adecuada aplicación de la Ley, sin perjuicio de la decisión que adopten dichos titulares en ejercicio de sus propias competencias».

La aplicación de las normas de protección de datos desvincula al CGPJ de los deberes de colaboración establecidos por la LGT en relación con los órganos judiciales, al menos en lo que se refiere a los datos contenidos en los ficheros jurisdiccionales. Esta solución resuelve el problema en este caso concreto, pero deja entrever que, de cara al futuro, será necesario replantear las actuaciones de los jueces y tribunales ante las peticiones de información de la Administración tributaria, adecuando el modelo relacional a la nueva realidad normativa en el tratamiento de datos personales, lo que conlleva revisar las funciones que el marco regulatorio en materia de protección de datos atribuye a las autoridades de control –en este caso, al CGPJ–, a los responsables y encargados del tratamiento de los datos y al delegado de protección de datos¹⁵.

4. El conflicto entre el deber de contribuir y el derecho fundamental a la protección de datos

La legitimidad de las actuaciones encaminadas a la obtención de datos de trascendencia tributaria viene determinada por su vinculación con el deber de contribuir establecido en el art. 31 de la CE (STC 110/1984).

La jurisprudencia hace prevalecer el deber de contribuir cuando el mismo entra en conflicto con el derecho a la intimidad¹⁶. Se entiende así que no cabe apreciar violación alguna del art. 18.1 de la CE por el simple hecho de que los ciudadanos queden obligados a facilitar una información que, pese a pertenecer a la esfera de su intimidad, tiene relevancia tributaria.

¹⁵ Se trata de un cambio de actitud en los responsables y encargados del tratamiento que obliga a demostrar la existencia de diligencia debida en el tratamiento de los datos (Vid.. VV.AA., *Reglamento general de protección de datos. Hacia un nuevo modelo europeo de privacidad*, dirigido por PIÑAR MANAS, J. L., Madrid, 2016).

¹⁶ Entre otras, SSTs de 15 de noviembre de 2014, rec.3565/2012; 17 de marzo de 2014, rec.5149/2010; 28 de noviembre de 2013, rec. 5692/2011.

Ahora bien, esta preferencia por la efectiva realización del interés recaudatorio y la lucha contra el fraude fiscal en modo alguno puede amparar actuaciones que puedan resultar arbitrarias. Para evitar tal resultado contrario a nuestro ordenamiento, los tribunales exigen que el deber de colaboración, y los eventuales requerimientos en que se materializa el mismo, se ajusten al régimen jurídico diseñado por el legislador (sentencia TS de 21 de noviembre de 2005, rec. cas. 2294/04, FJ 3ª).

Ello supone que, en cada caso concreto, será necesario efectuar un análisis riguroso de la actuación administrativa para comprobar si los límites sustantivos y procedimentales que las normas establecen al regular los deberes de suministro de información han sido respetados por la Administración tributaria¹⁷.

Este planteamiento está presente en la sentencia del TS de 13 de noviembre de 2018 cuando rechaza el acuerdo del CGPJ que acuerda la cesión de datos a la AEAT. En términos generales, la Sala vincula la actuación de la Administración tributaria con el fin último y principal de hacer eficaz el cumplimiento de la obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que a todos impone el art. 31 de la Constitución. No obstante, entiende que deben acogerse los motivos de impugnación que cuestionan la motivación de la actuación impugnada, en la medida en que el requerimiento de la Administración tributaria no responde a las pautas objetivas por las que ha de discurrir esta actividad de obtención de datos de trascendencia tributaria. Y es que, tratándose de una modalidad de obtención de datos que forma parte de la denominada «información por suministro», esto es, la obtenida de forma genérica con carácter previo a la actuación de control individualizado de los contribuyentes, se echa en falta una mención a la regulación reglamentaria en que se apoya, sin que tampoco esta petición de datos relativos a los abogados y procuradores encuentre cobertura en los planes de control tributario de 2016 y 2017 (FJ 4º).

Nótese que el proceso de análisis realizado por el Alto Tribunal al revisar la legalidad de la solicitud de los datos es igualmente válido cuando el interés jurídico que resulta amenazado es el derecho de las personas físicas a la protección de datos, entendido como derecho fundamental autónomo e independiente del derecho a la intimidad al que se refiere el art. 18.4 de la Constitución («la ley limitará el uso de la informática para garantizar el honor y la intimidad personal y familiar de los ciudadanos y el pleno ejercicio de sus derechos»)¹⁸, y reconocido en el art. 8 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea y en el art. 16.1 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea¹⁹. Un derecho por el que ha de velar el CGPJ cuando, desde su posición como autoridad de control en materia de protección de datos, responde a la Agencia Tributaria.

¹⁷ La sentencia de 28 de noviembre de 2013 (rec.5692/2011), con cita de la sentencia TC 110/1984, declara: «Pues bien, para cumplir la doctrina del máximo intérprete de la Constitución, será preciso, en el caso concreto, comprobar si los límites sustantivos y procedimentales a través de los cuales ha de canalizarse la obtención de información han sido respetados por la Administración y si, en consecuencia, el quebranto de valores y derechos constitucionalmente protegidos está justificado».

¹⁸ Este derecho confiere a su titular un poder de disposición control sobre los datos personales, lo que le faculta para decidir qué datos proporcionar a un tercero, sea el Estado o un particular, o qué datos puede este tercero recabar, y que permite a las personas físicas saber quién posee esos datos personales y para qué, pudiendo oponerse a esa posesión o uso (STC 292/2000, de 30 de noviembre).

¹⁹ Resulta de interés en esta materia la sentencia del TJUE de 16 de mayo de 2017, *Berlioz*, asunto C-682/15. Este pronunciamiento se produce en el marco del intercambio de información previa petición de la Directiva 2011/16, y en el mismo se aborda la necesidad de que la autoridad que recibe el requerimiento verifique la licitud de la petición realizada por la autoridad fiscal de otro Estado a fin de valorar la pertinencia de los datos en relación con los fines de la investigación («el control que ejerce la autoridad requerida no se circunscribe a una comprobación sumaria y formal de la regularidad de la solicitud de información en base a dichos elementos, sino que debe igualmente permitir a dicha autoridad asegurarse de que la información solicitada no carece de toda la pertinencia previsible, habida cuenta de la identidad del contribuyente de que se trate y de la del tercero eventualmente informado, así como de las necesidades de la inspección fiscal en cuestión», apartado 82). Una tarea de control que, llegado el caso, también incumbe al juez nacional: «En lo tocante, en segundo lugar, al juez que conoce de un recurso interpuesto por un administrado por una sanción que se le ha impuesto sobre la base de una decisión de requerimiento adoptada por la autoridad requerida para tramitar la solicitud de información de la autoridad requirente, tal control puede no solo tener por objeto la proporcionalidad de la sanción y dar lugar eventualmente a una modificación de esta, sino también afectar a la legalidad de esta decisión de requerimiento...» (apartado 81).

Aunque el Tribunal Supremo no llega a profundizar en las exigencias derivadas de este derecho fundamental a la protección de datos²⁰, la argumentación seguida por la Sala sienta una pauta importante, al poner en relación este derecho con las normas tributarias que articulan los deberes de suministro de información, evitando que se pueda normalizar un uso indebido de los requerimientos individualizados por parte de la Agencia Tributaria. Desde esta perspectiva, el defecto que conduce a la nulidad del acuerdo no se limita a identificar quién es el responsable de los datos solicitados, sino que analiza determinados parámetros que tienen que ver con la actuación realizada por la Administración tributaria, esto es, si la petición de datos cumple con los requerimientos establecidos por las normas tributarias que regulan los deberes de colaboración.

La lectura de la sentencia se ha de poner en relación con el nuevo escenario que resulta del cambio de modelo en el tratamiento de los datos personales que impone el Reglamento general de protección de datos, aplicable desde el 25 de mayo de 2018, basado ahora en la responsabilidad activa de quienes tratan los datos, podría decirse de los responsables del tratamiento de datos, delegados de protección de datos y autoridades de supervisión en materia de protección de datos. Y ello supone que, a efectos de la cesión de datos personales, todos los agentes implicados en la protección de datos habrán de comprobar la licitud de las peticiones de información cursadas por las autoridades tributarias. El hecho de que la solicitud de los datos se enmarque en el ejercicio de funciones propias, como puede ser la actividad investigadora de la Administración tributaria –o dicho de otro modo, el hecho de que el requerimiento se produzca en el marco del genérico deber de suministro de información establecido en los arts. 93 y 94 de la LGT–, no obsta para que dichos sujetos tengan que identificar en el caso concreto la concurrencia de los siguientes extremos: a) que se cumplen los requisitos formales que se desprenden del tratamiento de datos regulado en los arts. 93 y 94 de la LGT; b) que se trata de datos de trascendencia tributaria; y c) que la petición de datos atiende a las exigencias del principio de proporcionalidad. Y, para poder apreciar estas circunstancias, será fundamental la adecuada motivación del requerimiento de información.

Veamos a continuación el análisis pormenorizado de estas exigencias en el concreto requerimiento de información sobre los datos de abogados y procuradores.

5. Requisitos formales de los requerimientos de información

El art. 30 del Reglamento General de actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria, aprobado por RD 1065/2007 (en adelante, RGGI), cuando regula las obligaciones de información, dispone que los requerimientos de información podrán realizarse en el curso de un procedimiento de aplicación de los tributos o ser independientes de este²¹. El que nos ocupa entra en esta segunda modalidad, aquella en la que la Administración tributaria solicita información con vistas a la detección de actividades u operaciones fraudulentas, o para actividades de inspección o recaudación; en este caso, la petición de datos no va dirigida a operaciones concretas, sino a colectivos de personas u operaciones.

Este tipo de requerimiento de información constituye un acto administrativo con entidad propia, no adjetiva, que concreta e individualiza el deber general de suministrar información de terceros y define

²⁰ En los contados casos en que los tribunales se han pronunciado sobre una posible vulneración de tal derecho con ocasión de los requerimientos de información practicados por la Administración tributaria, el órgano jurisdiccional viene a decir que no se produce infracción alguna al derecho a la intimidad ni de la LOPD cuando se actúa en el marco de esta habilitación legal, recordando que en el marco de los deberes de suministro de información de los arts. 93 y 94 de la LGT existe una excepción al consentimiento del titular (SAN de 26 de julio de 2012, rec. 357/2009, con remisión a las sentencias dictadas en los recursos 311/2009 y 354/2009). Sobre esta cuestión, y **sobre** el proceso de construcción jurisprudencial del derecho a la protección de datos de carácter personal, *vid.*, OLIVARES OLIVARES, B., *La protección de los datos tributarios de carácter personal durante su obtención en España*, Aranzadi, 2017.

²¹ También deja claro el apartado 4 del citado precepto reglamentario que «la solicitud de datos, informes, antecedentes y justificantes que se realice al obligado tributario en el curso de un procedimiento de aplicación de los tributos de que esté siendo objeto, de acuerdo con las facultades establecidas en la normativa reguladora del procedimiento, no tendrá la consideración de requerimiento de información a efectos de lo previsto en los artículos 93 y 94 de la Ley General Tributaria».

una obligación de hacer²². Esto conlleva que el propio requerimiento se convierta en el acto declarativo de la obligación de informar, sin que pueda ser considerado de mero trámite.

Puesto que se trata de una actuación autónoma, que se agota en sí misma –esto es, sin que haya un acto administrativo en virtud del cual se entiendan finalizadas–, el único marco temporal al que aparecen vinculadas es el plazo fijado en el propio requerimiento. Este extremo aparece especificado en el art. 55 del RGRI, fijando un plazo mínimo de 10 días para aportar la información solicitada, contados a partir del día siguiente al de la notificación del requerimiento, en el curso de los cuales el obligado tributario puede instar una prórroga por razones justificadas. Es frecuente que esta posibilidad se asocie a las dificultades materiales que puede plantear la preparación de los datos que se han de facilitar, especialmente cuando se exige en formato electrónico, pero también cabe considerar justificada la ampliación del plazo en aquellos casos en que el responsable de los datos recabe el asesoramiento de la autoridad de control.

Por lo que hace al contenido del requerimiento, el precepto reglamentario dispone que habrá de contener las siguientes menciones:

- El nombre y apellidos o razón social o denominación completa y número de identificación fiscal del obligado tributario que debe suministrar la información.
- El período a que se refiere la información requerida.
- Los datos relativos a los hechos respecto de los que se requiere la información.

El art. 56 del RGRI añade algunas exigencias específicas para los requerimientos a jueces y magistrados. En particular, dispone que estas peticiones de datos se realizarán por el superior jerárquico del órgano actuante que pretenda obtener la información; y, asimismo, exige que el órgano actuante que pretenda obtener la información dirija una solicitud «*debidamente justificada*» al órgano competente para realizar el requerimiento.

Estos parámetros se reconocen en el requerimiento de información incoado por la Agencia Tributaria y que reproduce literalmente la sentencia (FJ 1º). En síntesis, la petición de datos se realiza en el marco de las actuaciones de obtención de información sobre datos cuya titularidad pertenece al CGPJ, y se enmarca en la estrategia definida en el Plan Anual de Control Tributario Aduanero de 2016, para que, a la mayor brevedad posible, autorice a los responsables territoriales de las bases de datos a facilitar los datos siguientes: identificación de abogados y procuradores que hayan intervenido en procesos judiciales en el territorio nacional; fechas de inicio y cese (en su caso) de la intervención; juzgado o tribunal en el que han intervenido; localidad; identificación del procedimiento (clave); fecha de inicio y de finalización (en su caso) del procedimiento; importe del litigio (en su caso); y, finalmente, la identificación del cliente. Todo ello referido a los años 2014, 2015 y 2016.

Como se puede apreciar, el requerimiento cumple con la apariencia formal que exige la norma. Ahora bien, los responsables del tratamiento de los datos solicitados son los jueces y tribunales, con lo que de partida difícilmente podemos estar ante un requerimiento individualizado, cuando los destinatarios son los responsables territoriales de las bases de datos jurisdiccionales (más de 3.500 órganos judiciales). Y tampoco tiene cabida este cauce para solicitar los datos cuando, como enfatiza el Tribunal Supremo en su sentencia, el requerimiento se utiliza para la obtención de «información por suministro», esto es, dirigida globalmente a la totalidad del colectivo de la abogacía.

22 Se trata de una facultad de larga tradición, que encuentra su antecedente más lejano en el Reglamento de Inspección del año 1926 (DEL MORAL GONZÁLEZ, A., «Requerimientos de información sobre datos del propio obligado tributario», *Impuestos*, n.º 13, tomo II, 2009, La Ley, pág. 125). Para el TS, «es una decisión concreta de la Administración, expresada en un acto singular, y dirigida a una persona específica» (STS 7 de febrero de 2000). HURTADO GONZÁLEZ lo define como «el vínculo jurídico, autónomo e independiente, imputado a sujetos relacionados con una determinada Administración pública, obligándolos a facilitar información sobre terceros que conoce por sus relaciones con estos» (HURTADO GONZÁLEZ, J. FCO., *El deber de colaborar con la Administración tributaria facilitando información sobre terceros*, Lex Nova, Valladolid, 2001, págs. 84 y 85).

6. Motivación: individualización, trascendencia tributaria y proporcionalidad

La concepción jurídica de los requerimientos de información obliga a exigir la constancia de la justificación o de los motivos por los que se emite.

Los tribunales enfatizan la importancia de la motivación, pues solo a través de la justificación dada por la Administración tributaria se puede verificar que, en cada caso concreto, la actuación administrativa se ajusta a los límites sustantivos y procedimentales. Es decir, que la petición de datos se adecua al régimen jurídico diseñado por el legislador.

La motivación ha de abordar tanto la individualización subjetiva como la concreción objetiva –esto es, la trascendencia tributaria de los datos solicitados–. De tal manera que la ausencia de motivación, unida a la generalidad y falta de concreción del requerimiento, se consideran razones suficientes para tachar el requerimiento de indiscriminado y no selectivo.

Este comportamiento se considera ilícito porque la Administración, por la vía de un acto singular, viene a dar forma a un deber general de información periódica u ocasional, sin que el requerimiento individualizado de información pueda ser utilizado como un sucedáneo de la denominada «información por suministro».

La motivación se convierte, por consiguiente, en un requisito sustancial a la hora de valorar la licitud de los requerimientos individualizados practicados por la Administración (STS 28 de noviembre de 2013, rec. 5692/2011, con remisión a la sentencia de 12 de marzo de 2009, rec. 4549/04). Hasta tal punto es así que una petición de información de datos de la que no se sabe, en principio, si estos van a tener o no aplicación en la exacción de unos tributos concretos, cuando sea realizada de modo genérico y sin determinación subjetiva, constituye «una abstracción incompatible con el régimen de los requerimientos individualizados de información», puesto que la captación de datos no puede revestir un carácter indiscriminado y no selectivo (sentencia de 20 de octubre de 2014, rec. 1414/2012).

Este defecto es apreciado por el Tribunal Supremo al analizar la procedencia del acuerdo del CGPJ que autoriza la cesión de los datos de los abogados y procuradores. La sentencia de 13 de noviembre de 2018 anula el acuerdo citado porque entiende que, tratándose de un requerimiento de información que afecta a todo el colectivo de la abogacía, no se puede entender cumplido el deber de motivación con una remisión a los planes de control tributario –en este caso los Planes Anuales de Control Tributario y Aduanero de 2016 y 2017–, sino que se hace necesario, y así lo subraya especialmente la Sala, «explicar o justificar por qué el colectivo del que se trate ha de considerarse incluido en el correspondiente Plan».

Esta especificación sobre el alcance de la motivación que ha de acompañar a cada petición de información viene a coincidir plenamente con la filosofía que impone el actual Reglamento europeo en materia de protección de datos. Si de lo que se trata con esta nueva regulación europea es de fortalecer los derechos de los interesados y las obligaciones de quienes tratan los datos²³, la motivación del requerimiento contribuye a visibilizar que el tratamiento de los datos es «lícito, leal y transparente», tal como exige el art. 5.1.a) de la norma europea, permitiendo al responsable de los datos garantizar la tutela del derecho fundamental a la hora de proceder a la cesión de los datos personales solicitados.

23 PUYOL MONTERO, J., «Los principios del derecho a la protección de datos», en *Reglamento General de Protección de Datos. Hacia un nuevo modelo europeo de privacidad*, Reus, 2016, págs. 135 a 150, y en especial, pág. 137.

6.1. Individualización subjetiva

Uno de los rasgos de la obtención de información por captación viene dado por su carácter individualizado.

Este requisito guarda relación con la identificación del destinatario del requerimiento y, desde este punto de vista, su correcta apreciación requiere tener presente que el mismo:

- Sirve para diferenciar los requerimientos de obtención de información como expresión de la llamada «obtención de información por captación», lo que comporta el rechazo de todos aquellos requerimientos generalizados.
- No puede confundirse con la concreción y especificación de los datos que constituyen el objeto del requerimiento.

La individualización se presenta como un elemento fundamental para el correcto deslinde de las dos maneras en que la LGT permite la obtención de información, vinculando los requerimientos individualizados a la modalidad de captación. Esto es, garantizando su separación de la obtención de información por suministro, que ha de desenvolverse con carácter general en la forma y plazos fijados reglamentariamente.

Esta modalidad va referida a supuestos estandarizados que han sido previamente contemplados por las leyes reguladoras de cada tributo, o bien por disposiciones reglamentarias de desarrollo, que pueden originar obligaciones ocasionales o de carácter regular y periódico (entre otras, SSTS 20 octubre 2014, rec. 1414/2012; de 23 de octubre de 2014, rec. 2182/2012 y 30 abril 2015, rec. 1287/2012²⁴).

En puridad, los requerimientos individualizados comparten con esta modalidad estandarizada de obtención de información que se trata de una «información *a priori*», con la diferencia de que estos requerimientos también son útiles a la Administración tributaria dentro de los procedimientos de inspección, pues permiten obtener información de las empresas afectadas, esto es, una «información *a posteriori*». Por ejemplo, sería el caso de los requerimientos que practica la Inspección en el curso de las actuaciones para obtener información relativa a movimientos de cuentas, depósitos de ahorro, etc., del sujeto investigado (STS 19 febrero 2007, rec. 3165/02, FJ 3º).

La condición singular de este tipo de requerimientos en modo alguno se ve desvirtuada por el hecho de que la Administración realice peticiones de forma reiterada. Así lo dice la AN en la sentencia de 21 de noviembre de 2016 (rec. 562/2014, FJ 3º), entendiendo que estos comportamientos pueden quedar justificados en la medida en que, en todos ellos, se realizan operaciones que ponen de manifiesto capacidad económica de los contratantes.

Con arreglo a lo expuesto, si consideramos que el requerimiento es individualizado cuando *se dirige a una persona concreta y determinada*, en lo que aquí interesa, la sentencia del Tribunal Supremo viene a dejar claro que no cabe un requerimiento al CGPJ para obtener información de los abogados y procuradores que participan en los procedimientos judiciales en los años 2014 a 2016. El destinatario de esta petición de información solo puede ser el responsable de los ficheros jurisdiccionales que contienen estos datos personales; y, en este caso, lo son los órganos jurisdiccionales según lo dispuesto en el art. 236 sexies de la LOPJ²⁵.

²⁴ La dos últimas reproducen, por unidad de criterio, los razonamientos de la primera.

²⁵ Con arreglo al apartado 1, se establece lo siguiente: «A los efectos previstos en la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, será responsable de los ficheros jurisdiccionales el órgano jurisdiccional u Oficina judicial ante el que se tramiten los procesos cuyos datos se incorporen al fichero, y dentro de él decidirá quien tenga la competencia atribuida por la normativa vigente de acuerdo con la solicitud que se reciba del ciudadano».

La sentencia cierra la posibilidad de que la Administración tributaria pueda canalizar en un solo requerimiento las peticiones que, en puridad, debieran realizarse de modo específico e individualizado a los órganos judiciales responsables de los datos procesales.

Más allá de la polémica que plantea la idoneidad misma de esta petición de información, por cuanto desvirtúa el carácter individualizado de los requerimientos de obtención de información, lo acontecido en este caso permite llamar la atención sobre un debate de más calado ya apuntado en estas páginas, cual es la adecuación del sistema de requerimientos individualizados como instrumento para canalizar las relaciones de colaboración de jueces y tribunales con la Agencia Tributaria. Y, desde este punto de vista, cabría considerar qué posibilidades ofrecen las plataformas de intermediación de datos y otras herramientas jurídicas a efectos de favorecer el cumplimiento de estos deberes de colaboración que afectan al ámbito judicial, sobre todo teniendo en cuenta la exitosa experiencia que ha supuesto la puesta en marcha del Punto Neutro Judicial que permite, en este caso, a los jueces y tribunales el acceso a las bases de datos de la Agencia Tributaria²⁶.

6.2. Trascendencia tributaria

Solo puede efectuarse un requerimiento de información que tenga trascendencia tributaria. Este concepto jurídico indeterminado constituye una pieza esencial a la hora de ponderar la legalidad de los requerimientos de obtención de información realizados por la Administración tributaria.

A pesar de la dificultad que entraña la indefinición de esta categoría conceptual, la jurisprudencia es constante al señalar que la LGT, en sus arts. 93 y 94, no confiere una potestad discrecional a la Administración que le otorgue un margen de apreciación sobre si la información posee o no trascendencia tributaria que resulte inmune al control jurisdiccional.

En estas circunstancias, la noción de trascendencia tributaria ha de encauzarse en los términos estrictamente jurídicos que han ido acotando los tribunales. Resulta imprescindible la sentencia de 12 de noviembre de 2003 (rec. 4783/1998), pues en ella el TS²⁷, define la trascendencia tributaria como «la cualidad de aquellos hechos o actos que puedan ser útiles a la Administración para averiguar si ciertas personas cumplen o no con la obligación establecida en el art. 31.1 de la Constitución de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica, y poder, en caso contrario, actuar en consecuencia» (FJ 3º)²⁸, sin que se pueda presumir tal cualidad por el simple hecho del requerimiento practicado por la Inspección.

En este sentido, la sentencia de 20 de octubre de 2014 (rec. 1414/2012), incide en que se trata de aportar «datos necesarios y relevantes para la aplicación de los tributos». Un matiz que, sin lugar a dudas, amplía enormemente las posibilidades de la Administración en su tarea de acopio de datos, sobre todo si se tiene en cuenta que también los tribunales, de forma continua y reiterada, señalan que la utilidad de la información puede ser potencial, indirecta o hipotética²⁹.

Esta postura jurisprudencial ha dado lugar a que se diga que estamos ante un concepto amplio, que llega a identificarse con todo aquello que tenga contenido económico, excluyendo únicamente los datos no patrimoniales que puedan afectar a la intimidad de las personas. Ahora bien, aunque el TS ha

26 La Memoria de la AEAT de 2016 señala: «En el marco estipulado en el Convenio de colaboración con el CGPJ y el Ministerio de Justicia, los suministros normalizados que se han efectuado de forma directa y automatizada a través del Punto Neutro Judicial gestionado por el CGPJ, han supuesto más de 7,6 millones. Además, se han tramitado 13.871 solicitudes no normalizadas de información» (disponible en www.aeat.es).

27 Confirma la sentencia de la Audiencia Nacional de 30 de marzo de 1988, rec. 201/1994.

28 SSTs 19 febrero 2007, rec. 3165/2002; 14 marzo 2007, rec. 1320/02, FJ 3º; 3 noviembre 2011, rec. 2117/009, FJ 4º y 28 noviembre 2013, rec. 5692/2011, FJ 3º; 17 marzo de 2014, rec. 5149/2010.

29 En la sentencia de 7 de junio de 2003 (rec. 5483/1998), se dice que «...siempre que la información solicitada se encamine a la aplicación efectiva de los tributos... debe ser prestada, aunque su utilidad pueda ser potencial, indirecta o hipotética». Y, por ejemplo, en atención al potencial informativo de naturaleza tributaria que proporcionan los pagarés empresariales, la sentencia de 6 de febrero de 2007 (rec. 137/2002), considera cumplida la concurrencia de trascendencia tributaria en un requerimiento de talonarios de pagarés de cuentas corrientes de los años 1994 a 1996. También se puede traer a colación la sentencia de 26 de noviembre de 2008 (rec. 6007/2006), en la que, por idéntico motivo, se confirma un requerimiento en el que se solicita relación nominal y circunstancias de personas físicas, titulares de los contratos de seguros de daños, como tomadores por cuenta propia o ajena, sobre toda clase de bienes muebles de carácter especial o suntuario.

llegado a aceptar la equivalencia entre datos económicos y datos de trascendencia tributaria, no ha de pasar inadvertido que la citada sentencia de 20 de octubre de 2014 matiza esta aseveración para insistir en que los datos han de ponerse en relación con los fines que justifican el requerimiento, es decir, hay que verificar la utilidad de los mismos. Desde esta perspectiva, el principio de proporcionalidad actúa como un límite para la Administración, que podrá solicitar información en cuanto sirva para la eficaz aplicación de los tributos.

Si se atiende a esa necesaria *utilidad del dato*, esto es, al nexo que une el dato con la finalidad del requerimiento, se distinguen dos modalidades:

- Datos de trascendencia tributaria directa: Responden a tal calificación los datos relativos a hechos imponibles, es decir, a actividades, titularidades, actos o hechos a los que la Ley anuda el gravamen (operaciones con billetes de 500 euros, datos concretos de los informes o dictámenes emitidos por un colegio de abogados relativos a las minutas de los colegiados³⁰, etc.).
- Datos de trascendencia tributaria indirectos: Son aquellos que no presentan una relación evidente con el fin que justifica el requerimiento. Se dice así que se trata de información referida a datos colaterales, que pueden servir de indicio a la Administración para buscar después hechos imponibles presuntamente no declarados o, sencillamente, para guiar después la labor inspectora. En estos casos, el dato constituye un indicio indirecto, hipotético o potencial para el cumplimiento de los deberes que se derivan del art. 31.1 de la CE.

Esta delimitación exige un examen pormenorizado de cada requerimiento en el que, a través de la motivación, se debe verificar la calidad del dato. Esto significa poner en relación cada uno de los solicitados con los fines para los que se procede a su captación, lo que resulta esencial para que el sujeto que ha de responder al requerimiento pueda verificar la pertinencia de la información solicitada.

Cuestión distinta es que la motivación se module en función de la utilidad directa o indirecta de la información. Esta distinta intensidad adquiere pleno sentido si se pone en relación con dos de los principios esenciales para la protección de datos de carácter personal: los principios de «limitación de la finalidad» y «minimización de los datos» a los que se refiere el apartado 1 del artículo 5 del Reglamento europeo, en las letras b) y c): «1. Los datos personales serán: (...) b) recogidos con fines determinados, explícitos y legítimos, ... c) adecuados, pertinentes y limitados a lo necesario en relación con los fines para los que son tratados (minimización de datos)».

La dificultad práctica que presenta este análisis de la trascendencia tributaria queda patente en la extensa casuística asociada a estas peticiones de datos a través de requerimientos. Puede decirse que existe una línea jurisprudencial que tiende a relajar el alcance de la motivación cuando se trata de datos de trascendencia tributaria directa; y esta postura puede dar lugar a que la Administración con frecuencia estime que no es necesario extenderse en la motivación porque resulta evidente la utilidad de los datos solicitados³¹. Con algunos matices, podría decirse que esta tendencia también se aprecia en la respuesta dada por el CGPJ al requerimiento evacuado por la Administración tributaria en relación con los abogados y procuradores.

Aunque la sentencia no entra en un análisis pormenorizado sobre la utilidad de cada uno de los datos solicitados por la Agencia Tributaria, cabe llamar la atención sobre la importancia que tiene este aspecto

³⁰ Así lo considera el TEAC en la resolución de 18 de septiembre de 2018, recurso de alzada n.º 7111/2015, en relación con el requerimiento dirigido a un colegio de abogados en el que se solicitan datos relativos a informes y dictámenes referentes a minutas de sus abogados.

³¹ Precisamente, en la resolución citada en la nota anterior, el TEAC argumenta: «Pues bien, en el supuesto que nos ocupa el contenido del requerimiento, referido a datos concretos de informes o dictámenes emitidos por el Ilustre Colegio de Abogados de X en los ejercicios 2009, 2010, 2011 y 2012, referentes a minutas de sus colegiados, refleja sin necesidad de mayores explicaciones o razonamientos, y por ende justifica, la trascendencia tributaria de la información solicitada, respecto de la cual se manifiesta que resulta necesaria para las actuaciones que tiene encomendada la Inspección de los tributos. Dichos colegiados son potenciales contribuyentes de impuestos y se hallan vinculados con la entidad requerida por razón de su actividad mercantil y/o económica, constatándose también que la información solicitada se halla acotada en un ámbito temporal determinado (...) La mención de la utilidad de los datos económicos así obtenidos en un procedimiento de aplicación de los tributos se cumple en este caso y resulta suficiente, a juicio de este Tribunal Central, para justificar la trascendencia tributaria del requerimiento».

en el examen que han de hacer los responsables de los datos personales y, asimismo, las autoridades de control –añádase el delegado de protección de datos– de cara a la cesión de datos a la Administración tributaria. Este extremo es relevante, porque el acuerdo de la Comisión Permanente del CGPJ se limita a considerar que la información que se ha de facilitar a la Administración tributaria reviste trascendencia tributaria cuando se encuadra en el ejercicio de potestades tributarias, en este caso, en el marco de los arts. 93 y 94 de la LGT. En definitiva, la habilitación legal para la obtención de información se convierte en la finalidad que legitima el tratamiento de los datos. Y ello comporta que, con la excepción de los datos relativos a los clientes, todos los extremos solicitados sean lícitos para la autoridad de control porque guardan relación con los colectivos afectados (abogados y procuradores).

Esta interpretación coincide, por otra parte, con el planteamiento del Gabinete Técnico de la Agencia Española de Protección de datos (AEPD). Téngase en cuenta que la fundamentación del CGPJ recoge el informe 0331/2014 de la AEPD, en el que se dice que «sería razonable que se incluyera una mención específica de los fines para los que se necesita hacer uso de los productos extraídos del fichero», si bien, «en atención a la competencia del órgano solicitante y a los datos pedidos, cabe razonablemente deducir que serán los propios del ejercicio de las funciones y competencias que, en materia tributaria, corresponde al organismo peticionario».

Como se puede ver, lo determinante para la autoridad de control es verificar que la actuación se produce en el ámbito de actuación propio del órgano que realiza la petición, dejando en un plano secundario la justificación de los fines concretos en los que se basa el requerimiento de los datos.

Este planteamiento conduce a que prácticamente cualquier dato solicitado por la Agencia Tributaria deba ser atendido. El proceso de análisis se simplifica notablemente: a) los datos solicitados guardan relación con la indagación del cumplimiento de las obligaciones tributarias con los profesionales que han participado en los procedimientos judiciales, y b) el requerimiento se enmarca en el ejercicio de potestades atribuidas a la Administración tributaria.

La simplificación del proceso de verificación de la trascendencia tributaria explica la respuesta dada en el acuerdo de la Comisión Permanente del CGPJ. Podría decirse que la autorización de la cesión de datos se basa en que lo relevante es que el requerimiento sitúa las actuaciones en el ámbito del plan de control tributario, quedando justificada la finalidad del tratamiento de los datos.

Pues bien, la sentencia del Tribunal Supremo viene a romper esta inercia. Aunque no llega a extenderse en el detalle de los datos solicitados por la Agencia Tributaria, de modo claro y terminante declara que la simple remisión a los planes de control tributario no puede amparar un requerimiento de información, sino que habrá que «explicar o justificar por qué el colectivo de que se trata ha de considerarse incluido en el correspondiente Plan».

Esta interpretación jurisprudencial ha de ser destacada porque, en lo sucesivo, los responsables de los datos de carácter personal que deban colaborar con la Administración, el delegado de protección de datos y, asimismo, las autoridades de control en el ejercicio de su funciones, deberán extremar el rigor al valorar la procedencia de las peticiones de información realizadas por la Administración tributaria, aunque se presuma que esta última actúa en el ámbito de las funciones que le son propias.

6.3. Proporcionalidad

En estrecha relación con la motivación, el principio de proporcionalidad tiene una presencia significativa a la hora de valorar la licitud de los requerimientos de obtención de información de trascendencia tributaria.

La importancia de dicho principio queda reflejada en la doctrina jurisprudencial generada a propósito de los requerimientos de información de la Administración tributaria, y se proyecta tanto en un plano abstracto, a la hora de valorar la inmisión que se produce en la esfera protegida por el honor y la intimidad personal y familiar, como en relación con el concreto requerimiento individualizado practicado por la Administración tributaria. A esta doble vertiente se refiere el Tribunal Supremo en su sentencia de 18

de febrero de 2015 (rec.3479/2012), citada en estas páginas y relativa a un requerimiento de información dirigido a una mercantil (El Corte Inglés, S.A.) para que informe sobre los titulares de tarjetas de compra que hayan efectuado pagos anuales superiores a 30.000 euros. La Sala, reiterando lo dicho en anteriores pronunciamientos, declara: «Existe un deber general de información y colaboración con la Administración tributaria que tiene sustento constitucional, que está legalmente regulado y que debe ser interpretado y aplicado respetando otros valores y principios constitucionales, lo que obliga, de un lado, a una adecuada exégesis de las condiciones para su cumplimiento y, de otro, a la permanente presencia del principio de proporcionalidad que debe presidir toda decisión que se adopte a este respecto. Pero sin que ello suponga mantener un criterio restrictivo y estricto que excluya de la información tributaria debida los datos que, teniendo trascendencia tributaria, procedan de relaciones que afectan solo indirectamente a los obligados tributarios».

Como se puede ver, la postura jurisprudencial coloca en primera línea la protección del deber de contribuir, sin que esta prioridad eclipse la labor de tutela que le corresponde en relación con otros derechos fundamentales que se puedan ver disminuidos, lo que obliga a la búsqueda del debido equilibrio en términos de proporcionalidad. Así ha de ser cuando lo controvertido es si la cesión de información quebranta el derecho a la protección de datos de carácter personal.

La proporcionalidad aparece como una exigencia adicional que ha de concurrir para apreciar la licitud del requerimiento de información. Como ya se ha señalado, este principio contribuye a delimitar la trascendencia tributaria de los datos, pues añade el matiz de necesaria utilidad de la información para la aplicación de los tributos, lo que significa que se hace necesario poner en relación la petición de los datos con los fines, que han de ser determinados, explícitos y lícitos³². Ahora bien, el requerimiento tampoco será lícito cuando la información solicitada suponga un esfuerzo desproporcionado para el obligado tributario. Cuestión distinta será determinar qué se ha de entender por *esfuerzo desproporcionado*.

Según la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (en adelante «TEAC») de 2 de noviembre de 2017, RG 936/2014, se han de tener en cuenta varios factores: «las características, magnitud, así como la importancia, y medios materiales, y particularmente informáticos, con los que cuenta la entidad que ha de suministrarlos».

Es frecuente que los contribuyentes apelen a la dificultad que supone su tratamiento informático con arreglo a los parámetros exigidos por la Administración en el requerimiento. Sin embargo, los tribunales sostienen que la simple solicitud de la información en un determinado formato electrónico, por sí sola, no se considera una exigencia desproporcionada.

Cabe citar en tal sentido la sentencia del Tribunal Supremo de 20 de noviembre de 2014 (rec. 3073/2012), en la que se analiza una petición de información (cuentas bancarias con un sumatorio en el haber superior a 3.000.000 de euros) a una entidad bancaria en la que se exige su aportación en soporte magnético. La Sala, haciéndose eco de pronunciamientos anteriores³³, sostiene que la petición de la Inspección encuentra apoyo en el art. 29.2.f) de la LGT. Dicho precepto establece que, en lo que se refiere a las obligaciones de información, cuando los datos exigidos se conserven en soporte informático, deberán suministrarse en dicho soporte cuando así fuese requerido. De esta manera, se entiende que, si el interesado no plantea al órgano requirente la imposibilidad de dar cumplimiento a tal obligación de conservación de la información, ello puede dar lugar a que la Administración considere que los datos requeridos están digitalizados.

Eliminada la posibilidad de que se pueda considerar que la petición de los datos en formato informático resulta desproporcionada, habrá que atender a otros aspectos que puedan ser relevantes para apreciar la dificultad del tratamiento informático de la información solicitada.

32 Art. 5.1.b) del Reglamento general de protección de datos.

33 Sentencias de 3 de noviembre de 2011, rec. 2117/2009; y de 19 de febrero de 2007, rec. 3165/2002.

Hay que señalar que tampoco el hecho de que el requerimiento emitido conlleve una cantidad elevada de datos supone una infracción del principio de proporcionalidad, ya que exige un examen de las características y condiciones de la entidad a la que se dirige el requerimiento. El Tribunal Supremo, en sentencia de 18 octubre 2012 (rec. n.º 6322/2010), declara que «resulta irrelevante... el hecho de que nos encontremos ante el suministro de una masiva cantidad de datos que supongan un esfuerzo para la entidad recurrente, pues argumentos tan endeble han de ceder ante la finalidad perseguida, y que no es otra que obtener información valiosa que permita un mejor conocimiento por parte de la Administración tributaria del sector inmobiliario en un ámbito territorial determinado para así poder efectuar en el futuro una eficaz actividad de comprobación en la aplicación de los tributos que puedan desencadenarse del tráfico inmobiliario».

En este punto, resulta esclarecedora la resolución del TEAC de 10 de junio de 2009, RG 4523/2006, en la que se analiza un requerimiento dirigido a una entidad financiera en relación con los titulares de establecimientos mercantiles adheridos al sistema de cobro mediante tarjetas de crédito y de débito (cientos de miles). En síntesis, se solicitan los siguientes datos relativos a 2006 y 2007: 1) identificación de personas y entidades adheridas al sistema; 2) importe anual de los abonos; 3) identificación de las cuentas bancarias en la que se produce el abono.

Para el TEAC el requerimiento es desproporcionado por lo siguiente:

- El carácter abstracto y genérico de la posible trascendencia tributaria de los datos requeridos.
- No se puede considerar que tiene una trascendencia tributaria general en atención al número de personal afectadas (casi todas las empresas operan por el sistema de tarjetas), por lo que la Administración tendría que haber exigido la información a través del sistema de suministro con el consiguiente apoyo normativo.

El órgano revisor apoya su razonamiento en la sentencia del Tribunal Supremo de 12 de noviembre de 2003, ya citada en estas páginas, relacionada con la petición a una empresa (Telefónica España, S.A) de una relación de abonados al servicio de telefonía móvil. En este caso, el Alto Tribunal consideró que el elevado número de sujetos afectados (108.451 titulares), convertía la individualización, por *mor* del carácter genérico y la indeterminación subjetiva en la actividad del requerido, en una abstracción incompatible con lo exigido por la LGT. Para la Sala, el sistema de captación de datos utilizado no puede revestir, como se infiere de la propia expresión citada, un carácter indiscriminado y no selectivo o, lo que es lo mismo, de total extensión y compresión de la multitud de usuarios del servicio prestado por la empresa requerida.

Estas consideraciones son plenamente extrapolables al requerimiento realizado por parte de la AEAT al CGPJ sobre datos procesales concernientes a abogados y procuradores. En este caso, la cesión de datos tampoco resiste un juicio de proporcionalidad, pues la dificultad del tratamiento informático de la información solicitada viene dada por la cantidad de los datos solicitados, genéricos e indiscriminados, sin que se pueda apreciar la concurrencia de parámetros objetivos que permitan identificar un riesgo efectivo de fraude fiscal que justifique el acopio masivo de datos personales³⁴. En concreto, el Tribunal Supremo precisa que los planes de 2016 y 2017 no pueden amparar el requerimiento de información dirigido globalmente a la totalidad del colectivo de la abogacía, pues se refieren a actuaciones de investigación relacionadas con contribuyentes que desarrollen actividades profesionales, pero acota la muestra de los potenciales contribuyentes que presentan riesgo fiscal. Para el Tribunal, el requerimiento de información solo puede recabar datos sobre aquellos profesionales que puedan encontrarse en la situación descrita en este presupuesto: «(...) signos externos de riqueza en los casos en que dichos signos no resulten acordes con su historial de declaraciones de renta o patrimonio preexistentes

³⁴ La autorización del CGPJ se aparta de la doctrina de los tribunales que, de modo reiterado, rechaza los requerimientos que puedan resultar abstractos, genéricos e indiscriminados (SSTS 12 noviembre 2003, rec. 4798/, FJ 4º; 12 marzo 2009, rec. 4549/2004, FJ 3º; 14 noviembre 2011, rec. 5782/2009, FJ 4º; 7 febrero 2014, rec. 5688/2011, FJ 3º; 17 marzo 2014, rec. 5182/2009, FJ 3º; 20 octubre 2014, rec. 1414/2012; y 30 abril 2015, rec. 1287/2012).

mediante el uso combinado de las múltiples informaciones que existen en la actualidad a disposición de la Administración tributaria».

7. A modo de conclusión

Los arts. 93 y 94 de la LGT regulan un genérico deber de información que, como se ha visto, se extiende a los juzgados y tribunales, llamados a colaborar con la Administración tributaria facilitando los datos de relevancia fiscal que conozcan en el marco de sus actuaciones judiciales.

El requerimiento realizado por la AEAT al CGPJ en relación con los datos de abogados y procuradores pone de actualidad el debate sobre la adecuación del modelo de colaboración interinstitucional que resulta de este marco normativo, en el que aparecen nuevas variables: el actual contexto tecnológico, y el derecho fundamental a la protección de los datos personales.

Por una parte, la avanzada digitalización de las Administraciones Públicas impone que la comunicación se desenvuelva en entornos electrónicos cerrados interoperables que garanticen principios esenciales para la protección de datos, como son los de «limitación de la finalidad» y «minimización de los datos»; y por otra, la evolución en materia de protección de datos personales exige cambios en el tratamiento de la información acordes con las funciones que se atribuyen a los responsables o encargados del tratamiento de los datos, el delegado de protección de datos y las autoridades de control.

La sentencia del Tribunal Supremo de 13 de noviembre de 2018 supone un paso al frente en la construcción jurisprudencial del derecho a la protección de datos de carácter personal. La anulación del acuerdo del CGPJ por el que se responde al requerimiento de la Agencia Tributaria se fundamenta en que esta actuación excede de las funciones atribuidas al CGPJ en su condición de autoridad de control en materia de protección de datos. Lo que significa que la Administración tributaria debe identificar debidamente al responsable de los datos cuando solicite información mediante requerimientos individualizados.

También resulta fortalecido el derecho a la protección de los datos de carácter personal cuando la Sala declara que el requerimiento de información ha de venir motivado. Este deber exige que los datos solicitados guarden relación con una finalidad concreta, lo que se convierte en un parámetro de licitud del tratamiento de los datos por parte de la Administración tributaria.

En definitiva, la Administración tributaria tendrá que adecuar su actuación a los estrictos términos en los que la LGT posibilita la obtención de información, lo que deberá ser verificado por el responsable de los datos para proceder a su cesión.

8. Bibliografía

DEL MORAL GONZÁLEZ, A., «Requerimientos de información sobre datos del propio obligado tributario», *Impuestos*, n.º 13, tomo II, 2009, La Ley, pág. 125.

GARCÍA RUIZ, J. R., «Los principios generales de la aplicación de los tributos», en *Estudios de la Ley General Tributaria*, Lex Nova, 2016, págs. 347-402.

HURTADO GONZÁLEZ, J. FCO., *El deber de colaborar con la Administración tributaria facilitando información sobre terceros*, Lex Nova, Valladolid, 2001.

LÓPEZ MARTÍNEZ, J., *Los deberes de información de terceros*, Marcial Pons, 1992.

OLIVARES OLIVARES, B., *La protección de los datos tributarios de carácter personal durante su obtención en España*, Aranzadi, 2017.

«La captación de información personal de abogados y procuradores: ¿dónde quedan las garantías jurídicas?, *Quincena Fiscal*, 4/2019 (BIB 2018,5964).

PUYOL MONTERO, J., «Los principios del derecho a la protección de datos», en *Reglamento General de Protección de Datos. Hacia un nuevo modelo europeo de privacidad*, Reus, 2016, págs. 135 a 150.

VV.AA., *Reglamento general de protección de datos. Hacia un nuevo modelo europeo de privacidad*, dirigido por PIÑAR MAÑAS, J. L., Madrid, 2016.

Crítica a la modificación de finales de 2017 en los reglamentos de desarrollo de la LGT (Parte I)

Esaú Alarcón García

Profesor de la universidad Abat Oliba-CEU
Académico correspondiente de la RAJyL

Title

Criticism of the modification in the development regulations of the general tax law (Part I)

Resumen

El 1 de enero de 2018 entraron en vigor, como norma general, cuatro modificaciones en los reglamentos rituales de desarrollo de la LGT que afectan, de manera considerable, los ya de por sí menguados derechos y garantías de los contribuyentes. En la fase de información pública previa a su aprobación, la AEDAF llevó a cabo una serie de observaciones que fueron desatendidas en su integridad. En el presente estudio se analizan aquellos preceptos reglamentarios que adolecen de defectos que pueden determinar su derogación, al no tener anclaje legal, ir más allá de la norma que desarrollan o directamente contrariar el mandato legal.

Palabras clave

Revisión en vía administrativa, recaudación, gestión e inspección, procedimiento sancionador tributario

Abstract

On January 1, 2018, four modifications took place in the procedural regulations for the development of the general tax law that considerably affect rights and guarantees of the taxpayers. In the public information phase prior to its approval, the AEDAF carried out a series of observations that were ignored in their entirety. In the present study we analyze those regulatory precepts that suffer from defects that can determine their repeal, as they do not have legal anchoring, go beyond the norm they develop or directly contradict the legal mandate

Keywords

Administrative review, collection, check and inspection, tax sanction procedure

Recibido 4-01-2019/Aceptado 02/05/2019

Sumario

1. Introducción
2. Cuestiones debatidas acerca del Real Decreto 1070/2017, de 29 de diciembre, por el que se modifican el Reglamento General de las Actuaciones y los Procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, y el Real Decreto 1676/2009, de 13 de noviembre, por el que se regula el Consejo para la Defensa del Contribuyente
 - 2.1. Introducción
 - 2.2. El posible carácter *praeter legem* del artículo 74.1.h) RGAT, según redacción resultante de la modificación llevada a cabo por el artículo Quince del Reglamento
 - 2.3. El posible carácter *ultra vires* del artículo 171 apartado 3 RGAT, según redacción resultante de la modificación llevada a cabo por el artículo Treinta del Reglamento
 - 2.4. El posible carácter *ultra vires* del artículo 184.2 RGAT, según redacción resultante de la modificación llevada a cabo por el artículo Treinta y tres del Reglamento
 - 2.5. El posible carácter *contra legem* del artículo 197 bis RGAT, según redacción resultante de la modificación llevada a cabo por el artículo Cuarenta y cinco del Reglamento
3. Cuestiones debatidas acerca del Real Decreto 1071/2017, de 29 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento General de Recaudación, aprobado por el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio
 - 3.1. Introducción
 - 3.2. El posible carácter *praeter legem* del apartado 2 del artículo 29 RGR, según redacción resultante de la modificación llevada a cabo por el artículo Cuatro del Reglamento
 - 3.3. El posible carácter *ultra vires* del apartado 8 del artículo 46 RGR, según redacción resultante de la modificación llevada a cabo por el artículo Siete del Reglamento
 - 3.4. El posible carácter *contra legem* del apartado 1 del artículo 74 RGR, según redacción resultante de la modificación llevada a cabo por el artículo Doce del Reglamento
4. Bibliografía

«El poder es una droga, pero la droga más peligrosa es el poder de disposición sobre el dinero ajeno, puesto que permite a los poderosos –a los parlamentarios, al alcalde, al presidente del Gobierno– disponer de fondos sin tener que renunciar a un penique de la propia fortuna ni reducir su propio tren de vida»

Klaus Vogel

1. Introducción

El viernes, 30 de junio de 2017, se dio a conocer por parte del Ministerio de Hacienda y Función Pública el texto de los proyectos de cuatro reglamentos de desarrollo de la Ley General Tributaria –LGT, en lo sucesivo–, para su información pública, comunicándose dicha circunstancia a diversos organismos para que aprovecharan el trámite para llevar a cabo cuantas sugerencias y alegaciones consideraran pertinentes.

Pese a tratarse de fechas harto complicadas para los profesionales del sector tributario, diversas corporaciones y asociaciones profesionales –como la Asociación Española de Asesores Fiscales o AEDAF, el Consejo General de Economistas, el Consejo General del Colegio de Gestores Administrativos y otros– remitieron a la Dirección General de Tributos sus respectivos informes sobre los proyectos legislativos en ciernes, de los cuales resultaban algunas observaciones a la redacción de los textos remitidos, acompañándose en algún caso de otras propuestas de modificación normativa que pudiera resultar conveniente incorporar a los textos definitivos de los reglamentos.

Sin darse a conocer más información acerca de los avatares de los citados proyectos de reglamentos tributarios en los siguientes seis meses, el sábado 30 de diciembre de 2017, fueron publicados en el Boletín Oficial del Estado, con una entrada en vigor perentoria que se produjo –salvo pocas excepciones– dos días después, el 1 de enero de 2018.

Dejando de lado que el proceso normativo ha resultado poco acorde a la buena calidad normativa que se promueve por la legislación actual tanto europea como española y, más concretamente, por la Ley 40/2015 y por las Recomendaciones de la Unión Europea y de la OCDE sobre mejor regulación, es voluntad del autor de este texto exponer en los cuatro próximos apartados, con la máxima objetividad posible dada su situación *sub iudice*, las críticas más destacables que merecen algunos de los preceptos de estos cuatro reglamentos¹.

Debe ponerse de manifiesto, con carácter previo, que muchas de las cuestiones criticables de los reglamentos sobre los que se va a tratar tienen su origen en la modificación llevada a cabo en la LGT por parte de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, que supuso un grave endurecimiento de la situación de los contribuyentes frente a los poderes de la Hacienda Pública. No me detendré en estas cuestiones, que no pasan de ser mero desarrollo de la ley que habilitaría, en su caso, el pecado original de socavar las garantías de los ciudadanos y que habrá que interpretar desde un prisma constitucional.

¹ En este trabajo, cuando se hable de cada uno de los cuatro nuevos reglamentos los identificaremos como «el Reglamento», «el Real Decreto» o «el RD». En cambio, como se verá en cada apartado sucesivo, a cada reglamento originario se le dará una denominación diferenciada.

2. Cuestiones debatidas acerca del Real Decreto 1070/2017, de 29 de diciembre, por el que se modifican el Reglamento General de las Actuaciones y los Procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, y el Real Decreto 1676/2009, de 13 de noviembre, por el que se regula el Consejo para la Defensa del Contribuyente²

2.1. Introducción

Este proyecto normativo recibió un total de 33 observaciones en la fase de información pública, muchas de ellas referidas específicamente a la regulación de una novedosa obligación informativa sobre la cesión de uso de viviendas con fines turísticos.

Con relación a este concreto aspecto, se da la circunstancia de que la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia también procedió a remitir al Ministerio de Hacienda y Función Pública un requerimiento previo a la interposición de recurso contencioso-administrativo, cuestionando la redacción del artículo 1.º del RD al incorporar una concepción amplia de «intermediario» en el arrendamiento de viviendas turísticas. Dicho requerimiento fue resuelto, en sentido desestimatorio, mediante acuerdo del Consejo de Ministros en reunión de 6 de abril de 2018, considerándose que el contenido de las normas cuestionadas se ajusta a derecho, sin constituir un obstáculo a la competencia efectiva.

Por último, merece la pena destacar que el Consejo de Estado llevó a cabo dos observaciones de contenido en su dictamen acerca del RD proyectado, aprobado el 20 de diciembre de 2017, relacionadas con el nuevo artículo 54 ter y con la modificación operada en el artículo 125 RGAT. Esta última, tuvo la consideración de observación esencial a los efectos de lo previsto en el artículo 130.3 del reglamento de dicha institución consultiva, accediendo el Ministerio a cambiar la redacción final del precepto para ajustarse a lo que se proponía por dicho organismo.

2.2. El posible carácter *praeter legem* del artículo 74.1.h) RGAT, según redacción resultante de la modificación llevada a cabo por el artículo Quince del Reglamento

La redacción anterior del artículo 74.1 RGAT en su letra h), señalaba lo siguiente:

«Artículo 74. Requisitos de la certificación de encontrarse al corriente de las obligaciones tributarias.

1. Para la emisión del certificado regulado en este artículo, se entenderá que el obligado tributario se encuentra al corriente de sus obligaciones tributarias cuando se verifique la concurrencia de las siguientes circunstancias:

h) No tener pendientes de ingreso responsabilidades civiles derivadas de delito contra la Hacienda pública declaradas por sentencia firme.»

La modificación de la transcrita letra del citado precepto, introducida a través del Real Decreto, da lugar a la siguiente redacción, destacándose en negrita los aspectos novedosos:

«Artículo 74. Requisitos de la certificación de encontrarse al corriente de las obligaciones tributarias.

² Cuando se trate acerca del Real Decreto 1065/2007, lo denominaremos por el convencional acrónimo «RGAT».

1. Para la emisión del certificado regulado en este artículo, se entenderá que el obligado tributario se encuentra al corriente de sus obligaciones tributarias cuando se verifique la concurrencia de las siguientes circunstancias:

h) No tener pendientes de ingreso **multas ni** responsabilidades civiles derivadas de delito contra la Hacienda pública declaradas por sentencia firme.»

Según la memoria del análisis del impacto normativo –MAIN, en adelante– del proyecto de RD, con ello «se adapta el reglamento a la vigente redacción de la disposición adicional décima de la LGT, incorporando a la norma reguladora del certificado de encontrarse al corriente de las obligaciones tributarias, en los casos de delito contra la Hacienda Pública, las deudas derivadas no sólo de la responsabilidad civil sino también de la pena de multa.»

De todo ello se colige claramente que la justificación de la modificación reglamentaria, se encuentra en una supuesta habilitación que se concede por la Disposición Adicional 10ª de la LGT.

En este sentido, el precepto que serviría de base legal a la modificación del Reglamento señala textualmente lo siguiente³:

«Disposición adicional décima. Exacción de la responsabilidad civil y multa por delito contra la Hacienda Pública.

1. En los procedimientos por delito contra la Hacienda Pública, 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 esta Ley, incluidos sus intereses de demora, junto a la pena de multa, se exigirá por el procedimiento administrativo de apremio.

2. Una vez que sea firme la sentencia, el juez o tribunal al que compete la ejecución remitirá testimonio a los órganos de la Administración Tributaria, ordenando que se proceda a su exacción. En la misma forma se procederá cuando el juez o tribunal hubieran acordado la ejecución provisional de una sentencia recurrida.

3. Cuando se hubiera acordado el fraccionamiento de pago de la responsabilidad civil o de la multa conforme al artículo 125 del Código Penal, el juez o tribunal lo comunicará a la Administración Tributaria. En este caso, el procedimiento de apremio se iniciará si se incumplieran los términos del fraccionamiento».

Este mandato de la LGT, de carácter eminentemente procedimental, se limita a regular la exacción de los dos conceptos económicos que pueden resultar de una condena por delito contra la Hacienda Pública, dejando claro que tanto la responsabilidad civil como la pena de multa se exigirán por el procedimiento administrativo de apremio –apartado 1– y que, en caso de que se hubiera acordado el fraccionamiento del pago de alguno de estos conceptos, el juez penal se lo tendrá que comunicar a la Administración tributaria, en cuyo caso cabe entender que no procederá el inicio de apremio alguno –apartado 3–.

El artículo 74 RGAT, por su parte, no es un precepto procedimental sino sustantivo, que se encarga de regular las condiciones para que un contribuyente pueda obtener de la Administración una certificación de encontrarse al corriente de las obligaciones tributarias, incluyéndose por el Reglamento, *ex novo*, a las multas derivadas de la comisión de un delito fiscal.

Se pretende, por tanto, algo tan peculiar como que una concreta norma procesal que determina el método de exacción de un concepto no tributario –la multa penal– sirva de base a una previsión reglamentaria que nada tiene que ver con ese *iter* procesal, pues se limita a regular las circunstancias por las que un ciudadano puede obtener un certificado de encontrarse al corriente de sus obligaciones.

Otra posibilidad más razonable, no obstante, sería que el artículo 74 RGAT no pueda considerarse como una norma de desarrollo del procedimiento de exacción de la responsabilidad civil y la multa derivados

3 Los subrayados que aparezcan a lo largo de este escrito son, siempre, obra del autor.

de la comisión de delito contra la Hacienda Pública, sino como una norma de (mera) gestión tributaria que permite al contribuyente obtener una certificación acreditativa de estar al corriente de sus obligaciones tributarias.

Siendo ello así, se da la circunstancia de que las multas penales no pueden considerarse, en modo alguno, como una obligación tributaria, pues no aparecen como tales en ninguno de los conceptos regulados en los artículos 19 y siguientes de la LGT –a saber, obligación tributaria principal y obligaciones tributarias accesorias– y, más al contrario, técnicamente hablando son una especie determinada dentro del género punitivo penal.

Desde esta perspectiva, la inclusión por vía reglamentaria de un concepto no tributario, como son las multas derivadas de la comisión de un delito contra la Hacienda Pública, en el precepto que regula los requisitos para obtener una certificación de encontrarse al corriente de las obligaciones tributarias no tendría la habilitación legal pertinente, por lo que podría suponer un exceso reglamentario que pudiera determinar su anulación.

Podría aducirse, para contrarrestar lo argumentado, que el listado del artículo 74.1.h) RGAT ya recogía desde 2007 otro concepto sometido a comprobación para obtener el citado certificado que tampoco es una obligación tributaria, como es la responsabilidad civil derivada de delito contra la Hacienda Pública declarada por sentencia firme, resultando razonable que ambos conceptos reciban un tratamiento uniforme.

A pesar de ello, el hecho de que la inclusión reglamentaria de la responsabilidad civil *ex delicto* en la letra h) del precepto no haya sido discutida judicialmente no puede conducir a la conclusión de que esa letra del precepto reglamentario resulte un precedente para la inclusión también de la multa en el listado.

En realidad, ni uno ni otro concepto, ni responsabilidad civil ni multa derivados de delito contra la Hacienda Pública, deberían ser tenidos en cuenta para poder obtener un certificado de encontrarse al corriente de obligaciones tributarias porque, como se acaba de indicar, ni uno ni otro son tales (obligaciones tributarias).

En efecto, no lo son porque no forman parte del *numerus clausus* que, a estos efectos, se establece en los artículos 19 ss. LGT y, ésta es una cuestión que resulta indiscutible, de lo que cabe colegir que ambos conceptos no debieran figurar como tales, por vía reglamentaria, a los efectos de la obtención de un certificado de estar al corriente de las obligaciones tributarias.

2.3. El posible carácter *ultra vires* del artículo 171 apartado 3 RGAT, según redacción resultante de la modificación llevada a cabo por el artículo Treinta del Reglamento

La redacción anterior del artículo 171.3 RGAT señalaba lo siguiente:

«3. Los obligados tributarios deberán poner a disposición del personal inspector la documentación a la que se refiere el apartado 1.

Cuando el personal inspector requiera al obligado tributario para que aporte datos, informes o antecedentes que no deban hallarse a disposición de dicho personal, se concederá un plazo no inferior a 10 días, contados a partir del siguiente al de la notificación del requerimiento, para cumplir con este deber de colaboración.»

La modificación en la redacción del citado precepto que se introduce a través del Real Decreto, da lugar a la siguiente redacción, destacándose en negrita los aspectos novedosos:

«3. Los obligados tributarios deberán poner a disposición del personal inspector la documentación a la que se refiere el apartado 1.

Cuando el personal inspector solicite al obligado tributario datos, informes o antecedentes que no deban hallarse a disposición **inmediata** de la Administración tributaria, se concederá con carácter general un plazo de 10 días **hábiles**, contados a partir del siguiente al de la notificación del requerimiento, para cumplir con el deber de colaboración. **El plazo concedido para la contestación a las reiteraciones de los requerimientos de información que no deba hallarse a disposición inmediata de la Administración tributaria será con carácter general de 5 días hábiles.**

Cuando los sujetos obligados a relacionarse a través de medios electrónicos con las Administraciones Públicas a los que se refiere el artículo 14 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, aporten documentación directamente al órgano de inspección actuante en el curso de su comparecencia, la documentación podrá ser admitida por dicho órgano con el objeto de lograr la eficacia de la actuación administrativa. En caso de admitirse, el obligado tributario no estará obligado a remitir tales documentos por medios electrónicos.»

Según la MAIN del proyecto de RD, «con el objeto de dar una mayor seguridad jurídica en el procedimiento inspector, se explicita en el reglamento un plazo de 5 días hábiles, inferior al plazo inicialmente concedido de 10 días hábiles, para contestar las reiteraciones de requerimientos de información que no debe hallarse a disposición del personal inspector y que se han incumplido por el obligado tributario.

Por otra parte, en aras del principio de eficacia administrativa, se permite que el órgano de inspección actuante admita la documentación que los sujetos obligados a relacionarse electrónicamente con la Administración entreguen directamente a dicho órgano en el curso de su comparecencia.»

Cabe mencionar como los dos preceptos que podrían servir de anclaje legal a esta modificación reglamentaria, además de las previsiones en materia de notificaciones electrónicas de la Ley 39/2015, de Procedimiento Administrativo Común –LPAC, en lo sucesivo–, los artículos 99 y 142 LGT.

El primero de ellos, regula el desarrollo de las actuaciones y procedimientos tributarios, indicándose en su apartado 2 que «los obligados tributarios pueden rehusar la presentación de los documentos que no resulten exigibles por la normativa tributaria y de aquellos que hayan sido previamente presentados por ellos mismos y que se encuentren en poder de la Administración tributaria actuante (...).»

El segundo, ya en el ámbito específico del procedimiento de comprobación e investigación tributaria, manifiesta que «el obligado tributario que hubiera sido requerido por la inspección deberá personarse, por sí o por medio de representante, en el lugar, día y hora señalados para la práctica de las actuaciones, y deberá aportar o tener a disposición de la inspección la documentación y demás elementos solicitados.»

Estos preceptos entroncan, a su vez, con las previsiones de los artículos 28 y 73 LPAC, que se transcriben parcialmente por su trascendencia:

«Artículo 28. Documentos aportados por los interesados al procedimiento administrativo.

1. Los interesados deberán aportar al procedimiento administrativo los datos y documentos exigidos por las Administraciones Públicas de acuerdo con lo dispuesto en la normativa aplicable. Asimismo, los interesados podrán aportar cualquier otro documento que estimen conveniente.

2. Los interesados no estarán obligados a aportar documentos que hayan sido elaborados por cualquier Administración, con independencia de que la presentación de los citados documentos tenga carácter preceptivo o facultativo en el procedimiento de que se trate, siempre que el interesado haya expresado su consentimiento a que sean consultados o recabados dichos documentos. Se presumirá que la consulta u obtención es autorizada por los interesados salvo que conste en el procedimiento su oposición expresa o la ley especial aplicable requiera consentimiento expreso. (...)

3. Las Administraciones no exigirán a los interesados la presentación de documentos originales, salvo que, con carácter excepcional, la normativa reguladora aplicable establezca lo contrario. Asimismo, las Administraciones Públicas no requerirán a los interesados datos o documentos no exigidos por la normativa

reguladora aplicable o que hayan sido aportados anteriormente por el interesado a cualquier Administración. A estos efectos, el interesado deberá indicar en qué momento y ante que órgano administrativo presentó los citados documentos (...).

Artículo 73. Cumplimiento de trámites.

1. Los trámites que deban ser cumplimentados por los interesados deberán realizarse en el plazo de diez días a partir del siguiente al de la notificación del correspondiente acto, salvo en el caso de que en la norma correspondiente se fije plazo distinto.

2. En cualquier momento del procedimiento, cuando la Administración considere que alguno de los actos de los interesados no reúne los requisitos necesarios, lo pondrá en conocimiento de su autor, concediéndole un plazo de diez días para cumplimentarlo.

Poniendo en relación las novedosas previsiones reglamentarias del RGAT con las regulaciones legales transcritas, puede llegarse al entendimiento de que la modificación del Reglamento ha traspasado los límites de la habilitación legal, en contra de los derechos de los ciudadanos que se encuentran sometidos a un procedimiento de comprobación e investigación ante la Inspección de los Tributos.

En efecto, un primer aspecto criticable es la inclusión del adjetivo «*inmediata*» con relación al plazo que se debe de conceder en los procedimientos de inspección a los contribuyentes para aportar –y, seguidamente, para reiterar peticiones– documentación.

La inmediatez no suele ser compañera de viaje del buen actuar administrativo ni de la seguridad jurídica, y una lectura *a contrario sensu* del aserto podría determinar que el precepto resultara contrario a la LGT y a la LPAC.

En efecto, si entendemos que la concesión del plazo de diez días para aportar documentación únicamente existe para cuando se trate de documentos que deban hallarse inmediatamente a disposición de la Administración tributaria, eso podría significar que no se tendrá porqué conceder dicho plazo para la petición de documentos que estén a disposición «mediata» de la Administración tributaria.

Ello podría dar lugar a una interpretación que obligara a los ciudadanos a aportar en plazos perentorios decididos por el funcionario instructor, los documentos que se hallen en poder de otras Administraciones, o de la propia Administración actuante, pero en otra dependencia u oficina de registro.

Esta circunstancia resultaría directamente contraria a las previsiones legales que se han transcrito, que son tradicionales en nuestro ordenamiento jurídico, de las que se deduce que los contribuyentes no están obligados a presentar documentación que ya se hubiera aportado a una Administración, esté o no a disposición inmediata del órgano actuante en el procedimiento específico de que se trate.

El hecho de que la Administración no pueda acceder a ella inmediatamente no debería ocasionar al contribuyente, por tanto, la obligación de ponerla de nuevo a su disposición y, menos aún, en una interpretación que pueda llevar a tener que hacerlo en un plazo inferior a los tradicionales diez días que se permiten para cumplimentar trámites y aportar documentos con las administraciones públicas.

Por lo que se refiere a la puntualización del segundo párrafo, relativa a la reiteración de la petición de documentación, especificando que en tal supuesto el plazo pasa a ser de cinco días, su redacción parece acorde con los términos previstos en el artículo 32.1 LPAC, que estipula que «*la Administración, salvo precepto en contrario, podrá conceder de oficio o a petición de los interesados, una ampliación de los plazos establecidos, que no exceda de la mitad de los mismos, si las circunstancias lo aconsejan y con ello no se perjudican derechos de tercero.*»

Ahora bien, nuevamente, la inmediatez que se predica en la documentación de la que no deba disponer la Administración actuante podría adolecer de los mismos óbices legales que se acaban de comentar con relación al primer párrafo.

Por consiguiente, los dos primeros párrafos del precepto, podrían estar incluyendo en dos ocasiones un condicionante en la aportación de documentación que resultaría contrario –o, como mínimo, más exigente– a disposiciones de mayor rango normativo.

Con esta conclusión, no se intenta poner en duda que la potestad de organizar un procedimiento (administrativo) recae –lógicamente– en la Administración pues lo contrario llevaría a la anarquía ritual, pero tampoco puede admitirse lo que deja entrever la novedad reglamentaria, que es la presunta existencia de documentos que el ciudadano debe poner a disposición de la Administración de forma inmediata.

En efecto, si bien es cierto que existe una normativa legal –artículo 171.2 RGAT y artículo 23 del Reglamento de facturación, aprobado por Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, ambos en relación con el artículo 142.3 LGT– que establece que los documentos que se hallen en las oficinas del contribuyente podrán analizarse allí directamente, visualizarse en pantalla y hasta acceder en línea, ello no significa que dicha documentación deba disponerse de forma inmediata.

Directo e inmediato no son vocablos sinónimos, ni muchísimo menos. Tales documentos –que no forman una lista abierta– tienen que estar a disposición del inspector, y el contribuyente deberá colaborar y hacerlo lo antes posible, pero de ahí a obligar a su entrega inmediata so pena de incurrir en una infracción va un trecho, que es directamente proporcional a la distancia que hay entre la palabra contribuyente y la de súbdito.

Por tal motivo, cabe entender que no puede exigirse en un procedimiento inspector tal inmediatez, porque ya se prevé la obligación de prestar toda la colaboración posible, pero de forma ordenada y respetuosa con el normal desarrollo de la vida y explotación económica del contribuyente, sin exigirle una perentoriedad desmedida, y mucho menos puede hacerse esto por vía reglamentaria.

Dicho lo anterior, también debemos dejar constancia de nuestra crítica hacia el segundo párrafo introducido en el artículo 171.3 RGAT que, a pesar de tener el aspecto de una norma pensada para favorecer la actuación de los contribuyentes obligados a relacionarse a través de medios electrónicos con las Administraciones Públicas, lo cierto es que deja al arbitrio del actuario en el procedimiento la posibilidad de aceptar la aportación de documentación en soporte no electrónico.

En efecto, la ya lejana Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos, vino a introducir la obligación de determinadas personas –señaladamente, las jurídicas– de relacionarse electrónicamente con la Administración. Siguiendo esa senda, la actual LPAC ha ampliado el espectro de personas obligadas a la relación electrónica en su artículo 14, configurando asimismo novedosos cauces para la aportación de documentación electrónica en las diversas Administraciones Públicas.

En la *praxis*, esta modernización de la relación administrativa ha comportado no pocos quebraderos de cabeza a los contribuyentes, que han visto como las sedes electrónicas de organismos públicos no funcionan o directamente no se han habilitado, por no hablar de la problemática que surge cuando se precisa remitir electrónicamente documentación que no tenga ese formato, como CDs, videos, planos, obras de arte, etc.

El procedimiento de comprobación e investigación tributaria ha tenido la virtud, empero, de no padecer estas inclemencias de la relación electrónica obligatoria, por un hecho que forma parte de su propia esencia particular: sus trámites se llevan a cabo de forma presencial, física, la relación entre actuario y contribuyente –o su representante o asesor– es ontológicamente personal, de forma que ambas partes han de establecer necesariamente un contacto humano, comunicarse personalmente o por teléfono.

Esta singularidad del procedimiento de inspección lo hace diferente en su tramitación a otros procedimientos tributarios –diría que a todos– como la comprobación limitada, la verificación de datos o la comprobación de valores, en los que prima una relación «en papel» y donde el elemento de comunicación personal ha desaparecido por completo, hasta el punto que los teléfonos de las delegaciones que emiten notificaciones están virtualmente inhabilitados y detrás de la clásica ventanilla ya no hay nadie que atienda al ciudadano.

Por tal motivo, la aplicación automática de los parámetros de la relación electrónica proclamada por la LPAC a los procedimientos de comprobación e investigación resulta contra natura, pues esa forma de comunicarse haría perder el sentido a innumerables preceptos de la LGT y del RGAT en materia de inspección tributaria, reguladores de cuestiones que exigen un componente presencial.

Por consiguiente, la redacción de un precepto que permita aportar documentos personalmente al contribuyente obligado a relacionarse electrónicamente en las actuaciones de inspección, debería ser fruto del sentido común y del consenso entre las dos partes de la relación tributaria, tratando dicho aspecto procesal o adjetivo como un derecho del ciudadano, derivado de la propia fisonomía del procedimiento de inspección.

Sin embargo, lejos de ello, la redacción del artículo 171.3 párrafo 2º deja ese cauce de aportación de documentación presencial a disposición del actuario, al decir que *«podrá ser admitida por dicho órgano con el objeto de lograr la eficacia de la actuación administrativa»*.

Más al contrario, para acompasar el desarrollo reglamentario a la tradicional tramitación de los procedimientos de inspección tributaria, debería regir el consenso de ambas partes en la relación tributaria o, en último extremo, abrir esa posibilidad a toda aportación documental realizada a consecuencia de una comparecencia presencial en las oficinas de la Inspección o, con mayor motivo, en una personación de un actuario en el domicilio del contribuyente.

Frente a ello se ha sugerido que, sin la existencia de este novedoso precepto reglamentario, la situación del contribuyente sería mucho peor pues, sin esa regulación, estaría obligado a la aportación documental por vía electrónica de conformidad con el artículo 14 LPAC.

Ante esa tesis debe ponerse de manifiesto de nuevo que, por la peculiar ritualidad de las inspecciones tributarias, debe entenderse que no cabe la aplicación supletoria del artículo 14 LPAC, al existir una regulación específica en la LGT y en el RGAT que, vista en su conjunto y desde una perspectiva teleológica, impediría esa relación esencialmente electrónica.

Así las cosas, el establecimiento en manos de una de las partes –la Administración– de una potestad tan trascendental en un procedimiento naturalmente presencial supone un menoscabo de los derechos de los ciudadanos, que se ven reducidos a consecuencia de una norma reglamentaria que no tiene una clara habilitación en la normativa legal en vigor en el ámbito de las inspecciones tributarias.

2.4. El posible carácter *ultra vires* del artículo 184.2 RGAT, según redacción resultante de la modificación llevada a cabo por el artículo Treinta y tres del Reglamento

La redacción anterior del artículo 184 del RGAT, que regulaba la ampliación del plazo de duración del procedimiento de inspección, señalaba lo siguiente:

«1. En los términos previstos en este artículo se podrá acordar la ampliación del plazo de duración del procedimiento de inspección previsto en el artículo 150.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, cuando concurra, en relación con cualquiera de las obligaciones tributarias o periodos a los que se extienda el procedimiento, alguna de las circunstancias a que se refieren los apartados 1 y 4 del citado artículo. Dicho acuerdo afectará a la totalidad de las obligaciones tributarias y periodos a los que se extienda el procedimiento.»

2. A efectos de lo dispuesto en el artículo 150.1.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se entenderá que las actuaciones revisten especial complejidad en los siguientes supuestos: (...).»

La modificación en la redacción del citado precepto llevada a cabo por el Reglamento, da lugar a una serie de cambios que se destacarán en su redacción mediante negrita, siendo el primero de ellos el propio título del artículo:

«Artículo 184. **Duración del procedimiento inspector**

1. El obligado tributario podrá solicitar antes de la apertura del trámite de audiencia uno o varios periodos a los que se refiere el apartado 4 del artículo 150 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, de un mínimo de 7 días naturales cada uno. Los periodos solicitados no podrán exceder en su conjunto de 60 días naturales para todo el procedimiento.

2. Para que la solicitud formulada pueda otorgarse serán necesarios los siguientes requisitos:

a) Que se solicite directamente al órgano actuante con anterioridad a los siete días naturales previos al inicio del período al que se refiera la solicitud.

b) Que se justifique la concurrencia de circunstancias que lo aconsejen.

c) Que se aprecie que la concesión de la solicitud no puede perjudicar el desarrollo de las actuaciones.

En caso de no cumplirse los requisitos anteriores, el órgano actuante podrá denegar la solicitud.

La solicitud que cumpla los requisitos establecidos en el primer párrafo de este apartado se entenderá automáticamente concedida por el período solicitado, hasta el límite de los 60 días como máximo, con su presentación en plazo, salvo que se notifique de forma expresa la denegación antes de que se inicie el período solicitado. Se entenderá automáticamente denegada la solicitud de un período inferior a 7 días.

La notificación expresa de la concesión antes de que se inicie el período solicitado podrá establecer un plazo distinto al solicitado por el obligado tributario.

3. La realización de actuaciones con conocimiento formal del obligado tributario con posterioridad a la finalización del plazo máximo de duración del procedimiento tendrá efectos interruptivos de la prescripción respecto de la totalidad de las obligaciones tributarias y periodos a los que se refiera el procedimiento. Si la superación del plazo máximo se constata durante el procedimiento de inspección, esta circunstancia se le comunicará formalmente al obligado tributario indicándole las obligaciones y periodos por los que se continúa el procedimiento.»

Según la MAIN del proyecto de Reglamento, los cambios en este precepto derivan del hecho de que «se adapta la norma reglamentaria a la nueva regulación legal del plazo del procedimiento inspector que elimina los supuestos de ampliación del plazo y que prevé, en lugar de las interrupciones justificadas y las dilaciones no imputables a la Administración, determinados supuestos de suspensión y de extensión del plazo. (...)

Se desarrolla reglamentariamente la extensión del plazo correspondiente a los periodos de no actuación del órgano inspector solicitados por el obligado tributario, los cuales tendrán una duración mínima de 7 días naturales y no podrán exceder en su conjunto de 60 días naturales para todo el procedimiento. Se regulan los requisitos que deben reunir las solicitudes de periodos de no actuación y su tramitación».

No cabe duda de que, en lo que aquí interesa, el precepto desarrolla reglamentariamente las previsiones del apartado 4 del artículo 150 LGT, cuya redacción es la siguiente:

«4. El obligado tributario podrá solicitar antes de la apertura del trámite de audiencia, en los términos que reglamentariamente se establezcan, uno o varios periodos en los que la inspección no podrá efectuar actuaciones con el obligado tributario y quedará suspendido el plazo para atender los requerimientos

efectuados al mismo. Dichos periodos no podrán exceder en su conjunto de 60 días naturales para todo el procedimiento y supondrán una extensión del plazo máximo de duración del mismo.

El órgano actuante podrá denegar la solicitud si no se encuentra suficientemente justificada o si se aprecia que puede perjudicar el desarrollo de las actuaciones. La denegación no podrá ser objeto de recurso o reclamación económico-administrativa.»

A pesar del mandato expreso de que los términos legales se desarrollen por vía reglamentaria, pudiera resultar que alguno de los condicionantes reglamentarios excedieran de los límites de la ley, introduciendo un componente de posible arbitrariedad en la actuación de la Administración.

Como primer aspecto a destacar del desarrollo reglamentario, se encuentra la fijación de un plazo mínimo de tales «días de cortesía» que no figura en la ley, de modo que no podrán solicitarse por menos de siete días.

Tal plazo parece razonable, ya que como apunta el Ministerio en contestación a una observación presentada al proyecto de reglamento a este respecto, *«la concesión de plazos inferiores puede afectar en la correcta ordenación y continuidad del procedimiento»*. En efecto, tanto el plazo mínimo de siete días como el silencio positivo y el hecho de que la resolución pueda establecer un plazo distinto al solicitado por el obligado tributario son medidas sensatas, de puro desarrollo reglamentario, que benefician la *praxis* administrativa y al interés público, si bien respecto al último aspecto comentado se criticará seguidamente la omisión de una exigencia de motivación en la resolución administrativa que así lo dictamine.

No se puede decir lo mismo de otras cuestiones tratadas por el Reglamento, que carecen de pertinencia y que podrían ser huérfanas de base legal.

Así podría ocurrir con la exigencia prevista en la letra a) del apartado 2 del artículo 184, en el sentido de que la petición de «días de cortesía» se tendrá que efectuar *«directamente al órgano actuante con anterioridad a los siete días naturales previos al inicio del período al que se refiera la solicitud»*.

Puede resultar comprensible que se requiera que la solicitud únicamente pueda hacerse de forma directa al órgano inspector *ad hoc*, coartando así la posibilidad de que el contribuyente la remita a través de cualquier registro público o mediante el servicio de Correos y Telégrafos pues, de lo contrario, podrían darse casos en la *praxis* de difícil gestión del procedimiento, contrariando el interés general y generando un caos organizativo.

Sin embargo, puede resultar excesivo el requisito adicional, sin fundamento legal alguno, de que la petición deba hacerse como mínimo siete días naturales antes del inicio del período al que se refiere la solicitud.

Una exigencia de ese calado va en contra de la *praxis* habitual en los procedimientos inquisitivos, en la que en un momento determinado al contribuyente le puede ocurrir una circunstancia vital, profesional, económica o patrimonial que le obligue a solicitar al funcionario que instruye el expediente unos días de no actuación.

Imaginemos, y no es un caso atípico, que al contribuyente o a su representante le diagnostican una enfermedad que requiere una operación inminente poco antes de una comparecencia en un procedimiento de inspección. No solo tiene la obligación de acudir a dicha visita, sino que puede darse la desgraciada circunstancia de que, constatada la enfermedad, al llegar a la comparecencia señalada y concluir las actuaciones, solicite la no comparecencia durante un período de tiempo y la contestación del actuario sea que no lo puede hacer sin el margen de siete días, requiriéndole para que, en esos siete días de tiempo, antes de concederle ese tiempo de no actuación, comparezca de nuevo.

Los procedimientos de comprobación e investigación son dilatados, con un máximo de dieciocho meses, ampliables a veinticuatro, y en ese tiempo se desarrollan habitualmente circunstancias vitales que afectan a las dos partes, actuario y contribuyente, que se relacionan en su seno. No es difícil, por

ende, que se produzcan circunstancias que obliguen al contribuyente a descontar unos días de cortesía de forma inmediata, para paliar sus necesidades más perentorias. Lo mismo ocurre con el instructor del procedimiento, que de visita en visita puede haber cambiado por motivos organizativos, cambio de plaza u otras situaciones, sin que en este caso la normativa le otorgue al contribuyente el derecho a un plazo mínimo para asumir ese cambio.

A ello debe añadirse el nada despreciable hecho de que un procedimiento inquisitivo es la rutina del actuario del fisco que lo gestiona, pero es un procedimiento traumático para el contribuyente, con un representante que define una estrategia y con un componente personal inevitable que impide cambiar de representación de forma inmediata.

Por tal motivo, la exigencia de que la solicitud se efectúe de forma directa con anterioridad a los siete días naturales previos al inicio del período a que se refiera la solicitud resulta irrazonable y carente de amparo legal.

Por último, también debe hablarse del problema que plantea el apartado del precepto que posibilita al actuario conceder un período de inactividad distinto al solicitado por el contribuyente que, si bien ya hemos dicho que parece una medida razonable, debería ir acompañada de una motivación que no parece exigirse por el Reglamento, lo que puede conllevar resoluciones arbitrarias que debieran evitarse.

Es bien cierto que, en puridad, todos los actos administrativos limitativos de derechos y discrecionales deben ser motivados, ex artículo 35.1.i) LPAC, pero no hubiera estado de más una mención expresa de dicho requisito en el Reglamento que evitara situaciones arbitrarias que pueden ocasionarse en la *praxis*.

2.5. El posible carácter *contra legem* del artículo 197 bis RGAT, según redacción resultante de la modificación llevada a cabo por el artículo Cuarenta y cinco del Reglamento

La introducción de los apartados *bis* a *sexies* en el artículo 197 RGAT, trae causa de la modificación llevada a cabo en la tramitación del delito contra la Hacienda Pública por la Ley 34/2015 en la regulación entonces existente en la LGT.

Respecto al primero de los preceptos de esa serie señala, concretamente, lo siguiente:

«Artículo 197 bis. Actuaciones a seguir en caso de existencia de indicios de delito contra la Hacienda Pública.

1. Cuando la Administración Tributaria aprecie indicios de delito contra la Hacienda Pública, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal, sin perjuicio de que, si esa apreciación se produjera en el seno de un procedimiento inspector, se seguiría la tramitación prevista en el Título VI de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y en los artículos correspondientes de este reglamento.

2. La apreciación de dichos indicios de delito contra la Hacienda Pública, podrá tener lugar en cualquier momento, con independencia de que se hubiera dictado liquidación administrativa o, incluso, impuesto sanción.

En estos casos, las propuestas de liquidación administrativa y de sanción que se hubieran formulado, quedarían sin efecto.

Asimismo, se suspenderá la ejecución de las liquidaciones y sanciones ya impuestas, sin perjuicio de lo indicado en el apartado siguiente.

3. De no haberse apreciado la existencia de delito por la jurisdicción competente o por el Ministerio Fiscal, la Administración Tributaria iniciará o continuará, cuando proceda, las actuaciones o procedimientos correspondientes, de acuerdo con los hechos que los tribunales hubieran considerado probados.

Las liquidaciones y sanciones administrativas que, en su caso, se dicten, así como aquellas liquidaciones y sanciones cuya ejecución proceda reanudar por haber quedado previamente suspendidas, se sujetarán al régimen de revisión y recursos regulado en el Título V de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, pero sin que puedan impugnarse los hechos considerados probados en la resolución judicial.»

Según la MAIN del proyecto de Reglamento, los cambios en todos los preceptos relativos a la tramitación de un procedimiento en casos de apreciación de delito fiscal, tienen la siguiente motivación:

«Se introduce un nuevo Capítulo IV en el Título V de la RGAT que recoge las actuaciones a seguir en supuestos de delito contra la Hacienda Pública. El reglamento se adapta a la nueva tramitación administrativa del delito contra la Hacienda Pública que, como regla general, permite la práctica de una liquidación administrativa en el seno del procedimiento inspector, que se ajustará al resultado del enjuiciamiento penal de la defraudación.

En primer lugar, se describen las distintas situaciones en que la Administración tributaria puede apreciar la existencia de indicios de delito teniendo en cuenta no sólo el órgano actuante sino también el momento procedimental en que dichos indicios pueden detectarse. En este sentido, se señala que la apreciación de dichos indicios podrá tener lugar en cualquier momento, con independencia de que se haya dictado liquidación o impuesto sanción.

Asimismo, se desarrolla la tramitación a seguir cuando esos indicios de delito se aprecian en el curso de un procedimiento inspector, distinguiendo cuando no procede dictar liquidación y se suspende el procedimiento administrativo, y cuando procede dictar una liquidación vinculada a delito.

La regulación reglamentaria se completa con la forma de cálculo de la liquidación vinculada a delito, cuando por un mismo concepto impositivo y período existan elementos en los que se aprecie la existencia del ilícito penal y otros que no se vean afectados por éste, y, por tanto, proceda dictar dos liquidaciones provisionales de forma separada.

Por último, se regulan los efectos derivados de la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal o de las distintas resoluciones judiciales dictadas en el proceso penal, ya sea apreciando la existencia de delito, con una cuota defraudada igual o diferente, en más o menos, a la liquidada en vía administrativa, o bien, no apreciando la existencia del mismo por inexistencia de la obligación tributaria o por otro motivo.»

El apartado 2 del artículo 197 RGAT, como se puede observar, establece la posibilidad de que la apreciación de la existencia de delito contra la Hacienda Pública pueda tener lugar «en cualquier momento, con independencia de que se hubiera dictado liquidación administrativa o, incluso, impuesto sanción».

Los efectos diacrónicos del precepto, en el mundo jurídico, pueden producirse en múltiples momentos procesales, hasta el punto de que no son descartables los siguientes:

Primero, puede llevar a que su aplicación produzca la modificación de liquidaciones tributarias, es decir, de actos administrativos que inclusive podrían haber devenido firmes en ese momento y, por consiguiente, que *a priori* solo podrían ser objeto de revocación a través de los procedimientos especiales de revisión previstos a tal efecto en los artículos 216 y siguientes de la LGT.

Este razonamiento nos lleva, lógicamente, a que el citado precepto pueda considerarse contradictorio con una ley ordinaria –la LGT–. Además, no debe olvidarse que la Administración está sometida al principio de confianza legítima, de modo que no puede cambiar un criterio propio previamente fijado –en este caso, el establecido en una previa liquidación tributaria que hubiera ganado o no firmeza– de forma injustificada.

Segundo, que su aplicación se produzca no sólo tras la firmeza de una liquidación tributaria sino, lo que es más grave aún, tras la firmeza de dicha liquidación y de una concurrente sanción tributaria.

Hasta ahora, el Real Decreto 2063/2004, por el que se aprueba el Reglamento Sancionador Tributario – artículo 32.2– únicamente regulaba la posibilidad de la apreciación de indicios delictivos durante la tramitación de un procedimiento sancionador, pero el carácter abierto del nuevo precepto del RGAT y la modificación operada en el primer precepto del RST permitiría *a priori* que tal circunstancia se produzca una vez concluido el procedimiento sancionador y hasta, inclusive, cuando la sanción administrativa hubiera ganado firmeza⁴.

En tal caso, se podría producir una vulneración del principio de no concurrencia de sanciones –*non bis in idem*– fruto de la contrariedad de una norma reglamentaria frente a un mandato de carácter constitucional, sin dejar de lado que el autor del presente escrito admite ignorar la existencia de algún precepto en la LGT que habilite la anulación de una sanción administrativa firme, salvo los ya citados mecanismos de revocación de actos administrativos, pues los artículos 250 y siguientes únicamente hacen referencia a sanciones que se encuentren en curso de tramitación en el momento de plantearse la existencia de un delito contra la Hacienda Pública.

Un tercer escenario que permite el precepto objeto de comentario, que no resulta ni mucho menos un producto de laboratorio jurídico sino que puede darse fácilmente en la *praxis*, sería que la activación del delito fiscal se produjera no solo tras la firmeza de una liquidación tributaria y su concurrente sanción, sino incluso ¡habiéndose dictado una resolución judicial en el ámbito contencioso-administrativo que haya ganado firmeza (o no)!

En tal caso no es descartable interpretar la existencia de un conflicto de jurisdicciones, pues un juez del ámbito penal tendría la posibilidad de replantearse no únicamente lo liquidado por la Administración, sino una resolución judicial emitida por el juez natural en el ámbito tributario, como es el que resulte competente según la Ley de la Jurisdicción Contencioso-administrativa.

Incluso podría producirse un conflicto no de jurisdicciones, sino de poderes públicos pues, la norma reglamentaria, permitiría al instructor del procedimiento tributario incoar un procedimiento (penal) que podría llegar a anular una decisión previa de carácter judicial (contencioso-administrativa), lo que puede suponer un grave quebranto para la tutela judicial efectiva además de trastocar la división de poderes plasmada en nuestra Constitución.

A ello se le une que la regulación del precepto en cuestión podría resultar contraria al principio *non bis in idem* y limitativa de la eficacia de las sentencias dictadas en el orden contencioso-administrativo, lo que supondría un grave quebranto a la seguridad jurídica, a la tutela judicial efectiva y a la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos establecidos en el artículo 9.3 de la Carta Magna.

En conclusión, puede entenderse que el carácter ilimitado en el tiempo de la posibilidad de apreciar un delito fiscal por parte de la Administración tributaria, que se deriva del redactado del apartado 2 del artículo 197 bis, carece de habilitación suficiente en los artículos 250 y siguientes LGT ya que, en tales preceptos, no se contempla la posibilidad de que tras la finalización de un expediente sancionador pueda apreciarse la existencia de indicios de delito por parte de la Administración.

Frente a los graves óbices que se acaban de plantear respecto de dicho precepto reglamentario, no cabe defender que esas circunstancias se derivan del deber de denuncia de los delitos perseguibles de oficio, sin que pueda entenderse que existe una habilitación normativa a tal efecto en los artículos 95.3 LGT, 262 LECRIM, ni en los principios de prejudicialidad penal y de preferencia penal⁵.

⁴ La única cautela, regulada en el nuevo artículo 32.2 RST es que «la sentencia condenatoria de la autoridad judicial impedirá la imposición de sanción administrativa por los mismos hechos».

⁵ Es cierto, en este sentido, que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha resuelto recientemente un asunto –sentencia de 20 de marzo de 2018, asunto C-524/15– relativo a la normativa italiana, constatando la legalidad de la apreciación de indicios de delito fiscal una vez finalizados los correspondientes procedimientos administrativos, pero en cualquier caso el objeto de dicha *litis* versaba sobre un decreto legislativo con rango formal de ley, no sobre una disposición emanada del poder ejecutivo, como es nuestro caso.

3. Cuestiones debatidas acerca del Real Decreto 1071/2017, de 29 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento General de Recaudación, aprobado por el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio⁶

3.1. Introducción

Este proyecto normativo recibió un total de 17 observaciones en la fase de información pública. Asimismo, el Consejo de Estado llevó a cabo 15 observaciones en su dictamen, aprobado el 14 de diciembre de 2017, relativas 14 de ellas a la parte dispositiva y una a la técnica normativa empleada por el RD proyectado. La tercera y la séptima observación, relacionadas con el artículo 40 y los artículos 81 y 82, respectivamente, del RGR tuvieron la consideración de esencial a los efectos de lo previsto en el artículo 130.3 del reglamento de dicha institución consultiva.

3.2. El posible carácter *praeter legem* del apartado 2 del artículo 29 RGR, según redacción resultante de la modificación llevada a cabo por el artículo Cuatro del Reglamento

El RGR incorpora un apartado segundo de nueva cosecha a su artículo 29, renumerándose así el conjunto de apartados de este precepto, que está dedicado a regular los ingresos de las entidades colaboradoras.

El nuevo artículo 29.2 introduce la siguiente precisión:

«2. Mediante orden ministerial podrán establecerse plazos de ingreso diferentes a los establecidos en el apartado anterior respecto de aquellas autoliquidaciones recaudadas cuya periodicidad sea mensual o trimestral y cuyo vencimiento genérico de pago sea posterior al día 20 del mes o inmediato hábil posterior.»

Según la MAIN del proyecto de Reglamento, la novedad «permite evitar que la modificación del plazo de ingreso de ciertas autoliquidaciones afecte negativamente a la gestión de la Tesorería del Estado. A este objeto, mediante orden ministerial, se podrán modificar en relación a estas autoliquidaciones los plazos ordinarios en los que las entidades colaboradoras deben efectuar los ingresos en el Tesoro Público para que el establecimiento de nuevos plazos de autoliquidación e ingreso no afecten negativamente a la gestión de la tesorería del Estado.»

En este sentido, el precepto que serviría de base legal a la modificación del Reglamento es el artículo 60 apartado 1 LGT, relativo a las formas de pago, que reza así:

«1. El pago de la deuda tributaria se efectuará en efectivo. Podrá efectuarse mediante efectos timbrados cuando así se disponga reglamentariamente.

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

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

El desarrollo de esta previsión legal se encuentra regulado en el Capítulo II del Título I del RGR, siendo el artículo 12 de este texto reglamentario el que concreta, mediante una lista cerrada, los lugares para efectuar los ingresos tributarios. Así, uno de estos mecanismos es el pago a través de entidades

⁶ Cuando se trate acerca del Real Decreto 939/2005, lo denominaremos por el convencional acrónimo «RGR».

colaboradoras quienes, a su vez y ex artículo 29 RGR, deberán ingresar en el Tesoro público las cantidades obtenidas de la gestión recaudatoria en unos plazos determinados –apartado 1–.

La modificación reglamentaria de nuevo cuño supone una excepción de los plazos de ingreso genéricamente establecidos en ese primer apartado del artículo 29 que no se concreta en el propio Reglamento, sino queda al albur de una orden ministerial.

Tal excepción aparece en el texto del nuevo artículo 29.2 RGR de forma incondicionada de modo que, mediante una simple orden ministerial, se podrían modificar en el futuro la totalidad de los plazos fijados en el apartado 1 del artículo 29 del propio RGR.

Lógicamente, una norma con rango reglamentario puede remitirse a una orden ministerial para concretar «determinados aspectos» de un régimen jurídico determinado. Ahora bien, como indica la sentencia del Tribunal Supremo de 3 de mayo de 2017 –recurso 608/2014– ello tiene como límite que se trate de *«puntos concretos y de carácter accesorio que no supongan una modificación o alteración sustantiva de aquél, sino simplemente un mero desarrollo objetivo y puntual de las normas reglamentarias»*.

Estas circunstancias son, precisamente, las que no acontecen en la posibilidad de desarrollo que se regula en el apartado 2 del artículo 29 RGR introducido por el Reglamento pues, lo que permite es que los plazos de ingreso de las entidades colaboradoras en el Tesoro público se modifiquen mediante orden ministerial sin limitación alguna. No se trata de puntos concretos y accesorios, ni de un desarrollo objetivo y puntual de una norma reglamentaria, sino de una remisión completa, en bloque y perpetua, a la orden ministerial que se efectúa, a mayor abundamiento, sin habilitación legal suficiente en el transcrito artículo 60 LGT, lo que supone un exceso reglamentario.

3.3. El posible carácter *ultra vires* del apartado 8 del artículo 46 RGR, según redacción resultante de la modificación llevada a cabo por el artículo Siete del Reglamento ⁷

La redacción anterior del artículo 46 RGR tenía siete apartados, dedicados a las condiciones requeridas por las solicitudes de aplazamiento y fraccionamiento de deudas tributarias.

El RD introduce un novedoso apartado 8, que señala literalmente lo siguiente:

«8. En el caso en que el obligado al pago presente una solicitud de aplazamiento o fraccionamiento y una solicitud de suspensión al amparo de lo dispuesto en la normativa aplicable en materia de revisión en vía administrativa, aunque sea con carácter subsidiario una respecto de la otra, se procederá, en todo caso, al archivo de la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento y a la tramitación de la solicitud de suspensión.»

Según la MAIN del proyecto de Reglamento, con este nuevo mandato *«se pretende dar preferencia a la solicitud de suspensión en sede del procedimiento de revisión sobre la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento para corregir una práctica que viene siendo habitual, solicitar el inicio de procedimientos incompatibles entre sí, con el objeto de dilatar el inicio o continuación del procedimiento de apremio.»*

La supuesta habilitación legal del precepto se encuentra, de conformidad con la justificación llevada a cabo por el Consejo de Estado en su dictamen al proyecto⁸, en el apartado 1 del artículo 65 LGT según el cual *«las deudas tributarias que se encuentren en período voluntario o ejecutivo podrán aplazarse o fraccionarse en los términos que se fijen reglamentariamente y previa solicitud del obligado tributario, cuando su situación económico-financiera le impida, de forma transitoria, efectuar el pago en los plazos establecidos.»*

⁷ El apartado 8 del artículo 46 del RGR ha sido declarado nulo por la STS número 813/2019, de 12 de junio de 2019, que resuelve el recurso planteado por la Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF).

⁸ Expediente número 951/2017. Dictamen aprobado el 14 de diciembre de 2017.

Presuntamente, tanto para el ministerio proponente como para el propio organismo consultivo, la nueva previsión tendría un carácter de norma para la prevención del fraude, viniendo así «a corregir una práctica que viene siendo habitual, solicitar el inicio de procedimientos incompatibles entre sí, con el objeto de dilatar el inicio o continuación del procedimiento de apremio».

No parece razonable que, la respuesta a posibles casos de fraude sea la configuración de una normativa torticera como la que trae el Real Decreto. No se puede contrarrestar el fraude a través de otro fraude, como es pergeñar normas que eviten que el contribuyente pueda ejercer sus legítimos derechos, pues lo único que se conseguirá será una sociedad menos honesta.

En el presente caso, precisamente, se está jugando con dos bastiones de los derechos del contribuyente como son, ni más ni menos, que el defender a través de los cauces legales pertinentes la bondad de la liquidación de impuestos efectuada y el solicitar un pago diferido ¡satisfaciendo unos intereses de demora elevadísimos! de sus tributos si tiene una incapacidad de tesorería temporal que le impida hacerlo de golpe.

A ello se le une que, conceptualmente, no nos encontramos ante procedimientos incompatibles entre sí. En ningún precepto concreto de la normativa así se estipula, ya sea legal, ya sea reglamentario y, teleológicamente, tampoco hay motivo alguno para entender que recurrir una deuda tributaria solicitando su suspensión sea incompatible con que se prevea que, si no se obtiene, se pueda tener una incapacidad transitoria para hacer frente a la deuda que obligue a suplicar también de forma cautelar su aplazamiento.

Resulta razonable que la administración busque tapar agujeros recaudatorios, pero lo que no puede pretender es hacerlo coartando derechos de los contribuyentes cuando ella dispone de mecanismos de ejecución exorbitantes y, si esto ya es suficientemente grave de por sí, menos aún si lo pretende hacer por vía reglamentaria.

Sin ir más lejos, la reforma de la LGT que aparentemente sirve de base a estas modificaciones reglamentarias ya introdujo, para evitar abusos, nuevos casos en los que se produce automáticamente la inadmisión de aplazamientos y fraccionamientos en una lista cerrada del apartado 2 del artículo 65 LGT, llegando al extremo de impedir los aplazamientos de pagos fraccionados del Impuesto sobre Sociedades, de resoluciones firmes desestimatorias o de tributos repercutidos, salvo que se pruebe que las cuotas repercutidas se hubieran ingresado en el Tesoro público.

Podrán criticarse las limitaciones concretas a los aplazamientos fijadas por la ley, por motivos de oportunidad, por el adelgazamiento de los derechos de los ciudadanos que suponen o porque la Administración ya tiene potestades suficientes en materia de recaudación pero, al menos, están fijadas en normas con rango legal y son un *numerus clausus* determinado.

Sin embargo, el Reglamento ha ido mucho más allá, pues excluye toda posibilidad de aplazar una deuda tributaria por el mero hecho de haber ejercido un derecho básico en un Estado de Derecho que se precie de tal, como es el de la tutela judicial efectiva.

Esta tendencia normativa a acoger los derechos del contribuyente, intentando evitar a todo trance que recurra las liquidaciones tributarias que recibe, no es exclusiva de esta modificación reglamentaria, sino que es un camino impenitente que transita la legislación actual bajo el mantra de la lucha contra el fraude y que tiene correlato en medidas de los otros Reales Decretos que aquí se tratan, como la fijada en el RRVA que, con esta voluntad, ha regulado unas costas procesales en el ámbito económico-administrativo sin limitación cuantitativa alguna, como se verá.

Volviendo al caso que nos ocupa, la opción de solicitar cautelarmente el aplazamiento de una deuda tributaria para el caso de que no se acepte la suspensión solicitada, lejos de ser un arma defraudatoria, lo que pretende es evitar que una inadmisión de su suspensión en un recurso o reclamación lleve aparejada de facto que el contribuyente entre en la indeseable senda del período ejecutivo, con el sobre coste y las limitaciones que ello le puede suponer.

Es lógico, pues, que todo ciudadano que quiera recurrir y no tenga claro si va a obtener la medida cautelar que reclama para su deuda, plantee asimismo *ad cautelam* al órgano encargado de resolver, para el caso de inadmisión de su súplica, un posible aplazamiento o fraccionamiento de la deuda si piensa que llegado el momento no podrá hacer frente a la misma de una vez.

Cabe descartar, por tanto, una supuesta incompatibilidad ontológica entre aplazamiento o fraccionamiento y suspensión de una deuda tributaria. Dicha incompatibilidad no aparece en precepto alguno en todo el acervo normativo tributario y, es más, la simultaneidad de ambas figuras no debe verse como un acto con ánimo fraudulento, convirtiendo lo patológico en norma general, sino como una actuación prudente del contribuyente, amparada en el ordenamiento jurídico en vigor y que contrarresta de alguna manera las potestades exorbitantes de la Administración.

Si esa ausencia de mención legal a una supuesta incompatibilidad no fuera suficiente, resulta que ha sido la propia Administración, a través del Tribunal Económico-administrativo Central, la que ha declarado en Resolución de 28 de marzo de 2007 la absoluta compatibilidad entre la suspensión y el aplazamiento de deudas tributarias, con palabras que merece la pena transcribir:

«La suspensión de la ejecución de una liquidación es una medida cautelar, que opera en tanto se resuelve la impugnación que pesa sobre aquélla, mientras que el aplazamiento de esa deuda tiene naturaleza distinta, porque no es sino un modo de pago de la misma. Tratándose de figuras distintas, su incompatibilidad tendría que deberse a que venga así dispuesto expresamente por alguna norma jurídica o a la circunstancia de su imposibilidad práctica de producirse a la vez. No hay disposición de la normativa reguladora que establezca la incompatibilidad citada, y en cuanto a la imposibilidad práctica de producirse a la vez, es precisamente lo que debiera motivarse, porque aunque la ejecución de la deuda esté suspendida, ésta sigue viva, luego podría en principio ser objeto de fraccionamiento. Así pues, la solicitud de fraccionamiento no ha perdido su objeto».

Habiendo dejado claro que no existe impedimento legal a la simultaneidad de las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento y suspensión, es momento de demostrar que la introducción del precepto reglamentario comentado rompe con el sistema en vigor, sin amparo legal alguno.

En efecto, la redacción del artículo 65 LGT es muy clara, leyéndolo detenidamente. Así, el artículo 65.1 empieza señalando que *«las deudas tributarias que se encuentren en período voluntario o ejecutivo podrán aplazarse»*.

Se subraya el verbo utilizado pues es fundamental para concluir que el precepto parte de la base de que las deudas tributarias son ontológicamente aplazables. Si leemos la frase afirmativa a través de una doble negación, la comprensión resulta todavía mayor: *«las deudas que se encuentren en período voluntario o ejecutivo NO podrán NO aplazarse»*. O, lo que es lo mismo, la norma general es que no cabe la inadmisión de aplazamientos. Eso sí, continúa el artículo señalando que las deudas tributarias son aplazables *«en los términos que se fijen reglamentariamente y previa solicitud del obligado tributario»*.

En definitiva, la normativa tributaria parte del principio de que toda deuda tributaria nace aplazable, dejando a la colaboración reglamentaria las condiciones para obtener el aplazamiento. Esta circunstancia es lógica, pues el envés de este derecho del contribuyente está formado por las conocidas potestades exorbitantes, declarativa, ejecutiva y sancionadora de la Administración.

Es el apartado 2º de ese mismo precepto legal el que regula la excepción a la citada regla general, estableciendo los casos tasados en que se inadmitirá un aplazamiento o, lo que es lo mismo, excepciones a la posibilidad de pedir un aplazamiento. Como tales excepciones de una norma general, se fijan en una serie limitada de casos que, entendemos, deben interpretarse restrictivamente y su carácter excesivo sería merecedor de enjuiciamiento constitucional.

De ahí se colige, por la propia interpretación sistemática del precepto, que lo que hace el artículo 65.1 no es habilitar al reglamento para establecer casos de inadmisión de aplazamiento, como parece entender el poder ejecutivo con el precepto reglamentario introducido, sino regular las condiciones para obtener un aplazamiento, que es lo que cumple el RGR en sus artículos 44 y siguientes.

Ello se deriva tanto de su propia literalidad –«en los términos que se fijen reglamentariamente»– como del hecho de que el apartado 2 del propio artículo 65 sea, repetimos, el que establece una lista cerrada de casos de deudas no aplazables, culminándose esos supuestos concretos con un párrafo que aclara en el propio artículo 65.2 *in fine* que «las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento a que se refieren los distintos párrafos de este apartado serán objeto de inadmisión».

Por todo lo expuesto, el establecimiento reglamentario de la tan repetida causa de inadmisión de un aplazamiento que se regula en el nuevo apartado 8 del artículo 46 RGR supone, además de una limitación intolerable al derecho a la tutela judicial efectiva de los ciudadanos y a la igualdad de armas, una norma reglamentaria que no encuentra habilitación suficiente en la normativa legal en vigor, al regular una cuestión que debería tratarse en el apartado 2 del artículo 65 LGT.

3.4. El posible carácter *contra legem* del apartado 1 del artículo 74 RGR, según redacción resultante de la modificación llevada a cabo por el artículo Doce del Reglamento

La redacción anterior del artículo 74 RGR, que regula la ejecución de garantías, señalaba lo siguiente:

«1. Una vez iniciado el procedimiento de apremio, si la deuda estuviese garantizada y resultase impagada en el plazo al que se refiere el artículo 62.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se procederá a ejecutar la garantía, salvo que sea de aplicación lo dispuesto en su artículo 168, segundo párrafo; en tal caso, con anterioridad a la ejecución de la garantía se podrá optar por el embargo y enajenación de otros bienes y derechos.»

La modificación en la redacción del citado precepto, llevada a cabo por el Reglamento, da lugar a un nuevo segundo párrafo, con el siguiente redactado:

«(...) En ningún caso será de aplicación en la ejecución de garantías lo dispuesto en el artículo 172.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.»

Según la MAIN del proyecto de Reglamento, los cambios en este precepto aparecen **«con la intención de establecer que no es aplicable el requisito de firmeza de la liquidación en los supuestos de ejecución de garantías. Se señala que en la ejecución de garantías no puede aplicarse el requisito de firmeza de la liquidación establecido en el artículo 172.3 de la LGT que sí se aplica a la ejecución de los bienes embargados, por cuanto no son supuestos análogos»**.

El origen de esta disposición reglamentaria se encuentra en el artículo 168 LGT, relativo a la ejecución de garantías, que establece lo siguiente:

«Si la deuda tributaria estuviera garantizada se procederá en primer lugar a ejecutar la garantía a través del procedimiento administrativo de apremio. No obstante, la Administración tributaria podrá optar por el embargo y enajenación de otros bienes o derechos con anterioridad a la ejecución de la garantía cuando ésta no sea proporcionada a la deuda garantizada o cuando el obligado lo solicite, señalando bienes suficientes al efecto. En estos casos, la garantía prestada quedará sin efecto en la parte asegurada por los embargos.»

A partir de aquí, la norma ritual básica continúa con la regulación de las actuaciones de embargo en los preceptos siguientes, estipulándose en el apartado 3 del artículo 172 que *«la Administración tributaria no podrá proceder a la enajenación de los bienes y derechos embargados en el curso del procedimiento de apremio hasta que el acto de liquidación de la deuda tributaria ejecutada sea firme, salvo en los supuestos de fuerza mayor, bienes perecederos, bienes en los que exista un riesgo de pérdida inminente de valor o cuando el obligado tributario solicite de forma expresa su enajenación»*.

De la lectura del nuevo párrafo que se introduce en el texto del RGR queda claro que pretende evitar, en los procedimientos de ejecución de garantías, el requisito de firmeza previsto para el embargo.

Esta circunstancia resulta huérfana de fundamento legal alguno y puede generar perjuicios irreparables, al permitir a la Administración tributaria la ejecución de garantías antes de que se produzca la firmeza del acto administrativo, lo que podría llegar a afectar incluso a terceros de buena fe.

En efecto, siendo cierto que ejecución de garantías y embargo de bienes son dos cauces de recaudación distintos de los que dispone Hacienda para resarcirse de su crédito tributario, el fundamento del artículo 172.3 LGT resulta aplicable a ambos pues, lo que pretende, es evitar perjuicios al contribuyente afectado que, a su vez, redunden en ulteriores reclamaciones de daños a la Administración.

Se da la circunstancia, a mayor abundamiento, de que como señala el transcrito artículo 168 LGT, la Administración puede sustituir la garantía por el embargo, en cuyo caso sí que resultaría aplicable el artículo 172.3 LGT, lo que es otra muestra de que en ambos cauces procesales debería regir la regla de firmeza del acto, so pena de dejar esta circunstancia en poder de una de las partes de la relación tributaria, la Administración, lo cual resulta contrario a la igualdad de armas en el procedimiento recaudatorio.

En definitiva, el párrafo 2º del artículo 74 RGR puede resultar contradictorio con lo dispuesto tanto en el artículo 172.3 LGT, que debe entenderse aplicable tanto al procedimiento de embargo como al de ejecución de garantías, pues son dos actuaciones de recaudación a las que puede optar la Administración tributaria y con idéntico fundamento, siendo razonable que en ambos casos rijan la precaución de que no se lleven a cabo si la liquidación tributaria no es firme.

4. Bibliografía

BOSCH CHOLBI, José Luis (coord.): *Comentarios a la Ley General Tributaria al hilo de su reforma*, 1ª edición, Madrid, AEDAF-Wolters Kluwers, 2016.

DÍEZ OCHOA Y AZAGRA, José María: «Novedades relativas al procedimiento inspector y al régimen sancionador tributario introducidas, respectivamente, por los reales decretos 1070/2017 y 1072/2017», en *CEFGestión*, número 235/2018, del Centro de Estudios Financieros.

GÓMEZ JIMÉNEZ, Carlos: «Modificación del reglamento de revisión en vía administrativa tributaria», en *Boletín Informativo Tributario*, número 216, del Colegio de Registradores de España.

GÓMEZ JIMÉNEZ, Carlos: «Modificación del reglamento del régimen sancionador tributario», en *Boletín Informativo Tributario*, número 217, del Colegio de Registradores de España.

LONGÁS LAFUENTE, Antonio: «Comentario de las modificaciones efectuadas en el Reglamento general de revisión en vía administrativa por el Real Decreto 1073/2017, de 29 de diciembre», en *CEFGestión*, número 234/2018, del Centro de Estudios Financieros.

PASCUAL GONZÁLEZ, Marcos M.: «Estudio de las reformas en los Reglamentos de desarrollo de la Ley General Tributaria», en *Revista Técnica Tributaria*, número 120/2018, de la Asociación Española de Asesores Fiscales.

Análisis histórico del concepto de establecimiento permanente en el artículo 5 del Modelo de Convenio OCDE

José Carlos Pedrosa López

Profesor Ayudante Doctor Derecho Financiero y Tributario
Universidad Carlos III de Madrid

Title

Historical analysis of the concept of permanent establishment in article 5 of the OECD Model Tax Convention

Resumen

Este trabajo estudia el concepto del establecimiento permanente en el artículo 5 del Modelo de Convenio OCDE. El autor a fin de conceptualizar este instituto jurídico explica su origen y expone su evolución hasta la actualidad desde una perspectiva histórica.

Este estudio analiza el origen de este instituto jurídico y su tipología de acuerdo a las modalidades que se infieren del artículo 5 MCOE. Con todo, se remite en última instancia al MCOE 2017 y expone las modificaciones realizadas en el precepto a consecuencia de las medidas propuestas por el Plan de Acción BEPS de la OCDE.

En consonancia con la conceptualización y tipología de este instituto jurídico, también expone determinadas actividades que no constituyen un establecimiento permanente de acuerdo con la interpretación que se infiere de la dicción del precepto.

Palabras clave

Establecimiento permanente, Plan de Acción BEPS OCDE, Modelo de Convenio OCDE, Artículo 5.

Abstract

This paper analyses the concept of permanent establishment in article 5 of the OECD Model Tax Convention. In order to conceptualize this legal notion, the author explains its origin and exposes its evolution until now from a historical perspective.

This paper analyses the origin of this legal concept and its typology according to the modalities reflected in article 5 MCOE. However, it ultimately refers to MCOE 2017 and exposes the amendments performed within the referred provision as a result of the measures proposed by the OECD's BEPS Action Plan.

In line with the conceptualization and typology of this legal notion, it also exposes certain activities that do not constitute a permanent establishment according to the interpretation which is inferred from the diction of the precept.

Keywords

Permanent Establishment, OECD BEPS Action Plan, OECD Model Tax Convention, Article 5.

Recibido el 12-03-2019/Aceptado el 23-04-2019

Sumario

1. Introducción
2. Evolución del establecimiento permanente desde la perspectiva histórica
 - 2.1. El origen del concepto de establecimiento permanente
 - 2.2. Los trabajos de la Sociedad de Naciones
 - 2.3. El establecimiento permanente en el Modelo de Convenio OCDE
 - 2.4. Modificaciones post-Plan de Acción BEPS en el establecimiento permanente en el MCOCDE 2017
3. Concepto y tipología del establecimiento permanente en el art. 5 MCOCDE 2017
 - 3.1. El establecimiento permanente lugar fijo de negocios (Arts. 5.1, 5.2 y 5.4 MCOCDE 2017)
 - 3.2. El establecimiento permanente de construcción (Art. 5.3 MCOCDE 2017)
 - 3.3. El establecimiento permanente agente dependiente (Arts. 5.5 y 5.6 MCOCDE 2017)
4. Actividades no constitutivas de establecimiento permanente en el MCOCDE 2017
 - 4.1. El establecimiento permanente de servicios (Art. 5.3.b) MCONU)
 - 4.2. El establecimiento permanente digital
5. Conclusiones
6. Bibliografía

1. Introducción

En el plano internacional, el establecimiento permanente representa la presencia de una entidad residente en una jurisdicción en la vida económica de otro Estado¹. Este es el punto de inflexión para considerar relevante a efectos fiscales la actuación de una entidad no residente en otra jurisdicción².

En el ámbito convenido, el Modelo de Convenio OCDE, desde sus orígenes ha delimitado en su artículo 5 la tipología de este instituto jurídico. Cada una de las modalidades establece un umbral mínimo cuya superación implica la constitución del establecimiento permanente de la entidad no residente. Ante este escenario, el art. 7 MCOCDE 2017 habilita al Estado de situación a someter a imposición los beneficios empresariales atribuidos a dicha parte de la empresa³. El artículo 7 contiene un conjunto de reglas materiales de tributación que de alguna forma continúan las previstas en el artículo 5 y que conforman la imposición del establecimiento permanente⁴.

En última instancia, la presencia del establecimiento permanente se convierte en el elemento esencial porque el sometimiento a gravamen de los beneficios empresariales de una entidad no residente está sujeto a la existencia del mismo. De lo contrario, el Estado de la fuente podrá gravar otros tipos de renta⁵, pero no éste⁶.

De acuerdo con la importancia que cabe otorgar al establecimiento permanente en el campo del Derecho fiscal internacional⁷, este trabajo analiza este instituto jurídico bajo la siguiente estructura:

En primer lugar, el autor expone la evolución de este instituto jurídico desde los orígenes de este concepto y los primeros trabajos de la Sociedad de Naciones hasta su implementación en el artículo 5 Modelo de Convenio de la OCDE.

En segundo lugar, el autor se remite a la nueva redacción que este precepto presenta en la última actualización del MCOCDE 2017, a consecuencia de las propuestas formuladas por alguna de las Acciones del Plan de Acción BEPS de la OCDE. Asimismo, también explica la implementación de estos cambios en el Instrumento Multilateral de la OCDE, cuya finalidad es modificar los convenios para evitar la doble imposición internacional de los Estados signatarios del mismo.

En tercer lugar, el trabajo analiza con detalle las modalidades de establecimiento permanente establecidas en el artículo 5 MCOCDE 2017 con la intención de poner de manifiesto la disminución del umbral de superación mínimo que han supuesto las modificaciones propuestas por la Acción 7 del Proyecto BEPS de la OCDE.

Por último, se exponen dos grupos de actividades que, de acuerdo a la redacción del artículo 5 MCOCDE 2017, su realización no implica la constitución de un establecimiento permanente. Al menos, no se enmarcan en las modalidades existentes, sino que en todo caso, implicarían la introducción de una nueva modalidad. Se refiere a las actividades de servicios y a las actividades de comercio electrónico realizadas por una entidad no residente.

Con todo, el autor concluye el trabajo con unas reflexiones a modo de consideraciones finales.

1 ARNOLD (2014), p.3. CALDERÓN CARRERO (2015), p.139. VOGEL (2012), p.363. VAN WANROOIJ (2004), p.250.

2 Comentario párrafo 132, artículo 5 MC OCDE 2017

3 REIMER (2011), p.13.

4 CALDERÓN CARRERO (2015), p.139.

5 FALCÓN Y TELLÁ; PULIDO GUERRA (2010), pp.81-82, aclaran que «en ausencia de establecimiento permanente, el gravamen de la renta de los no residentes se subordina a que el ingreso pueda considerarse de fuente interna, y los criterios para determinar la fuente u origen de cada ingreso dependen de su naturaleza y varían de un ordenamiento a otro».

6 JIMÉNEZ-VALLADOLID DE L'HOTELLERIE-FALLOIS (2016), p.8.

7 BIIHLER (1964), p.175.

2. Evolución del establecimiento permanente desde la perspectiva histórica

2.1. El origen del concepto de establecimiento permanente

La figura del establecimiento permanente no apareció en el derecho internacional tributario de modo plenamente configurado con unas características y un régimen jurídico perfectamente establecido. Al contrario, el derecho internacional tributario tomó esta figura de los derechos nacionales tributarios que previamente habían tomado el mismo de otras parcelas del ordenamiento jurídico⁸.

Originalmente, el concepto de EP, en alemán denominado *Bestriebsstätte*, fue utilizado como un concepto propio del derecho mercantil de Prusia para referirse al espacio total utilizado para la realización de actividades empresariales⁹. En la segunda mitad del S. XIX, la figura del EP emergió como un concepto fiscal ante la urgente necesidad de prevenir la doble imposición entre los municipios de Prusia¹⁰.

El modelo de las regulaciones de los municipios utilizadas en la parte este de Prusia, ya sugerían que lo equivalente a las operaciones comerciales en un lugar fijo de negocios, en alemán conocidas como *stehendes Gewerbe*, debían ser gravadas en ese municipio, incluso si el dueño o propietario vivía en otro municipio. Lo cual les llevó a especificar las condiciones de imposición de gravámenes de las *stehendes Gewerbe* en el Tratado entre Prusia y Sajonia, concluido en 1869, en el que se establecía que «Un ciudadano de otro Estado debía ser gravado sólo si la entidad tenía un lugar de negocios (*gewerblichen oder Handels-Anlagen*)¹¹»

A pesar de estas primeras referencias, la traslación con carácter general de este instituto al ámbito internacional no tuvo lugar hasta entrado el siglo XX¹², como consecuencia del auge de la actividad económica, al expandirse las actividades comerciales e industriales más allá de las fronteras de los entes titulares de los impuestos que gravaban esta actividad¹³. En concreto, el primer Tratado Internacional para evitar la doble imposición que recogió este concepto data de 1899, fue en el Convenio firmado por el Imperio Austro – húngaro y Prusia¹⁴.

Posteriormente, en el ámbito de los Tratados Internacionales, los trabajos elaborados por la Sociedad de Naciones supusieron un gran avance en la delimitación conceptual de este instituto jurídico.

2.2. Los trabajos de la Sociedad de Naciones

Los primeros trabajos de la Sociedad de Naciones, elaborados en el período de 1920 a 1923, se decantaban por la imposición societaria de las rentas en el Estado de residencia excepto si la renta había sido obtenida por un establecimiento permanente de una entidad no residente¹⁵. A fin de evitar situaciones de doble imposición internacional, el Comité de Expertos Técnicos¹⁶, constituido por el Comité Fiscal de la Sociedad de Naciones, estableció que el Estado de la residencia no ostentaba la

8 GARCÍA PRATS (1996), p.39.

9 Concepto plasmado en el «Industrial Code of Prussia»

10 SKAAR (1991), p.72.

11 SKAAR (1991), p.73.

12 CARMONA FERNÁNDEZ (2013), p.1. SERRANO ANTÓN (2010), p.181.

13 GARCÍA PRATS (1996), pp.40-41.

14 HUSTON; WILLIAMS (1991), p.3.

«El término 'establecimiento comercial' incluirá sucursales, fábricas, depósitos, oficinas, lugares donde se realizan compras y ventas y otras instalaciones de negocios mediante las cuales el propietario, socio, manager u otro representante permanente lleva a cabo sus actividades ordinarias del negocio».

15 BRUINS, G., EINAUDI, L., SELIGMAN, E. & STAMP, J.: Report on Double Taxation submitted to the Financial Committee Economic and Financial Commission Report by the Experts on Double Taxation Document E.F.S. 73 F.19, League of Nations, Geneva, 3 de abril de 1923

16 JORGARAN (2015), p.261.

potestad económica si las rentas procedían de actividades comerciales o industriales de una empresa que «tenía una sucursal, un agente o un establecimiento, o una organización industrial o comercial estable o una representación permanente»¹⁷.

El Comité de Expertos, en 1927 publicó un nuevo informe y estableció que los beneficios empresariales debían ser gravados en el Estado de la fuente sólo si la entidad tenía un EP en ese Estado y propuso que: «Los centros de administración, compañías afiliadas, sucursales, fábricas, agencias, almacenes, oficinas, depósitos, deben ser concebidos como establecimientos permanentes. El hecho de llevar a cabo un negocio en otro Estado, de buena fe, mediante un agente de estatus independiente (bróker, comisionario, etc...) no debe entenderse como que la empresa en cuestión tiene un establecimiento permanente en ese Estado»¹⁸.

Este documento conceptualizó y delimitó con mayor precisión la tipología del establecimiento permanente. Por un lado, se remite a un lugar fijo de negocios aunque no lo define. Asimismo, asumimos que indirectamente hace referencia al término agente dependiente a través del término de agencia. Por otro lado, desde la delimitación negativa introduce la figura del agente independiente como no constituyente de un EP.

La Sociedad de Naciones consideró que este precepto se adecuaba a la figura del establecimiento permanente porque la redacción permaneció prácticamente inalterada, a excepción de unas pequeñas modificaciones¹⁹, hasta los Modelos de Convenio de México y Londres elaborados en 1943 y 1946, respectivamente.

Después de este período de tiempo, el Comité Fiscal de la Sociedad de Naciones retomó los trabajos relativos a la conceptualización del establecimiento permanente e introdujo una nueva redacción en el borrador de 1943, pero tuvo que paralizarlos debido a la Segunda Guerra Mundial. Al finalizar, elaboró un nuevo borrador que contemplaba la misma redacción del precepto pero ello no suponía ningún problema en tanto en cuanto ésta había sido notablemente desarrollada anteriormente.

En comparación con las redacciones de los borradores anteriores sobre el establecimiento permanente esta versión del precepto supuso un punto de inflexión en el concepto del establecimiento permanente porque esta redacción ofrecía una tipología detallada de esta figura legal²⁰. Identificaba las distintas modalidades con claridad suficiente para conocer el umbral mínimo de requisitos cuya superación implicaba la constitución del EP.

En relación con la primera modalidad de EP, introduce como novedad supuestos concretos de establecimientos permanentes en el apartado primero. La lista es exhaustiva pero no *numerus clausus*

17 League of Nations, *Double Taxation and Tax Evasion Report submitted by the Technical Experts to the Financial Committee*, Document F.212, París, 1925, p. 31.

18 SOKOLOV (2011), p.17.

19 LEAGUE OF NATIONS: «*Double Taxation and Tax Evasion*»: Report Presented by the General Meeting of Government Experts on Double Taxation and Tax Evasion, Document C.562.M.178.1928.II, París, 1928.

20 Art.5 Borrador Modelo de Convenio 1943:

«1. La expresión 'establecimiento permanente' comprende las sedes centrales, sucursales, minas y pozos petrolíferos, plantaciones, fábricas talleres, almacenes y tiendas oficinas, agencias, instalaciones, locales profesionales y otros lugares fijo de negocios con carácter productivo.

2. Una obra de construcción constituye un establecimiento permanente cuando su duración va a ser de, al menos un año o cuando ya ha durado un año.

3. El hecho de que una empresa establecida en uno de los Estado contratantes realice negocios en el otro Estado contratante, por medio de un agente que goce de un estatuto independiente (corredor, comisionista, etc.) no implicará que la empresa tenga un establecimiento permanente en este último Estado.

4. Cuando una Empresa de uno de los Estados contratantes mantiene regularmente relaciones comerciales en el otro Estado contratante por medio de un agente allí establecido y que está autorizado para actuar por cuenta de dicha empresa, se considerará que ésta dispone de un establecimiento permanente en el Estado en cuestión.

Por ejemplo, se considerará que existe un establecimiento permanente cuando el agente:

A. Tiene poderes para obligar habitualmente a la Empresa por cuenta de la cual trabaja.

B. Está ligado por un contrato laboral y realiza habitualmente operaciones comerciales por cuenta de la Empresa a cambio de una remuneración pagada por esta última; o

C. Dispone habitualmente, con vista a su venta de un almacén o inventario de mercancías propiedad de la empresa.

porque acepta «otros lugares fijos de negocios de carácter productivo», siempre y cuando estos tengan (i) un carácter productivo (ii) que contribuya a la obtención de los beneficios de la empresa²¹.

El texto niega la existencia de una única modalidad de establecimiento permanente e introduce a lo largo de los distintos apartados una tipología de establecimientos permanentes. Así, en su apartado segundo introduce el EP de construcción, y en el tercero se remite a las *agencias*, entendemos que dependiente pero lo cierto es que no dice nada al respecto. Por el contrario, desde la delimitación negativa expone que la figura del agente independiente no constituye un establecimiento permanente.

A pesar de los esfuerzos por ofrecer un concepto consistente, no es de extrañar que la imprecisión técnica llevara posteriormente a sucesivas modificaciones. Años más tarde, la Sociedad de Naciones creó en 1956 la OCEE que, posteriormente fue sucedida por la OCDE en 1961.

2.3. El establecimiento permanente en el Modelo de Convenio OCDE

La OCDE retomó los trabajos de la Sociedad de Naciones y, en 1963, redactó un Proyecto de Modelo de Convenio en el que incluyó en su art.5 la cláusula del EP de un modo más técnico y preciso. No obstante, esta cláusula fue modificada en la versión oficial del primer Modelo de Convenio, publicado en 1977²².

5. Se le puede considerar, igualmente como prueba de la existencia de un contrato laboral a efectos de lo dispuesto en el subapartado B precedente, el hecho de que los gastos administrativos del agente y, en particular, el alquiler de los locales sean pagados por la empresa.

6. El hecho de que un corredor ponga sus servicios a disposición de una empresa con el fin de ponerla en contacto con los clientes, no implica por sí solo, la existencia de un establecimiento permanente para la empresa, incluso si los servicios prestados por el corredor a la empresa tienen en cierta medida un carácter continuo o periódico, e incluso, si las mercancías vendidas se han constituido temporalmente en depósito. Igualmente, el hecho de que un comisionista actúe en nombre propio para una o varias empresas y reciba una comisión a un tipo normal no constituye un establecimiento permanente para la empresa en cuestión, incluso aunque las mercancías vendidas se constituyan temporalmente en depósito.

7. No se considerará que existe establecimiento permanente en el caso de viajantes comerciales que no formen parte de alguna de las categorías anteriores.

8. El hecho de que una sociedad matriz, con su domicilio fiscal en uno de los Estados contratantes, posea una filial en el otro Estado no significa que la sociedad matriz posea un establecimiento permanente en dicho Estado con independencia de las obligaciones fiscales de la filial respecto del Estado en que esté situada.»

21 Sociedad de Naciones, London and Mexico Model tax Conventions, Commentary and Text (Geneva, UN: 1946), pp.74-76.

22 Art.5 MCOCDE 1977 (Permaneció prácticamente inalterada hasta MCOCDE 2017):

«1. A efectos del presente Convenio, la expresión 'establecimiento permanente' significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad.

2. La expresión «establecimiento permanente» comprende, en especial:

a) las sedes de dirección;

b) las sucursales;

c) las oficinas;

d) las fábricas;

e) los talleres;

f) las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales.

3. Una obra o un proyecto de construcción o instalación sólo constituye establecimiento permanente si su duración excede de doce meses.

4. No obstante las disposiciones anteriores de este artículo, se considera que la expresión «establecimiento permanente» no incluye:

a) la utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa;

b) mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas;

c) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de que sean transformadas por otra empresa;

d) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías o de recoger información para la empresa;

e) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar para la empresa cualquier otra actividad de carácter auxiliar o preparatorio;

f) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar cualquier combinación de las actividades mencionadas en los subapartados a) a e), a condición de que el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios que resulte de esa combinación conserve su carácter auxiliar o preparatorio.

5. No obstante lo dispuesto en los apartados 1 y 2, cuando una persona distinta de un agente independiente (al que le será aplicable el apartado 6) actúe por cuenta de una empresa y tenga y ejerza habitualmente en un Estado contratante poderes que la facultan para concluir contratos en nombre de la empresa, se considerará que esa empresa tiene un establecimiento permanente en ese Estado respecto de las actividades que dicha persona realice para la empresa, a menos que las actividades de esa persona se limiten a las mencionadas en el apartado 4 y que, de haber sido realizadas por medio de un lugar fijo de negocios, no hubieran determinado la consideración de dicho lugar fijo de negocios como un establecimiento permanente de acuerdo con las disposiciones de ese apartado.

6. No se considera que una empresa tiene un establecimiento permanente en un Estado contratante por el mero hecho de que realice sus actividades en ese Estado por medio de un corredor, un comisionista general o cualquier otro agente independiente, siempre que dichas personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad.

7. El hecho de que una sociedad residente de un Estado contratante controle o sea controlada por una sociedad residente del otro Estado contratante o que realice actividades empresariales en ese otro Estado (ya sea por medio de establecimiento permanente o de otra manera), no convierte por sí solo a cualquiera de estas sociedades en establecimiento permanente de la otra».

Esta redacción supuso una evolución en la conceptualización del EP y la delimitación de su tipología. De manera más ordenada, en el primer apartado, conceptualiza la figura del establecimiento permanente en un lugar fijo de negocios que se complementa en el segundo apartado con una lista positiva de supuestos que en todo caso deberán constituir un EP.

El tercer apartado resulta una novedad al introducir la modalidad del EP constituido por una obra o un proyecto de construcción o instalación cuya duración excediese de doce meses.

Asimismo, el apartado cuarto plasmó por primera vez una lista con carácter negativo de lugares y actividades que *a priori* no constituían un establecimiento permanente. La pieza clave de este listado es el carácter auxiliar o preparatorio de algunas actividades que provoca la automática denegación del EP, incluso cuando las mismas se hayan realizado a través de un lugar fijo de negocios. Si bien esta disposición previene que se eluda la figura del EP tratando de dividir una actividad en múltiples de menor importancia para que se consideren auxiliares o preparatorias, porque en ese supuesto la actividad debe valorarse en su conjunto entendido como una unidad económica que desarrolla una actividad constituyente de EP²³.

El apartado quinto mejora los trabajos anteriores y precisa el establecimiento permanente agente dependiente, constituido por una persona que ostente de manera habitual poderes que le faculen para concluir contratos en nombre de la empresa. La condición necesaria era que mediante sus actuaciones la persona vinculase a la empresa principal porque el mero hecho de que este ostentase poderes para realizar negociaciones no resultaba suficiente para constituir un EP.

Por contra, el apartado sexto estableció que el corredor, comisionista o cualquier otro agente con estatuto independiente, siempre que estas personas estén actuando en el curso ordinario de sus actividades no debían considerarse como establecimiento permanente.

Esta redacción permaneció prácticamente inalterada durante, sin embargo durante este tiempo los comentarios del Modelo de Convenio y los distintos borradores e informes elaborados por la OCDE²⁴ han tratado de adaptar el EP a las innovaciones en la realización de los negocios nacionales e internacionales, el incremento del uso de las tecnologías e internet acompañado de una digitalización de las industrias y la internacionalización de las economías domésticas que cada vez dejan más de lado el concepto tradicional de negocio por nuevos modelos de modernos negocios.

En esta línea, el denominado Plan de Acción BEPS elaborados por la OCDE (2013-2016) propone múltiples medidas orientadas no sólo a adaptar el EP a nuevos modelos de negocio sino también a evitar las planificaciones fiscales internacionales que tratan de eludirlo. A modo de resultado final, la última actualización del Modelo de Convenio OCDE, publicada en 2017, introdujo una nueva versión del precepto.

23 CARMONA FERNÁNDEZ (2012), p.47, «El concepto de «EP Complejo» puede incluir escenarios donde terceras empresas o filiales actúan como fabricantes y comisionistas de la empresa no residente, que muestra una compleja estructura empresarial (en España) a través de entidades económicamente independiente».

24 Entre otros documentos de la OCDE:

– «*Interpretation and Application of Article 5 (Permanent Establishment) of the OCDE Model Tax Convention*», París, 2012

El documento oficial puede consultarse en el siguiente link:

<http://www.oecd.org/tax/treaties/48836726.pdf>

– «*The 2002 Update to the Model Tax Convention*», aprobado por el Consejo de la OCDE el 28 de enero 2003. Analiza el uso de los equipos informáticos en las operaciones de comercio electrónico y cuestiona si pueden constituir un EP.

El documento oficial puede consultarse en el siguiente link:

https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/no-08-2002-reports-related-to-the-oecd-model-tax-convention_9789264099920-en#page2

– «*The 2008 Update to the Model Tax Convention*», aprobado por el Consejo de la OCDE el 17 de julio de 2008. Cuestiona la tributación de los beneficios derivados de los servicios prestados on-line en otro Estado distinto del Estado de residencia de la entidad.

<http://www.oecd.org/ctp/41032078.pdf>

2.4. Modificaciones post-Plan de Acción BEPS en el establecimiento permanente en el MCOCDE 2017

La nueva redacción del art.5 MCOCDE 2017²⁵, en cierto modo, forma parte del resultado alcanzado por el Plan de Acción BEPS de la OCDE. Este Proyecto, compuesto por un total de 15 Acciones, planteó unas medidas con la finalidad de modificar el umbral de superación mínimo requerido para demostrar la presencia de una entidad no residente en otra jurisdicción, y otras con la intención de ampliar la tipología de EP en atención a nuevas modalidades.

Por un lado, la Acción 1²⁶ introduce el concepto de establecimiento permanente digital y trata de lidiar con actividades electrónicas realizadas por entidades no residentes en otras jurisdicciones, que actualmente no tributan en el Estado donde se desarrollan porque, supuestamente, no constituyen un EP.

La introducción de un EP digital en la redacción del precepto supondría la ampliación de la tipología de este instituto jurídico, sin embargo las medidas propuestas no se han tenido en cuenta en la nueva versión del precepto.

Por otro lado, la Acción 7²⁷ establece una serie de medidas que no tratan de las modalidades del establecimiento permanente sino una extensión de cada uno de los tipos derivados de la disminución del umbral mínimo. Es decir, las medidas propuestas en este documento, las cuales han sido introducidas en la nueva redacción del precepto, tratan de eliminar las planificaciones fiscales diseñadas para eludir la constitución de un EP en el Estado donde realizan las actividades empresariales.

Por último, la Acción 15²⁸ trata de implementar las medidas propuestas por medio de la elaboración del denominado Instrumento Multilateral de la OCDE²⁹. El principal objetivo de este mecanismo es modificar los convenios fiscales bilaterales existentes de manera sincronizada y eficiente a fin de implementar las medidas desarrolladas en el Proyecto BEPS, sin la necesidad de renegociar individualmente cada uno de tratados bilateralmente³⁰.

En concreto, la Parte IV del Instrumento Multilateral expone las medidas encaminadas a evitar la elusión del estatus del establecimiento permanente en sus artículos 12 a 15.

Con todo, hemos expuesto brevemente la evolución de este instituto jurídico desde la perspectiva histórica, y el origen de la nueva redacción del precepto en referencia al Plan de Acción BEPS de la OCDE. A continuación, analizamos con detalle la nueva versión del art.5 MCOCDE 2017 para observar las modificaciones introducidas en cada una de sus modalidades y valorar las consecuencias que de ello se derivan. Asimismo, posteriormente observamos las actividades que, a pesar de ser realizadas en una jurisdicción por entidades no residentes, no constituyen un establecimiento permanente de acuerdo con la redacción del art.5 MCOCDE 2017.

25 OCDE: «Modelo de Convenio OCDE 2017», París.

26 OCDE: «Action 1, Final Report: Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy», París, 2015

El documento oficial puede consultarse en el siguiente link:

http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report_9789264241046-en#.WFFtLLhCT8

27 OCDE: «Action 7, Final Report: Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status», París, 2015

El documento oficial puede consultarse en el siguiente link:

http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/preventing-the-artificial-avoidance-of-permanent-establishment-status-action-7-2015-final-report_9789264241220-en#.WFFtvbLhCT8

28 OCDE: «Action 15, Final Report: Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties», París, 2015

El documento oficial puede consultarse en el siguiente link:

http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/developing-a-multilateral-instrument-to-modify-bilateral-tax-treaties-action-15-2015-final-report_9789264241688-en#.WFKDKLLhCT8

29 OCDE: «Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting», París, 2016

El documento oficial puede consultarse en el siguiente link:

<http://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf>

30 OCDE: Párrafo 8, «Action 15, Final Report: Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties», París, 2015, p. 4

3. Concepto y tipología del establecimiento permanente en el art. 5 MCOCDE 2017

Este epígrafe expone las modalidades de establecimiento permanente establecidas en el artículo 5 MCOCDE 2017 con la finalidad de poner de manifiesto las modificaciones introducidas en dicho precepto a consecuencia de las propuestas formuladas en la Acción 7 del Proyecto BEPS de la OCDE.

Las novedades introducidas en la nueva redacción del artículo 5 MCOCDE no tratan de instituir nuevas formas de este instituto jurídico. De acuerdo con la redacción anterior del precepto, la tipología de establecimientos permanentes es idéntica porque las alteraciones principalmente responden a matizaciones en los existentes orientadas a prevenir el uso de determinadas estrategias fiscales cuya finalidad es evitar su presencia. Es decir, en ningún caso los cambios introducen una nueva tipología de establecimiento permanente, no implantan ni el denominado EP Digital ni el conocido EP de servicios, así como ningún otro posible,

Con todo, el criterio configurado por parte de la doctrina internacional resulta aplicable para distinguir en dos tipos el establecimientos permanentes: Por un lado, la cláusula general caracterizada por ser un lugar fijo de negocios y, por otro lado, los denominados establecimientos permanentes ficticios, los cuales principalmente se remiten al EP de construcción y al EP agentes dependiente³¹.

3.1. El establecimiento permanente lugar fijo de negocios (Arts. 5.1, 5.2 y 5.4 MCOCDE 2017)

La definición de la cláusula general del establecimiento permanente prácticamente no ha sufrido ninguna modificación. Del mismo modo que la redacción anterior del precepto, el artículo 5.1 MCOCDE 2017³² estipula que la presencia de una persona en un Estado en el que no es residente da lugar a un establecimiento permanente cuando resulta significativa a efectos fiscales. De acuerdo con gran parte de la doctrina internacional³³, esta condición se satisface cuando existe un lugar de negocio fijo a través del cual se realizan actividades empresariales de manera regular en el tiempo. A su vez, estos condicionantes quedan sujetos al cumplimiento de unos requisitos o *tests*.

El artículo evita una definición concisa del término «lugar fijo de negocios» porque este no debe ser entendido en el sentido literal de la expresión sino en un sentido que abarque cualquier instalación o conjunto de medios utilizados para la realización de las actividades de la empresa³⁴, siempre y cuando exista un derecho a utilizarlo sin restricciones³⁵ porque ello denota una disposición permanente de la empresa residente en otro Estado –*place of business test*–.

Éste se asimila a un activo tangible utilizado para llevar a cabo el negocio, con independencia de que sea exclusivamente con ese propósito, o no³⁶, porque lo relevante es el nexo directo con el sujeto y no la mera propiedad inmobiliaria³⁷. El control sobre el lugar de negocio no es tanto de derecho como de hecho, lo esencial es el carácter permanente y continuado de la disposición del local. Por contra, ni la

31 SKAAR (1991), p.106.

32 Art. 5.1 MCOCDE 2017:

«1. A efectos del presente Convenio, la expresión «establecimiento permanente» significa un lugar fijo de negocios mediante el cual la empresa realiza toda o parte de su actividad.»

33 GARCÍA PRATS (1996), p. 108. ARNOLD (2014) pp.18-19. SKAAR (1991), pp.107-110. BRAUNER (2014), p.10.

34 Comentario 10 del artículo 5 MC OCDE 2017.

35 Comentario 10 del artículo 5 MC OCDE 2017.

36 SERNA CEBALLOS (2011), p.63.

37 Han sido múltiples los casos en los que los Tribunales se han pronunciado afirmando que la simple propiedad legal de un inmueble no conlleva la presencia de un establecimiento permanente. Así, en el caso EDWARDES-KER en Bélgica y en el caso Consolidated Premium Iron Ores y Commissioner, 28, TC, 127 (1957) y el caso Inez de Amodio V. Commissioner, ambos en los Estados Unidos

disponibilidad restringida ni la mera utilización intermitente satisfacen esta condición³⁸, aunque esta cuestión no hay que confundirla con la brevedad de la estancia³⁹ –*right to use test*–.

La identificación de un lugar para el desarrollo de la actividad, de un modo u otro, es un elemento imperativo, sin embargo, puede resultar incongruente cuando el umbral de superación requiere una exigencia mínima. En ocasiones, ni siquiera requiere la presencia humana en el desarrollo de la actividad, incluso considera cumplido el requisito con la simple instalación de máquinas de venta de artículos, máquinas de apuestas e incluso tuberías, antenas de satélites o cables de telecomunicaciones⁴⁰.

Ante estos supuestos, a pesar de que sea necesario tener en cuenta el resto de requisitos, no es de extrañar que incluso ciertas jurisdicciones acepten un «servidor de internet» como un lugar fijo de negocios⁴¹. Cuestión que posteriormente abordamos a colación del término «EP Digital».

La indeterminación de este elemento derivó en la elaboración de una lista con carácter positivo y no exhaustivo que, *prima facie*, constituyen un establecimiento permanente siempre y cuando superen el umbral impuesto por el resto de *elementos*⁴². El MCOODE 2017 también la ha incluido, en el apartado segundo de este precepto⁴³, con la finalidad de que los Estados contratantes redujesen la carga de análisis de los requisitos generales y realizasen una valoración homogénea de estos lugares⁴⁴.

La definición de la regla general del EP se remite al término «fijeza», afirma que el lugar de negocios ha de ser fijo para asegurar una vinculación entre el lugar de negocios y un punto geográfico determinado⁴⁵ –*fixed test*–. Sin embargo, la interpretación literal del término, calificada como «*base theory*»⁴⁶, ha sido denegada por la OCDE desde los orígenes. El término «fijeza» no responde a una posición física, sino a la continuidad y habitualidad de las actividades empresariales en un punto geográfico determinado⁴⁷.

Para evitar el problema que plantea la delimitación espacial o territorial respecto al desarrollo de las actividades empresariales⁴⁸, la superación del umbral mínimo relativo a este requisito queda condicionada a la demostración de que la actividad sea completamente comercial y geográficamente coherente con la actividad profesional o negocio de la empresa⁴⁹, con independencia de si se realiza

38 Caso *Dudney v. Her Majesty The Queen*, de 24 de febrero de 2000, 2 CTC 56, Tribunal Federal de Canadá, concluyó que: «una disponibilidad limitada o restringida del lugar de negocios no permitía que el mismo asumiese la forma legal de establecimiento permanente».

39 NITIKMAN (1989), p.171.

40 SASSEVILLE; SKAAR (2009), p.24.

41 ARNOLD (2009), p.667. FAVI (2009), p.397.

42 Comentario 45, artículo 5 MC OCDE 2017.

43 Art. 5.2 MCOODE 2017:

2. La expresión «establecimiento permanente» comprende, en especial:

a) las sedes de dirección;

b) las sucursales;

c) las oficinas;

d) las fábricas;

e) los talleres; y

f) las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales».

44 REIMER (2011), p.67.

45 Comentario 10, art. 5 MC OCDE 2017

46 SKAAR (1991), p.115.

47 Finanzgericht Münster en EFG 1996. Caso *Market Vendor*, en el que el Tribunal fiscal alemán afirmó que un vendedor residente en Holanda que iba todos las semanas a trabajar a tres mercados en Alemania con un puesto de vendedor tenía un establecimiento permanente. Por lo que no exige por lo tanto una fijeza férrea al suelo sino que la continuidad en el tiempo y la habitualidad de las actividades de negocio en un determinado punto geográfico son argumentos aceptados para superar el umbral mínimo exigido por el *test*. En contra, el Tribunal Supremo Noruego, Utv. 1984 en el Caso *Høyesterett* Ejemplificando este Tribunal afirmó que efectivamente un barco de pescadores constituía el lugar de negocios pero denegó que fuese un lugar fijo pues no era posible delimitar un espacio porque el mismo estaba en constante movimiento en el océano; en la misma línea, el Tribunal Supremo Alemán en el caso *Milkman RFH* en RStB1 1942 entendió que un vendedor que entrega leche en la calle no tenía un EP ante la imposibilidad de delimitar el espacio de un lugar de negocios.

48 Caso *Høyesterett* del Tribunal Supremo Noruego, Utv. 1984, «Caso Alaska», afirma que efectivamente un barco de pescadores constituía el lugar de negocios pero denegó que fuese un lugar fijo pues no era posible delimitar un espacio porque el mismo estaba en constante movimiento en el océano.

La misma postura, producto de la imposibilidad de delimitar el espacio de un lugar de negocios, fue adoptada por el Tribunal Supremo Alemán en el caso *Milkman RFH* en RStB1 1942, al entender que un vendedor que entrega leche en la calle no tenía un EP.

49 ARNOLD (2014), p.19.

en uno o en varios lugares. El punto de inflexión es el grado de conexión entre las distintas actividades realizadas porque, en última instancia, el lugar de realización de las misas resulta indiferente.

Este elemento, en cierto modo, también debe conjugarse teniendo en cuenta el requisito de permanencia durante un período de tiempo –*permanence test*–. Puesto que, este elemento es consecuencia directa del primero porque la permanencia del lugar de negocios fijo se añade como requisito yuxtapuesto al de la fijeza del lugar de negocios⁵⁰.

En suma, la constitución del establecimiento permanente requiere una conexión vinculante con las actividades del negocio de la empresa extranjera que se realizan a través de dicho lugar fijo de negocios –*business connection test*–⁵¹. La regla general establece la conexión económica y empresarial entre las actividades de la persona jurídica no residente y el lugar de negocios localizado en otra jurisdicción. Indirectamente, establece un nexo jurídico entre ambas jurisdicciones⁵².

El lugar de negocios debe servir como instrumento para que el contribuyente no residente obtenga realice las actividades propias del negocio y genere beneficios empresariales. Por contra, no ha de realizar otro tipo de actividades que generan rentas de otra índole, como el arrendamiento de inmuebles (art. 6 MCOCDE), la cesión de patentes o marcas (art. 12 MCOCDE), o las inversiones de capital (dividendos, art. 10 MCOCDE; intereses, art. 11 MCOCDE, ganancias patrimoniales, art. 13 MCOCDE), entre otros⁵³.

De acuerdo al objeto y finalidad de la empresa no residente, la actividad del establecimiento permanente debe constituir una parte esencial y significativa de las actividades del conjunto de la empresa⁵⁴. Es decir, las actividades que realiza el establecimiento permanente deben pertenecer al núcleo principal del negocio, al margen de su carácter productivo⁵⁵ –*core business activity test*–.

Este requisito de la regla general del establecimiento permanente, en cierto modo, debe tener en cuenta las excepciones establecidas en el apartado cuarto del precepto. Desde la perspectiva negativa, delimita una lista con carácter no exhaustivo de actividades a las que se les otorga un carácter auxiliar o preparatorio porque supuestamente no pertenecen al núcleo principal del negocio, y por ende, no constituyen un establecimiento permanente.

No obstante, la OCDE, consciente de que determinadas estructuras fiscales internacionales están diseñadas en base al concepto de actividad auxiliar o preparatoria para evitar la presencia de un establecimiento permanente en otro Estado en el que la entidad no residente realiza actividades empresariales, formuló distintas propuestas en el Plan de Acción BEPS

A diferencia de los apartados de este precepto mencionados anteriormente, el nuevo Modelo de Convenio OCDE ha implementado modificaciones en el mismo. Inicialmente, los cambios fueron propuestos por la Acción 7 del Plan de Acción BEPS de la OCDE con la finalidad de restringir el carácter

50 GARCÍA PRATS (1996), pp.116-117.

51 SKAAR (1991), p.229.

52 M. N. R. v. Tara Exploration and Development Company Limited, 72 DTC 6200 (1972), El caso versa sobre una entidad residente en Irlanda a efectos fiscales que poseía una oficina en Canadá pero se desestima que la entidad irlandesa tuviese un EP en Canadá porque la generación de los beneficios no podían atribuirse a la misma.

53 SASSEVILLE; SKAAR (2009), p.38.

54 Comentario 59, art. 5 MCOCDE 2017.

55 CALDERÓN CARRERO (2004), p.287.

auxiliar o preparatorio de las actividades de esta índole, y posteriormente se implementaron en el art. 5.4 MCOCD 2017⁵⁶.

Las novedades introducidas en este artículo principalmente responden a dos cambios. Por un lado, se remite al concepto de «almacén», el cual trata de excluirlo de este tipo de actividades cuando forma parte de la actividad esencial y significativa dentro de la actividad global de la empresa⁵⁷, entendiendo que este supuesto se cumple cuando la venta está conectada con el mismo o cuando el tamaño de sus instalaciones o de su personal es considerable desde el conjunto de la empresa.

Por otro lado, la Acción 7 propuso la introducción de una regla antifragmentación que finalmente se introdujo en la última letra del art. 5.4 MCOCD 2017⁵⁸, con la finalidad de tener en cuenta no sólo las actividades llevadas a cabo por la misma empresa en distintos lugares sino también las actividades realizadas entre entidades conectadas en el mismo o en distintos lugares, de modo que el conjunto de ellas supere el umbral del carácter auxiliar o preparatorio⁵⁹.

Esta regla permite analizar las actividades en su conjunto a fin de valorar si exceden el umbral mínimo de EP⁶⁰, y evita la fragmentación de una actividad en múltiples con la intención de que ninguna de ellas supere el umbral de actividad auxiliar o preparatoria⁶¹.

La consecuencia de estas modificaciones no sólo implica una disminución de los umbrales del establecimiento permanente sino también repercute en una mayor imputación de ingresos y gastos a dicha parte de la empresa porque, de un modo u otro, habrá un mayor número de actividades realizadas por el EP que deberán ser valorados desde la perspectiva económica.

Estas medidas han sido incorporadas en el artículo 13 del Convenio Multilateral⁶². En concreto su apartado cuarto estipula que independientemente de lo dispuesto en un Acuerdo fiscal en el que enumera actividades que no constituyen un EP no serán de aplicación si dicha empresa u otra estrechamente vinculada desarrolla actividades en ese mismo lugar, o en otro lugar de la Jurisdicción contratante, y ese otro lugar constituye para la empresa un EP o el conjunto de las actividades resultante de la combinación de actividades desarrolladas no tienen carácter vinculante o auxiliar.

56 Art. 5.4 MCOCD 2017:

4. No obstante las disposiciones anteriores de este artículo, se considera que la expresión «establecimiento permanente» no incluye:

a) la utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa;
b) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas;
c) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de que sean transformadas por otra empresa;
d) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías o de recoger información para la empresa;
e) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar para la empresa cualquier otra actividad de carácter auxiliar o preparatorio;
f) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar cualquier combinación de las actividades mencionadas en los subapartados a) a e), a condición de que el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios que resulte de esa combinación conserve su carácter auxiliar o preparatorio a condición de que esa actividad o, en el caso del subapartado f), el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios, revista un carácter auxiliar o preparatorio.

4.1 El apartado 4 no se aplicará a un lugar fijo de negocios que una empresa utilice o mantenga si esa misma empresa o una empresa estrechamente relacionada lleva a cabo actividades empresariales en el mismo lugar o en otro lugar del mismo Estado contratante, y a) ese lugar u otro lugar constituye un establecimiento permanente de la empresa o de la empresa estrechamente relacionada con arreglo a lo dispuesto en el presente artículo, o b) la actividad global resultante de la combinación de las actividades llevadas a cabo por las dos empresas en el mismo lugar, o por la misma empresa o por empresas estrechamente relacionadas en los dos lugares, no reviste carácter preparatorio o auxiliar, siempre que las actividades empresariales llevadas a cabo por las dos empresas en el mismo lugar, o por la misma empresa o por empresas estrechamente relacionadas en los dos lugares, constituyen funciones complementarias que forman parte de la operación de un negocio cohesionado».

57 SCHWARZ (2016), p.2.

58 Comentario 79, art. 5 MCOCD 2017.

59 OCDE: «Action 7 BEPS. Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status» París, 2016, Párrafo 15.

60 MARTÍN JIMÉNEZ (2015), p.7.

61 Hoge Raad in BNB (1976/121). caso *Street Market*: El caso versaba sobre dos residentes holandeses quienes por periodos de 9 ó 10 meses al año compraban bienes en Holanda y los transportaban a un almacén en Alemania donde posteriormente los empaquetaban y los vendían en las calles. El Tribunal consideró que la calle no era ningún lugar de negocios pero que el almacén sí que era un EP, sin importar que el verdadero núcleo de las actividades era la venta que se producía en la calle.

62 Art. 13 Convenio Multilateral OCDE: «Elusión artificiosa del estatus de establecimiento permanente a través de exenciones de actividades concretas».

3.2. El establecimiento permanente de construcción (Art. 5.3 MCOCDE 2017)

Las obras de construcción, instalación y montaje realizados por una entidad no residente en otro Estado no comparten exactamente las mismas características que el lugar fijo de negocios que constituye un establecimiento permanente. La imposibilidad de incluirlo en la cláusula general obligó a esta Organización a redactar un apartado específico en el artículo 5 MCOCDE para que dichas actividades empresariales pudieran calificarse como constitutivas de un EP.

La OCDE adaptó y moduló la noción general de este instituto jurídico a este tipo de actividades⁶³ porque la naturaleza de los proyectos de obras, construcción e instalación no permitía aunar los requisitos de la cláusula general⁶⁴. En especial, el elemento de la fijeza es el que provoca la imposibilidad de contemplar este supuesto bajo la cláusula general del EP y obliga a redactar un epígrafe exclusivo para este tipo de EP.

Por consiguiente, el EP de Construcción es una variedad al lugar fijo de negocios donde la condición de la fijeza no resulta exigible y la condición de permanencia queda definida exclusivamente por el elemento temporal⁶⁵, que junto con el cumplimiento de la actividad empresarial señaladas dan lugar al surgimiento del EP. De suerte que estos dos elementos acumulativos son imprescindibles en la vinculación directa de estas actividades económicas con el instituto del establecimiento permanente.

El requisito temporal es una *conditio sine qua non* para la formación del establecimiento permanente⁶⁶. Supone el umbral mínimo de referencia para considerar que la empresa no residente tiene una presencia considerable en la economía del otro Estado a través de la realización de sus actividades⁶⁷.

El criterio de los doce meses se individualiza para cada obra o proyecto pero no significa que las actividades propias de una obra puedan contabilizarse por separado ni fragmentarse a efectos de no superar el umbral temporal definido. En este sentido, el art. 5.3 MCOCDE 2017⁶⁸ no ha sufrido ninguna modificación desde el primer Modelo de Convenio de la OCDE, sin embargo la Acción 7 del Plan de Acción BEPS propuso una regla antifragmentación que posteriormente se introdujo en los Comentarios⁶⁹ del precepto en la última actualización de este Modelo de Convenio.

La aplicación de esta regla antifragmentación permite analizar la actividad de manera global con la finalidad de evitar que una misma actuación se divida en distintos contratos a fin de sortear que determinados proyectos de duración superior a 12 meses sean divididos en actividades de tiempo inferior para eludir la constitución del establecimiento permanente.

Estas medidas han sido incorporadas en el artículo 14 del Convenio Multilateral⁷⁰. Este precepto establece que cuando una empresa de una Jurisdicción contratante lleve a cabo actividades en otra Jurisdicción y la suma de la duración de estas exceda de 30 días se considerará que tiene un establecimiento permanente. Asimismo, también existirá un establecimiento permanente en el supuesto de que una o más empresas estrechamente vinculadas con la entidad no residente realicen actividades propias de una misma obra o proyecto construcción por un período superior a 30 días.

63 CALDERÓN CARRERO (2004), p.300.

64 REIMER (2015a), p.364.

65 CALDERÓN CARRERO (2015), p.167.

66 GARCÍA PRATS (1996), p.177.

67 ARNOLD (2014), p.3. CALDERÓN CARRERO (2015), p.139. VOGEL (2012), p.363.

68 Art. 5.3 MCOCDE 2017:

«3. Una obra o un proyecto de construcción o instalación sólo constituye establecimiento permanente si su duración excede de doce meses.»

69 Comentario 55, art. 5 MCOCDE 2017.

70 Art. 14 Convenio Multilateral OCDE: «Fragmentación de contratos».

3.3. El establecimiento permanente agente dependiente (Arts. 5.5 y 5.6 MCOCDE 2017)

La novedad más notoria propuesta por la Acción 7 del Plan de Acción BEPS recae sobre la delimitación del agente dependiente e independiente, y en especial sobre la figura del comisionista.

Hasta el MCODE 2017 el precepto consideraba al comisionista como un agente independiente, y por tanto no constituía un establecimiento permanente. Por el contrario, el agente dependiente sí constituía un establecimiento permanente, y por ello, la delimitación de la figura del comisionista se había convertido en una cuestión conflictiva para la Administración tributaria y los Tribunales, tanto españoles⁷¹ como extranjeros⁷².

La OCDE consideró necesario adoptar medidas orientadas a eliminar las planificaciones fiscales que, al menos hasta el momento, se amparaban en esta figura para denegar la existencia de un agente dependiente constituyente de un establecimiento permanente. Por ello, las propuestas de la Acción 7 del Plan de Acción BEPS han sido incorporadas en la nueva redacción del artículo 5 MCOCDE 2017.

De acuerdo con el art. 5.5 MCOCDE 2017⁷³, La cláusula de agencia responde a una persona (física o jurídica) que actúa en un Estado por cuenta de una empresa no residente ostentando y ejerciendo de manera habitual poderes que la facultan para concluir contratos en su nombre⁷⁴, incluso aunque la empresa pueda no tener un lugar fijo de negocios en ese Estado según lo establecido en los apartados 1 y 2 del precepto⁷⁵.

El agente dependiente actúa como nexo de unión personal, más que física o territorial, de la relación jurídica tributaria entre la entidad no residente y el territorio que es fuente de la renta. De acuerdo con el precepto, el agente debe *«actuar por cuenta de una empresa y ejercer habitualmente en un Estado contratante poderes que faculen para concluir contratos en nombre de la empresa»*, por ello, con independencia de la forma legal⁷⁶, está limitado por la actividad del negocio al ser considerado como parte principal de la organización de la empresa⁷⁷.

La conexión personal entre el agente y el territorio es un requisito imprescindible, sin embargo se relega a un segundo plano cuando las actividades que realiza el agente dependiente no cumplen los requisitos establecidos en el precepto.

71 En este sentido alguno de los Sentencias de los Tribunales Españoles son: Caso Roche Vitamins Europe LTD (Sentencia Tribunal Supremo 12 enero 2012, Caso M-Real (Sentencia Audiencia Nacional 20 mayo 2010), Caso Dell España (Sentencia Tribunal Supremo 20 junio 2016), Caso Borax Europe (Sentencia Tribunal Supremo 18 junio 2014)

72 En este sentido alguno de las Sentencias de Tribunales extranjeros son: Francia: Caso Zimmer (Sentencia Consejo de Estado francés de 31 de marzo de 2010), Noruega: Caso Dell Noruega (Sentencia Tribunal Supremo Noruego, Sentencia de 2 de marzo de 2011), Italia: Caso Boston Scientific (Sentencia Tribunal Supremo Italiano de marzo de 2012)

73 Art. 5.5. MCODE 2017:

«No obstante lo dispuesto en los apartados 1 y 2, pero con sujeción a lo dispuesto en el párrafo 6, cuando una persona distinta de un agente independiente (al que le será aplicable el apartado 6) actúe en un Estado contratante por cuenta de una empresa y tenga y ejerza habitualmente en un Estado contratante poderes que la faculen para concluir contratos en nombre de la empresa, de esta forma, habitualmente concluye contratos o habitualmente desempeña el rol principal que lleva a la conclusión de contratos que son rutinariamente celebrados sin modificación sustancial por parte de la empresa, y estos contratos son:

a) en nombre de la empresa, o

b) para la transferencia del dominio, o la concesión de un derecho de uso, sobre bienes de propiedad de esa empresa, o sobre los que la empresa tiene un derecho de uso, o

c) para la prestación de servicios por esa empresa, se considerará que esa empresa tiene un establecimiento permanente en ese Estado respecto de las actividades que dicha persona realice para la empresa, a menos que las actividades de esa persona se limiten a las mencionadas en el apartado 4 y que, de haber sido realizadas por medio de un lugar fijo de negocios, no hubieran determinado la consideración de dicho lugar fijo de negocios como un establecimiento permanente de acuerdo con las disposiciones de ese apartado.»

74 REIMER (2015a), p.307.

75 EISENBEISS (2016), p.482-483. HOOR; O'DONNELL (2016), p.932.

76 Comentario 83, art. 5 MC OCDE 2017

77 BARSONY (2003), p.137.

El agente dependiente ostenta la capacidad de actuar en nombre de la empresa pero debe acatar las órdenes y asumir las funciones que ésta le ha encomendado⁷⁸, para vincularla con sus actos porque actúa en su nombre⁷⁹.

La cláusula de agencia también se supedita a la capacidad del agente dependiente para concluir contratos en nombre de la empresa, con independencia de la firma del mismo. La vinculación a la entidad extranjera queda condicionada a la participación activa en las negociaciones y resulta indiferente los aspectos puramente formales de la misma⁸⁰.

Los Comentarios del MCODE 2017 también desagregan el carácter vinculante del contrato con la firma del mismo. Establecen como causa suficiente para considerar que la persona actúa en nombre de la principal el hecho de que participe activamente en la negociación de todos los elementos y detalles de un contrato que obligue a la empresa⁸¹. Por consiguiente, la interpretación del término no debe ser literal, sino debe atender a la sustancia de la actividad, porque de lo contrario podría ser una vía de escape para evadir la constitución del establecimiento permanente⁸².

En suma, la habitualidad del agente dependiente para concluir contratos en nombre de la empresa es un requisito ineludible, ya que denota frecuencia y permanencia y lo distingue de la mera intervención ocasional o esporádica⁸³. A estos efectos el período de tiempo resulta irrelevante para determinar el alcance y la frecuencia de las actividades del agente para concluir contratos y vincular a la empresa que representa⁸⁴.

En contraposición de la cláusula de agencia, el art. 5.6 MCODE 2017⁸⁵ establece la figura del agente independiente, la cual no constituye un establecimiento permanente porque es un negocio distinto con independencia económica y legal⁸⁶.

Este requisito imprescindible responde principalmente a la existencia de una remuneración variable acorde, como norma general, a un cierto grado de riesgo, y a la existencia de una estructura y organización independiente de cualquier otra empresa cuyo coste es asumido por el agente independiente⁸⁷. Es decir, en el curso ordinario de la actividad, por un lado, la autonomía del agente le permite decidir sobre su tiempo de trabajo, el lugar de trabajo y los detalles del contrato, incluyendo

78 AVERY JONES; WARD (1993), p.155.

79 PILZ (2013), entiende que «el grado de similitud entre los términos «en nombre de» y «vinculante» deben ser analizadas desde la perspectiva de los países «Civil Law» y «Common Law» porque pueden generar discrepancias».

80 Tribunal Supremo Administrativo Francés, no.224.407, 20 junio 2003. «Caso Interhome AG», es uno de los muchos en los que los Tribunales han indicado que las circunstancias de hecho resultan indiferentes y que la relación entre la empresa extranjera y el intermediario deben quedar determinadas por la participación activa en las negociaciones.

81 Comentario 88, art. 5 MCODE 2017.

82 BRAUNER (2015), p.28.

83 SCHAFFNER (2013), p.232. Entre muchos otros Casos, Bundesfinanzhof, 3 de agosto 2005, I R 87/04, BStBl II 2006, 220, en contra de la Administración Tributaria Alemana denegó la presencia de un establecimiento permanente en un Estado porque entendió que no se cumplía el factor de la habitualidad, ya que el representante sólo estuvo presente en Alemania un número de días muy limitado.

84 Comentario 88, art. 5 MCODE 2017.

85 Art. 5.6 MCODE 2017:

a) No se aplicará el apartado 5 cuando la persona que actúa en un Estado Contratante por cuenta de una empresa del otro Estado Contratante lleve a cabo actividades de negocios en el primer Estado mencionado como agente independiente y actúe para la empresa en el curso ordinario de esa actividad. No obstante, cuando una persona actúa exclusivamente o casi exclusivamente por cuenta de una empresa o de varias empresas estrechamente relacionadas, esa persona no se considerará un agente independiente

b) A los efectos de este artículo, una persona está estrechamente relacionada a una empresa si, en base a los hechos y circunstancias relevantes, una tiene control sobre la otra o ambas están bajo el control de las mismas personas o empresas.

En cualquier caso, una persona será considerada estrechamente relacionada a una empresa si una posee directa o indirectamente más del 50 por ciento del interés económico en la otra (o, en el caso de una sociedad, más del 50 por ciento del total de los derechos de voto y del valor de las acciones o de la participación en los beneficios en la sociedad) o si otra persona posee directamente o indirectamente más del 50 por ciento del interés económico (o, en el caso de una sociedad, más del 50 por ciento de los derechos de voto y del valor de las acciones o de la participación en los beneficios en la sociedad) en la persona y la empresa.»

86 ARNOLD (2014), p.43.

87 PILTZ (2004), p.196.

hasta el precio. Por otro lado, las actividades que realiza pueden estar dirigidas a distintas empresas⁸⁸, por lo que no existe una exclusividad y dependencia de una empresa principal⁸⁹.

Las modificaciones introducidas en el MCOCDE 2017 evitan plasmar en los apartados de este precepto una lista ejemplificativa de figuras que deben considerarse como agente dependiente o independiente. La nueva redacción del precepto otorga mayor importancia a los aspectos sustanciales de la relación entre el agente y la entidad no residente para valorar su estatus. Estas modificaciones responden principalmente a la necesidad de eliminar las planificaciones fiscales que recurrían a la figura del comisionista para evitar la constitución de un establecimiento permanente en otro Estado.

La nueva redacción del art. 5 MCOCDE 2017 profundiza en la relación entre la empresa residente en una jurisdicción y la persona, física o jurídica, que realiza actividades en otro Estado. No suprime la figura del comisionista pero no la califica como agente independiente en cualquier situación, sino que única y exclusivamente lo será cuando o bien reúna las características que se infieren del término económica y legalmente independiente, o bien no satisfaga las características propias del agente dependiente. Es decir, adopta un enfoque sustancialista evitando que la forma en que organicen sus relaciones las empresas de un grupo multinacional puedan afectar a la consideración acerca de la existencia de un EP de agencia⁹⁰.

Estas medidas han sido incorporadas en el artículo 12 del Convenio Multilateral⁹¹. Establece que, siempre y cuando las Partes no se hayan reservado el derecho a no aplicar lo dispuesto en ese artículo, los convenios fiscales firmados con otros Estados sustituirán su redacción de la cláusula de agente por lo estipulado en este precepto.

4. Actividades no constitutivas de establecimiento permanente en el MCOCDE 2017

De acuerdo con el apartado anterior, la nueva redacción del artículo MCOCDE 2017 ha introducido modificaciones sustanciales que pueden haber supuesto una extensión del alcance de cada modalidad de establecimiento permanente pero en ningún caso ha significado la ampliación de la tipología de este instituto jurídico. Así, las modalidades de establecimiento permanente establecidas en el artículo 5 MCOCDE 2017 responden al EP lugar fijo de negocios, EP de construcción y EP agente dependiente.

Desde la delimitación negativa, determinadas actividades realizadas por una entidad no residente en otra jurisdicción no dará lugar a la constitución de un establecimiento permanente porque no pueden subsumirse en ninguno de los epígrafes presentes en la redacción del precepto.

No obstante, es cierto que los continuos trabajos del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE tienen la finalidad de tratar de subsumir dichas actividades en alguna tipología de EP, e incluso también valoran la posibilidad de introducir alguna modalidad adicional. Por ello, consideramos oportuno analizarlas a continuación.

⁸⁸ REIMER (2011), p.103.

⁸⁹ 104 TC 535 (1995), caso Taisei Fire and Marine Insurance Co, el Tribunal estableció la exclusividad como un factor relevante aunque no decisivo, sino que debe tenerse en cuenta el resto de hechos y circunstancias para determinar si las actividades del agente constituyen un negocio autónomo que él dirige y en cuyo marco asume los riesgos percibiendo una remuneración por la utilización de las competencias y conocimientos empresariales.

SASSEVILLE, J.; SKAAR, A. (2009), p.53.

⁹⁰ JIMÉNEZ-VALLADOLID DE L'HOTELLERIE –FALLOIS (2016), p.10.

⁹¹ Art. 12, Convenio Multilateral OCDE: «Elusión artificiosa del estatus de establecimiento permanente a través de acuerdos de comisión y estrategias similares».

4.1. El establecimiento permanente de servicios (Art. 5.3.b) MCONU)

La prestación de servicios que una empresa no residente realiza en otra jurisdicción, a pesar de estar presente en los Comentarios del Modelo de Convenio OCDE hace 2008⁹², no se enmarca en ninguna de las cláusulas del artículo 5 MCODE 2017, lo cual significa que no serán constituyentes de establecimiento permanente a efectos del Modelo de Convenio OCDE. La consecuencia directa es que, de acuerdo con el art. 7.1 MCODE 2017, los beneficios generados por la empresa no residente no serán gravados en el Estado en el que se realizan, al menos, no lo serán si se califican como beneficios empresariales.

El primer apartado de este art.7 MCOCDE 2017, establece un reparto de la potestad tributaria de los beneficios empresariales. Este artículo, corolario del art.5 MCOCDE⁹³, habilita al Estado donde se localiza el EP a someter a tributación los beneficios atribuidos al mismo⁹⁴, como si fuese una empresa doméstica a efectos fiscales⁹⁵.

Este instituto jurídico actúa como nexo de unión entre esta jurisdicción y los beneficios empresariales que resultan atribuibles a dicha parte de la empresa⁹⁶. De manera que ante la inexistencia de un EP de servicios, el derecho del Estado de la fuente no podrá someter a gravamen las ganancias procedentes de los servicios proporcionados en su jurisdicción⁹⁷.

A diferencia, el artículo 5.3.b) MCONU⁹⁸ contempla una cláusula del EP de servicios que permite someter a gravamen a la entidad no residente incluso si no existe un lugar fijo de negocios de la empresa extranjera a través del cual los servicios son realizados en el Estado de la fuente⁹⁹.

Los Comentarios del art. 5 MCOCDE 2017¹⁰⁰ consideran que este tipo de EP presenta múltiples problemas para las Administraciones tributarias de ambos Estados contratantes, no sólo para demostrar la presencia de la empresa no residente en la vida económica de la otra jurisdicción¹⁰¹, sino también a la hora de determinar los ingresos y gastos imputables al mismo. No obstante, el Comité de Asuntos Fiscales no se opone a una decisión contraria entre ambos Estados contratantes, siempre y cuando las actividades de esta índole realizadas por la entidad no residente superen el umbral mínimo establecido.

A estos efectos, los Comentarios MCOCDE 2017 proponen una cláusula¹⁰² para delimitar las circunstancias en las que existe un establecimiento permanente de la entidad extranjera a través del

92 Añadido 17 de julio 2008, junto con el encabezamiento que le procede con el título «The 2008 Update to the Model Tax Convention», aprobado por el Consejo de la OCDE el 17 de julio de 2008»

93 VOGEL (2012), p.360. CALDERÓN CARRERO (2015), p.139.

94 LANG (2002), p.17.

95 SOKOLOV (2011), p.5. Contra VOGEL (2012), p.360.

96 REIMER (2015b), p.501.

97 NITIKMAN (2014), p.343.

98 Artículo 5.3b) MCONU:

«La expresión «establecimiento permanente» abarca también: [...]

b) La prestación de servicios, incluidos los servicios de consultoría, por una empresa a través de empleados u otro personal contratado por la empresa para tal fin, pero sólo si las actividades de esa naturaleza continúan (por el mismo proyecto o un proyecto conexo) por un período o períodos total de más de 183 días en cualquier período de doce meses comenzando o terminando en el año fiscal en cuestión».

99 PIJL (2008), p.472.

100 Comentarios 132-169 art. 5 MCOCDE 2017.

101 ARNOLD (2014), p.3. CALDERÓN CARRERO (2015), p.139. VOGEL (2012), p.363.

102 Comentario 144, art. 5 MCOCDE 2017:

No obstante lo dispuesto en los apartados 1, 2 y 3, cuando una empresa de un Estado contratante preste servicios en el otro Estado Contratante:

a) A través de una persona física que permanece en ese otro estado durante un período o períodos que sumen en conjunto más de 183 días en cualquier período de doce meses, y más del 50 por ciento de los ingresos brutos imputables al ejercicio de la actividad de la empresa durante ese período o períodos procedan de los servicios prestados en ese otro Estado a través de esta persona física, o

cual los servicios son realizados en el Estado de la fuente¹⁰³. De este modo, contempla las actividades que no requieren un lugar fijo de negocios y no exonera de imposición los beneficios procedentes de los servicios prestados en el otro Estado contratante¹⁰⁴.

A diferencia de las propuestas formuladas en la Acción 7 del Proyecto BEPS, posteriormente introducidas en el MCOCDE 2017, la introducción de esta cláusula en un convenio firmado entre dos Estados contratantes supone la ampliación de la tipología del establecimiento permanente.

4.2. El establecimiento permanente digital

La OCDE ha analizado en distintos informes las actividades de comercio electrónico desde la perspectiva del EP¹⁰⁵, de hecho está presente en los Comentarios desde el Modelo de Convenio de 2003¹⁰⁶, también lo ha tenido en cuenta en el Plan de Acción BEPS, en concreto en la Acción 1, pero las conclusiones alcanzadas no se han implementado en la redacción del precepto, al menos por el momento.

Las actividades de comercio electrónico plantean una problemática doble, por un lado, surge la cuestión de si estas actividades pueden ser constitutivas de un establecimiento permanente, y por otro lado, cabe plantearse si dichas actividades pueden subsumirse en la tipología de EPs del art. 5 MCOCDE 2017 o si estas operaciones requieren la introducción de la cláusula del EP digital.

En este contexto los conceptos relevantes de estos modelos de negocio son: la *web site* (combinación de *software* y datos electrónicos), el servidor (servidor en el que la *web site* es almacenado) y los usuarios de las computadoras¹⁰⁷. La cuestión fundamental es si estos elementos implican una presencia física en la jurisdicción en la que se realizan las actividades de esta índole a fin de subsumirse en la cláusula general o a la cláusula de agente¹⁰⁸.

De acuerdo con los Comentarios MCOCDE 2017¹⁰⁹, por un lado, la *web site* no constituye un activo tangible como una maquinaria o un equipo informático, no tiene una presencia física que pueda considerarse como un lugar de negocios, y por tanto, no constituye un establecimiento permanente. Por otro lado, el servidor, en el que la *web site* está almacenada, tiene una localización física que puede constituir un lugar fijo de negocios de la empresa que opera a través del mismo, si se acredita la superación del umbral mínimo interpuesto por los requisitos propios de la cláusula de agencia¹¹⁰.

b) Durante un periodo o periodos que sumen un conjunto más de 183 días en cualquier periodo de doce meses, y esos servicios se presten para un mismo proyecto o para proyectos relacionados a través de una o más personas físicas que estén presentes en ese otro Estado y presten allí sus servicios. Las actividades desarrolladas en ese otro Estado en la prestación de los servicios se considerarán desarrolladas a través de un establecimiento permanente de la empresa situada en ese otro Estado, a menos que los servicios prestados se limiten a los mencionados en el apartado 4, y que, de haber sido realizados por medio de un lugar fijo de negocios, no hubieran determinado la consideración de dicho lugar fijo de negocios como un establecimiento permanente de acuerdo con las disposiciones de ese apartado. A los efectos de ese apartado, los servicios prestados por una persona física en nombre de una empresa no se considerarán prestados por otra empresa a través de dicha persona física a menos que esa otra empresa supervise, dirija o controle el modo en que la persona física presta sus servicios.»

¹⁰³ PIJL (2008), p.472.

¹⁰⁴ MILLER (2016), p.3.

¹⁰⁵ OCDE: «Clarification on the Application of the Permanent Establishment definition in E-Commerce», OCDE, París, 2000.

El documento oficial puede consultarse a través del siguiente link:

<http://www.oecd.org/ctp/treaties/1923380.pdf>

OCDE: «Reports Related to the OECD Model Tax Convention. Issues in International Taxation», París, 2002.

El documento oficial puede consultarse en el siguiente link:

[http://www.oecd-ilibrary.org/docserver/download/2303031e.pdf?](http://www.oecd-ilibrary.org/docserver/download/2303031e.pdf?expires=1481735207&id=id&accname=ocid177128&checksum=D47B7245E496C40DE6988F235E53DB69)

[expires=1481735207&id=id&accname=ocid177128&checksum=D47B7245E496C40DE6988F235E53DB69](http://www.oecd-ilibrary.org/docserver/download/2303031e.pdf?expires=1481735207&id=id&accname=ocid177128&checksum=D47B7245E496C40DE6988F235E53DB69)

¹⁰⁶ Añadido el 28 de enero 2003, junto con el encabezamiento que le precede con el título «The 2002 Update to the Model Tax Convention», aprobado por el Consejo de la OCDE el 28 de enero 2003

¹⁰⁷ CHOUDHARY (2011), p.58.

¹⁰⁸ SKAAR (2004), p.189.

¹⁰⁹ Comentarios 123-124, art.5 MCOCDE 2017

¹¹⁰ MONSENEGO (2014), pp.247-257. Este también ha valorado la posibilidad de que un servidor sea un EP al hilo de la jurisprudencia de los Tribunales Suecos «El Caso sueco se basaba en el principio del establecimiento permanente básico («Lugar fijo de negocios»). La Resolución del Tribunal de Decisiones Tributarias Anticipadas («The Board of Advance Tax Ruling») «SE: Skatterättsnämnden, 12 de junio de 2013», caso 125-11/D», fue apelada ante el Tribunal Supremo Administrativo («Supreme Administrative Court») «SE: Högsta Förvaltningsdomstolen, 6 de diciembre de 2013, caso 4890-13».

De modo que, para que el servidor constituya un EP bajo la modalidad de lugar fijo de negocios, además de la presencia física, requiere que se demuestre una conexión entre dicho lugar fijo de negocios y la actividad empresarial de la empresa¹¹¹, y que a su vez, dicha actividad no sea calificada una actividad del artículo 5.4 MCOCDE 2017¹¹², esto es auxiliar o preparatoria.

Parte de la doctrina tributaria internacional, e incluso la propia OCDE, entiende que las características especiales de estas operaciones no impiden su asimilación a un lugar fijo de negocios, ni el hecho de que el servidor pueda resultar móvil ni que el mismo EP no cuente con personas físicas¹¹³. Sin embargo, el hecho de sustituir como nexo de unión estos criterios por otros demuestra que el ámbito de las operaciones propias de la economía digital podría dar lugar a un alejamiento del umbral de la presencia física hacia una expansión de la tributación en el Estado de origen de los beneficios empresariales¹¹⁴.

Por consiguiente, no es extrañar que parte de la doctrina internacional considere que dichas operaciones tienen un difícil encuadre en la cláusula general ya que cuanto más móviles son los negocios internacionales menos adecuadas son las reglas que requieren una presencia física en un punto geográfico durante un período de tiempo¹¹⁵. Lo cual, no es de extrañar que la particularidad de estas operaciones obligue a las autoridades fiscales a practicar analogías con la intención de relacionar las transacciones de comercio electrónico con un lugar fijo de negocios en el Estado¹¹⁶.

Los Comentarios MCOCDE 2017 también deniegan la posibilidad de considerar al servidor como un agente dependiente de la entidad no residente, pues en ningún caso concluye contratos y tampoco desarrolla el rol principal de la negociación de los mismos en nombre de la empresa¹¹⁷. Además, en los escenarios de esta índole no suele existir una contratación escrita, sino un contrato de adhesión realizado de forma electrónica con aceptación de sus cláusulas generales, a veces ignoradas incluso por el contratante¹¹⁸.

En todo caso, el proveedor de servicios de internet debe ser considerado como un agente independiente que actúa en el ámbito ordinario de su actividad y, además, presta servicios a distintas empresas¹¹⁹.

Ante este escenario, caracterizado por la dificultad de enmarcar las operaciones digitales en la tipología de establecimientos permanentes del artículo 5 MCOCDE 2017, parece que la única alternativa viable para que las operaciones de esta índole constituyan un establecimiento permanente implica introducir en el precepto un apartado que contemple el caso específico de la economía digital. A estos efectos, pare de la doctrina internacional¹²⁰ ha propuesto la siguiente redacción:

«Si una empresa en un Estado contratante proporciona acceso a una aplicación electrónica, una base de datos, un mercado en línea, un almacén u ofrece servicios de publicidad en un sitio web o en una aplicación electrónica utilizada por más de 1.000 usuarios por mes domiciliados en el otro Estado contratante, se considerará que dicha empresa tiene un establecimiento permanente en el otro Estado contratante si el importe de los ingresos de la empresa debido a los servicios mencionados en el otro Estado contratante excede de XXX (EUR, USD, GBP, CNY, CHF, Etc.) anuales.»

La incorporación de este apartado implicaría la ampliación de la tipología de establecimiento permanente. De algún modo, esta propuesta puede suponer solventar parcialmente el problema desde la perspectiva conceptual de la constitución del establecimiento permanente, sin embargo, la siguiente fase será valorar si las reglas de imputación de ingresos y gastos resultan aplicables, o no.

¹¹¹ MONSENEGO (2014), p.250.

¹¹² SKAAR (2004), pp.191-192.

¹¹³ En este sentido parece que están a favor SKAAR (2004), p.194. MONSENEGO (2014), p.250.

¹¹⁴ BLUM (2015), p.316.

¹¹⁵ SKAAR (2004), p.194.

¹¹⁶ KUMAR SINGH (2014), p.329.

¹¹⁷ Comentario 131, art.5 MCOCDE 2017.

¹¹⁸ GARCÍA PÉREZ (2015), p.6.

¹¹⁹ CALVO VÉRGEZ (2010), p.38.

¹²⁰ HOGLER; PISTONE (2015), p.25. COLLIN; COLIN (2013), p.115.

5. Conclusiones

Este trabajo versa sobre la figura del establecimiento permanente desde la perspectiva conceptual. El autor analiza la evolución del establecimiento permanente desde sus orígenes hasta la actualidad y explica las modificaciones que se han introducido con el paso del tiempo, hasta su última redacción establecida en el art. 5 MCODE 2017, a consecuencia de las medidas propuestas en el Plan de Acción BEPS de la OCDE.

El autor explica el origen del establecimiento permanente y los trabajos realizados por la Sociedad de Naciones a fin de delimitar la presencia de una entidad residente en un Estado en la economía de otro Estado. Tras explicar el paso de la Sociedad de Naciones a la OCEE y la posterior constitución de la OCDE, el autor explica las modalidades que contemplaba la redacción de la cláusula del EP en el primer Modelo de Convenio, publicado en 1977.

Posteriormente, el trabajo se centra, sobre todo, en el Plan de Acción BEPS para explicar que las medidas propuestas en torno a este instituto jurídico originaron la redacción de la nueva versión del EP en el art. 5 MCODE 2017.

De acuerdo a la actual redacción de dicho precepto, el trabajo explica las distintas modalidades de establecimiento permanente y explica las modificaciones incluidas a raíz de la Acción 7 del Proyecto BEPS. Asimismo, se remite al articulado del Convenio Multilateral de la OCDE como instrumento diseñado para implementar dichos cambios en los convenios para evitar la doble imposición internacional que poseen los Estados signatarios del mismo.

Por último, el autor explica dos grupos de actividades que, a pesar de ser realizadas en una jurisdicción por entidades residentes en otra, de acuerdo a la redacción del art.5 MCODE 2017 no constituyen un establecimiento permanente.

6. Bibliografía

• Artículos, Capítulos y Libros.

ARNOLD, B.J. (2014) «Article 5: Permanent Establishment» (Global Tax Treaty Commentaries, IBFD).

ARNOLD, J.C. (2009) «Is there a Permanent Establishment?» (Cahiers de Droit Fiscal International, vol. 94a, IFA).

AVERY JONES, J.F.; WARD, D.A. (1993) «Agent as Permanent Establishment Under the OECD Model Tax Convention» (European Taxation, mayo).

BARSONY, F. (2003) «The Agency Permanent Establishment», ZÜGER, M.; AIGNER, H.-J. (eds) *Permanent Establishment in International Tax Law* (Viena: Linde Verlag).

BIIHLER (1964) *Prinzipien des internationalen Steuerrechts*.

BLUM, D. (2015) «Permanent Establishment and Action 1 on the Digital Economy of the OECD Base Erosion and Profit Shifting Initiative – The Nexus Criterion Redefined?» (Bulletin for International Taxation, junio-julio).

BRAUNER, Y. (2014) «Commentary of Article 5 of the OECD Model» (Global Tax Treaty Commentaries, IBFD).

- CALDERÓN CARRERO, J.M. (2015) «Beneficios empresariales (y de navegación)» CARMONA FERNÁNDEZ, N. (coord.) *Convenidos Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea* (Madrid: Wolter Kluwer, CISS).
- CALDERÓN CARRERO, J.M. (2004) 'Artículo 7. La tributación de los beneficios Empresariales; RUIZ GARCÍA, J.R; CALDERÓN CARRERO, J.M. (coords.) *Comentarios a los convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal concluidos por España (Análisis a la luz del Modelo de Convenio de la OCDE y de la legislación y jurisprudencia española)* (A Coruña: Instituto de Estudios Económicos de Galicia).
- CALVO VÉRGEZ, J. (2010) «La atribución de beneficios a establecimientos permanentes en el ámbito del comercio electrónico» (Revista Española de Derecho Financiero, n.146).
- CARMONA FERNÁNDEZ, N. (2013) «The concept of permanent establishment in the Court: Operating Structures Utilizing Commission Subsidiaries» (Bulletin for International Taxation, vol.67, n.6).
- CARMONA FERNÁNDEZ, N. (2012) «La noción de Establecimiento Permanente en los Tribunales: Las Estructuras Operativas Mediante Filiales Operativas» (Crónica Tributaria, n.145).
- CHOUDHARY, V. (2011) «*Electronic Commerce and Principle of Permanent Establishment under the International Taxation Law*» (International Tax Journal, julio-agosto).
- COLLIN, P.; COLIN, N. (2013) *Task Force of the Digital Economy*.
- EISENBEISS, J. (2016) «BEPS Action 7: Evaluation of the agency permanent establishment» (Intertax, vol. 44, n.6-7).
- FALCÓN Y TELLA, R.; PULIDO GUERRA, E. (2010) *Derecho Fiscal Internacional* (Madrid: Marcial Pons).
- FAVI, L. (2009) «Is there a Permanent Establishment?» (Cahiers de Droit Fiscal International, vol.94a, IFA) p. 397.
- GARCÍA PÉREZ, J.A. (2015) «Tributación directa de nuevos modelos de negocios en una economía digital. El establecimiento permanente» (Carta Tributaria – Monografías, n.2, febrero).
- GARCÍA PRATS, F.A. (1996) *El Establecimiento Permanente. Análisis jurídico-tributario internacional de la imposición societaria* (Valencia: Tecnos).
- HOGLER, P.; PISTONE, P. (2015) «*Blueprints for a New PE Nexus to Tax Business Income in the Era of the Digital Economy*» (Working Paper, 20 enero, IBFD).
- HOOR, O.R.; O'DONNELL, K. (2016) «BEPS Action 7: The attempt to artificially create a taxable nexus» (Tax Notes International, vol.78, n.10).
- HUSTON, J. and WILLIAMS, L. (1991) *Permanent establishment: a Planning Primer* (Deventer).
- JIMÉNEZ-VALLADOLID DE L'HOTELLERIE-FALLOIS, D.J. (2016) «La atribución de los beneficios al establecimiento permanente de agencia: ¿Una reconsideración al criterio 'arm's lenght'?» (Revista de Contabilidad y tributación, CEF, n.403, octubre).
- JORGARAN, S.: «The drafting of the 1925 League of Nations resolutions on tax evasion», HARRIS, P.; DE COGAN, D.(eds) *Studies in the History of Tax Law* (Bloomsbury, vol.7.).
- KUMAR SINGH, M. (2014) «Taxing E-Commerce on the Basis of Permanent Establishment: Critical Evaluation» (Intertax, vol.42, n.5).
- LANG, M. (2002) «The Concept of Permanent Establishment and Its Interpretation» (Rivista di Diritto Tributario Internazionale, n.1).

- MARTÍN JIMÉNEZ, A. (2015) «Preventing the artificial avoidance of PE Status» (United Nations Papers on Selected Topics in protecting the tax bases of developing countries).
- MILLER, A. (2016) «The Service PE, Taxing Cross-Border Services: Current Worldwide Practices and the Need for Change» (Ámsterdam: Doctoral Series, IBFD).
- MONSENEGO, J. (2014) «May a Server create a Permanent Establishment? Reflections on Certain Questions of Principle in Light of a Swedish Case» (International Transfer Pricing Journal, julio-Agosto).
- NITIKMAN, J. (2014) «More on Service PEs – What Is a Connected Project?» (Canadian Tax Journal, vol. 62, n.2.).
- PIJL, H. (2013) «Agency Permanent Establishment: in the name of and the Relationship between Article 5(5) and (6)» (Bulletin for International Taxation, vol.67, n.1).
- PIJL, H. (2008) «The OECD Services Permanent Establishment Alternative» (European Taxation, septiembre).
- PILTZ, D. (2004) «When is there an agency permanent establishment (Bulletin for International Fiscal Documentation, n.5.)
- REIMER, E. (2015a) 'Article 5: Permanent Establishment, REIMER, E.; RUST, A. (eds.) *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions* (Alphen aan den Rijn: Wolters Kluwer).
- REIMER, E. (2015b) «Article 7: Business Profits», REIMER, E.; RUST, A. (eds.) *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions* (Alphen aan den Rijn: Wolters Kluwer).
- REIMER, E. (2011) «Permanent Establishment in the OECD, Model Tax Convention», REIMER, E.; URBAN, N.; SCHMID, S. (eds) *Permanent Establishments, A Domestic Taxation, Bilateral Tax Treaty and OECD Perspective* (Viena: Wolters Kluwer).
- SASSEVILLE, J.; SKAAR, A. (2009) «General Report: Is there a Permanent Establishment?» (Cahiers de droit fiscal international, vol.94a, IFA).
- SCHAFFNER, J. (2013) «How fixed is a Permanent Establishment?» (Viena: Series on International Taxation, Wolters Kluwer).
- SCHWARZ, J. (2016) «OECD Discussion Draft on Permanent Establishment Profit Attribution: Back to the Future» (Wolters Kluwer Blog, 21 julio).
- SERRANO ANTÓN, F. (2010) «Los principios básicos de la fiscalidad internacional y los convenios para evitar la doble imposición internacional: Historia, tipos, fines, estructura y aplicación», SERRANO ANTÓN, F. (dir.) *Fiscalidad Internacional* (Madrid: Centro de Estudios Financieros).
- SERNA CEBALLOS, A (2011) «The Permanent Establishment Definition», BRUGGER, F.; PLANSKI, P (eds.) *Permanent Establishment in International and EU Tax Law* (Viena: Linde Verlag).
- SOKOLOV, T. (2011) «The history of article 5 of OECD Model Convention», BRUGGER, F.; PLANSKY, P (eds.) *Permanent Establishment in International Tax Law* (Viena: Linde Verlag).
- SKAAR, A. (1991) «Permanent Establishment. Erosion of a Tax Treaty Principle» (Series on International Taxation, Deventer).
- VAN WANROOIJ, J. (2004) «Attribution of Profits to Permanent Establishment: The OECD Model, the Working Hypothesis and the Dutch Approach» (British Tax Review, n.3.).
- VOGEL, K. (2012) *Klaus Vogel on Double Tax Conventions* (Londres: Kluwer Law International).

• Informes OCDE

OCDE: «*Clarification on the Application of the Permanent Establishment definition in E-Commerce*», París, 2000. <http://www.oecd.org/ctp/treaties/1923380.pdf>

OCDE: «*Reports Related to the OECD Model Tax Convention. Issues in International Taxation*», París, 2002. <http://www.oecd-ilibrary.org/docserver/download/2303031e.pdf?expires=1481735207&id=id&accname=ocid177128&checksum=D47B7245E496C40DE6988F235E53DB69>

OCDE: «*The 2002 Update to the Model Tax Convention*», aprobado por el Consejo de la OCDE el 28 de enero 2003. Analiza el uso de los equipos informáticos en las operaciones de comercio electrónico y cuestiona si pueden constituir un EP. https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/no-08-2002-reports-related-to-the-oecd-model-tax-convention_9789264099920-en#page2

OCDE: «*The 2008 Update to the Model Tax Convention*», aprobado por el Consejo de la OCDE el 17 de julio de 2008. Cuestiona la tributación de los beneficios derivados de los servicios prestados on-line en otro Estado distinto del Estado de residencia de la entidad. <http://www.oecd.org/ctp/41032078.pdf>

OCDE: «*Interpretation and Application of Article 5 (Permanent Establishment) of the OCDE Model Tax Convention*», París, 2012. <http://www.oecd.org/tax/treaties/48836726.pdf>

OCDE: «*Action 1, Final Report: Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*», París, 2015. http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report_9789264241046-en#.WFFtILLhCT8

OCDE: «*Action 7, Final Report: Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status*», París, 2015. http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/preventing-the-artificial-avoidance-of-permanent-establishment-status-action-7-2015-final-report_9789264241220-en#.WFFtvbLhCT8

OCDE: «*Action 15, Final Report: Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties*», París, 2015. http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/developing-a-multilateral-instrument-to-modify-bilateral-tax-treaties-action-15-2015-final-report_9789264241688-en#.WFKDKLLhCT8

OCDE: «*Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting*», París, 2016. <http://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf>

OCDE: «*Modelo de Convenio OCDE 2017*», París. <http://www.oecd.org/ctp/treaties/2017-update-model-tax-convention.pdf>

Taxpayer's rights in the mutual assistance procedure for the recovery of tax claims

Paul van der Smitte¹

Título

Derechos de los contribuyentes en el procedimiento de asistencia mutua para el cobro de créditos fiscales

Resumen

Este artículo explica cómo se aplican los derechos del contribuyente en el procedimiento de asistencia mutua para la recaudación de tributos² (referido por sus siglas en inglés: MAP, *mutual assistance procedure*)³. Para entender el marco en el que funciona este procedimiento de asistencia en materia recaudación se analizarán sus diferentes etapas. En última instancia, en caso de protección de derechos o conflictos, es importante saber qué norma aplicar. A continuación se considerarán algunos casos relevantes del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (en adelante, ECtHR, *European Court of Human Rights*) que tienen impacto en los derechos de los contribuyentes y el ejercicio de las potestades del órgano de recaudación.

Palabras clave

Derechos del contribuyente, asistencia mutua, cooperación administrativa, recaudación

Abstract

This article explains how taxpayer's rights in relation to mutual assistance procedure for the recovery of tax claims⁴ (hereafter: MAP)⁵ in the EU works in practice. In order to understand how the framework on MAP for the recovery of tax claims works, this will be explained in terms of the different stages of MAP. After all, in case of protection of rights or disputes, it is important which law applies. It will then consider some relevant cases of the CJEU and the European Court of Human Rights (hereafter: ECtHR) of which have an impact on the taxpayer's rights and the exercise of the tax collector's powers.

¹ LL.M, MA and PHD-candidate (joint doctorate) at the University of Utrecht (NL) and the Complutense University de Madrid (ES), strategic advisor to the Central Liaison Office of the Netherlands Tax and Customs Administration]. The author can be contacted at paul.vd.smitte@home.nl. This article reflects his own observations and in no way represents the views of the Netherlands Tax and Customs Administration nor the Netherlands Ministry of Finance. This article is an extract of the PhD thesis titled «The effectiveness of the Recovery Directive».

² For the purpose of this article, the term «tax claims» should be understood as all claims falling within the scope of Article 2 of Directive 2010/24/EU and «Mutual assistance» should be understood as mutual assistance procedure in the recovery of tax claims.

³ See, among others, Article 14 of the Recovery Directive.

⁴ For the purpose of this article, the term «tax claims» should be understood as all claims falling within the scope of Article 2 of Directive 2010/24/EU and «Mutual assistance» should be understood as mutual assistance procedure in the recovery of tax claims.

⁵ See, among others, Article 14 of the Recovery Directive.

Keywords

Taxpayer's rights, mutual assistance, administrative cooperation, recovery

Recibido el 31-05-2019/Aceptado el 03-06-2019

Sumario

1. Introduction
2. Taxpayer's rights
3. Stages of MAP
 - 3.1. Stage 1: applicable national law of the applicant Member State
 - 3.2. Stage 2: the interstate procedure
 - 3.3. Stage 3: applicable national law of the requested Member State
4. Case law of the CJEU in relation to tax collection
 - 4.1. Principle of defence – notification and language issue
 - 4.2. Interpretation of Article 14 (1) and (2) of the Recovery Directive – refusing a request for the recovery of tax claims due to public policy of the requested Member State
 - 4.3. Interpretation of Articles 13 (1) and 14 (2) of the Recovery Directive
 - 4.4. Interpretation of Article 6 (2) of Directive 2008/55/EC – principle of national treatment
5. Case law of the European Court of Human Rights in relation to tax collection
6. Conclusion
7. References

1. Introduction

Council Directive 2010/24/EU of 16 March 2010 concerning mutual assistance for the recovery of claims relating to taxes, duties and other measures (hereafter: Recovery Directive) provides not only provisions on the interstate procedure regarding the mutual assistance between two Member States, but safeguards also taxpayer's rights provided by referring, where appropriate, to the national laws of the applicant and requested Member States in case of disputes with regard to the mutual assistance procedure for the recovery of tax claims.

In general, public intervention action, e.g. the tax collector exercising his power, is not only bound by the boundaries set in the national legislation of the State concerned, but also by the free movement provisions in the Union Treaties. Obstacles to these free movement provisions have been challenged in national and EU courts since the beginning of the EU. It is therefore fair to say that courts, in particular the Court of Justice of the EU (hereafter: CJEU), played and are still playing an important role concerning the establishment of the internal market. The CJEU rendered many judgments in which illegal barriers and measures were identified in order to protect the freedoms. For instance, it appears to be difficult to ask for securities for the payment of taxes due (as a condition to grant an instalment plan) or taking other preventive measures in the light of the free movement provisions. Hence, the case law has an impact on domestic laws and administrative procedures of the Member States. With regard to the Recovery Directive the CJEU acts correctively towards Member States when not accepting ineffectiveness of the mutual assistance framework as a justification to infringe a free movement provision.

2. Taxpayer's rights

Globalization and the growing internationalization of tax law have ensured that taxpayer's rights have been gaining increasing significance. In recent years, attitudes and behaviours of tax managements towards taxpayers have changed and vice versa. A more facilitative and constructive attitude has been adopted. This has consequently brought about the need for a taxpayer-centred approach in order to ensure voluntary compliance with tax law, i.e. fiscal obligations. Valère Moutarlier, Director for Direct Taxation at the European Commission, *«underlined the various angles and perspectives on the concept of fair taxation: the ability to pay, the appropriate level of competition, the services provided in return, the system-wide fairness across taxation levels, and the fairness emanating from an efficient tax administration»*². The position of taxpayers has always been subordinate to that of tax administrations and this is now changing more to the benefit of taxpayers. The individual interest is more and more in balance with the general interest, although there is still some room for improvement.

The adoption of the European Taxpayers» Code is unquestionably a step forward improving the position of taxpayers. The European Taxpayers» Code sets out a core of principles based on the main existing rights and obligations that govern the relationship between taxpayers and tax administrations in the EU³: *setting out best practices for enhancing cooperation, trust and confidence between tax administrations and taxpayers, for ensuring greater transparency on the rights and obligations of taxpayers and encouraging a service-oriented approach*⁴. The objective of the European Taxpayers» Code is: *«improving relations between taxpayers and tax administrations, enhancing transparency of tax rules, reducing the risk of mistakes with potentially severe consequences for taxpayers and encouraging tax compliance, encouraging Member States» administrations to apply a taxpayers» code will help to contribute to more effective tax collection»*.

² European Commission (2018). *Fair Taxation Seminar*, 26 September 2018, Dublin.

³ On 12 September 2013, a Summary Report on the outcome of the public consultation from DG TAXUD of the European Commission was published. In 2016, the Guidelines for a Model for a European Taxpayers» Code were published by the Commission.

⁴ European Commission (2013). *Consultation Paper – A European Taxpayers» Code*, TAXUD.D.2.002 (2013) 276169, Brussels: Commission. The other consultation concerned the European Tax Identification Number.

It is a non-binding document, i.e. soft law⁵, and therefore a flexible model to follow, to which Member States could add or adapt elements to meet national needs or conduct.

The European Taxpayers» Code emphasises the importance of taxpayers» rights for a fair tax system. Valente argued nonetheless, that the Code «seems to be excessively concentrating on principles already existing in most Member States, i.e. on points where convergence is already established. Thus, it misses the opportunity to ensure further the protection of taxpayers» rights in the EU. In the same respect, its lack of any binding effect along with the disclaimers of the European Commission in the first page of the document are susceptible to somehow dampen its consideration by Member States»⁶. Panayi stated, that the Code could help to raise overall standards of tax administration and therefore does see an opportunity⁷. In contrast with the expected legal consequences of a non-binding document, national courts could rule differently. They could rule that such document can also be reviewed by the court⁸. All in all, we have to wait until a taxpayer in an appeal case refers to the European Taxpayers» Code and whether a national judge will apply it, and if so, how. Until then, the Code is nothing more and nothing less than a gentlemen's agreement between the Member States and on the other hand, this Code (as other codes too) may politically be *de facto* binding.⁹ Until now, this Code has not yet led to any discussion about its application.

3. Stages of MAP¹⁰

This paragraph provides a description of the three stages of the MAP¹¹. Mutual assistance generally relates to two domestic jurisdictions, namely that of the applicant Member State and that of the requested Member State. In addition to the two jurisdictions mentioned above, the Recovery Directive applies, which is therefore the linking pin between these two jurisdictions. The Recovery Directive contains the procedural rules for sending requests for assistance to each other and provides guidelines as to when which national rules apply and in which situation¹². Thus, it ensures interaction between the two legal systems of the Member States concerned. According to Berglund, the reason of all those references to national law is because disparities of national laws are a product of political acceptance and require an increased level of knowledge of the national legal tax systems and mutual *trust* between Member States¹³. The fact that there are differences of national laws could result in gaps in the recovery system in the EU and make it ineffective. The description is based on a request for the recovery of tax claims pursuant to Article 12 of the Recovery Directive. However, the description also applies *mutatis mutandis* for other types of requests (notification, exchange of information and precautionary measures). The three different stages are shown diagrammatically in the Figure and are described in more detail below.

5 Non-binding documents provide guidelines and principles and impose moral obligations rather than legal obligations.

6 Valente, P. (2017) *A European Taxpayers» Code*, INTERTAX, Volume 45, Issue 12, Deventer: Kluwer Law International, p. 815.

7 Panayi, C. (2015). *Advanced Issues in International and European Tax Law*, Oxford: Hart Publishing Ltd., p. 180. See also: European Commission (2013). *Consultation Paper – A European Taxpayers» Code*, TAXUD.D.2.002 (2013) 276169, Brussels: Commission.

8 See for instance: Hoge Raad (Netherlands Supreme Court) of 7 December 2018, ECLI:NL:HR:2018:2257: The rules of the Leidraad Invordering (Collection Guidelines) are law within the meaning of Section 79 of Wet op de Rechterlijke Organisatie (Judiciary (Organisation) Act), so they can also be reviewed by the court. It is the task of the court to investigate whether the policy rules laid down in the Collection Guidelines are complied with and, if necessary, to explain the policy rule in more detail.

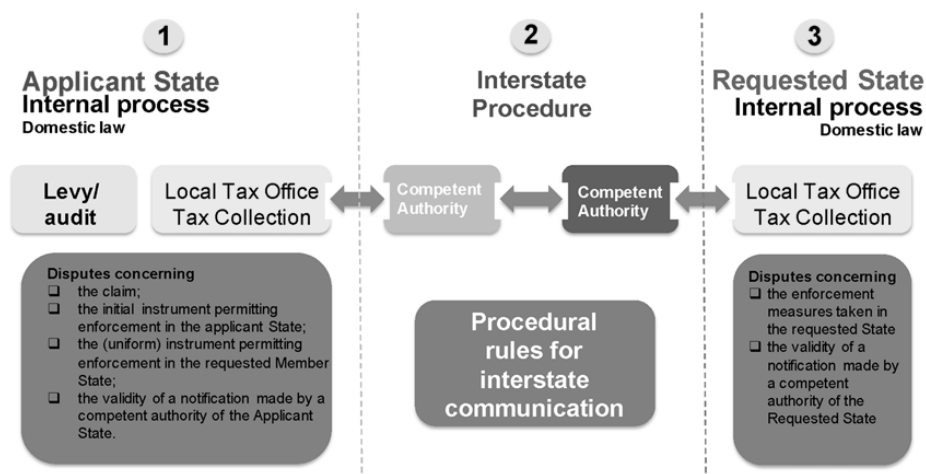
9 Terra, B. & Wattel, P. (2018). *European Tax Law*, Deventer: Kluwer, p. 28.

10 Van der Smitte, P. (2014). *Recovery of tax claims in the European Union*. ERA Forum, Volume 15, Number 4, December 2014, par. 4.

11 This description applies *mutatis mutandis* to other forms of administrative assistance, such as Directive 2011/16/EU.

12 CJEU of 1 July 2004, ECLI:EU:C:2004:401 (Tsapalos and Diamantakis).

13 Berglund, M. (2009). *Cross-Border Enforcement of Claims in the EU*, Alphen aan de Rijn: Kluwer Law International, p. 149.



3.1. Stage 1: applicable national law of the applicant Member State

There is a threefold requirement in order to use the mutual assistance procedure. Firstly, the claim has to be finally determined (no legal remedies left). Thus, imposition of taxes alone is not sufficient to collect a tax claim¹⁴. It has to be stressed, that finally determined is different than not contested. In the latter case, it may be that there is still a possibility to use a legal remedy¹⁵, whereas in the former case this is no longer legally possible. On the other hand, developments show that at present, it is also possible to request and lend assistance for disputed claims as well¹⁶. Secondly, the claim has to be recoverable, i.e. if the notice of assessment is not paid within the statutorily allotted time period and not barred by limitation. Consequently, in general, the underlying claim has to be finally determined and recoverable, unless the exception of Article 14 (4) of the Recovery Directive, which makes it possible to request assistance for disputed claims. Besides the conditions set out in Article 11 of the Recovery Directive, Article 18 of the Recovery Directive limits the requested authority's obligations. Thirdly, in case of MAP an observation has to be made to the principle of exhaustion as provided for in Recital 10 of the Preamble in conjunction with Article 11 (2) (a) and (b) of the Recovery Directive, whereas it nuances the principle of exhaustion by allowing mutual assistance in the recovery of tax claims in certain cases where recoverable assets still exist in the applicable Member State.

3.2. Stage 2: the interstate procedure

The second stage involves the interstate procedure enabling the Member States to send and receive requests for assistance (Article 4 (2) of the Recovery Directive). It enables national legal systems of the applicant Member State and the requested Member State to interact by means of procedural rules laid down in the Recovery Directive¹⁷. As stated previously, the provisions of the Recovery Directive are

¹⁴ Öner, C. (2011). *Using Exchange of Information in Regard to Assistance in Tax Collection*, European Taxation, April 2011. Amsterdam: IBFD, p. 126.

¹⁵ For example, where an *ex officio* review request is possible. The outcome of such a request is generally binding and cannot be disputed in judicial proceedings.

¹⁶ However, it is also possible to request recovery assistance for disputed claims. See: Article 14 (4) of the Recovery Directive and Article 27 (3.16) of the Commentaries of the OECD Model Tax Convention. In contrast, the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters does not foresee in the possibility to recover contested claims pursuant to Article 11 (2).

¹⁷ This applies *mutatis mutandis* to all international instruments governing the mutual assistance procedure in the recovery of tax claims.

considered procedural¹⁸. Central Liaison Offices (hereafter: CLOs) are principal responsible for communication with other Member States in the field of mutual assistance for the recovery of tax claims (Article 4 (2) of the Recovery Directive).

In this regard, it is important to observe, that wrongful acceptance of a request could cause liability for compensation as in such case measures taken could be considered as a wrongful act.¹⁹ Both CLOs of the applicant and requested Member States have to monitor the process. The requested Member State may presume that the information substance to the request is correct on the basis of mutual *trust*²⁰. However, if there is any doubt about the correctness of the request, questions should be asked to clarify. If no solution is reached, the Member States concerned may organise a meeting to discuss the problem in person. Finally, Member States could send a complaint to the Commission asking for action against the Member States that fails its obligations deriving from the provisions of the Recovery Directive. There is therefore a shared responsibility for MAP and no Member State can evade that responsibility.

3.3. Stage 3: applicable national law of the requested Member State

When receiving the request for assistance in the recovery of a tax claim from the applicant Member State at the local tax office of the requested Member State the foreign tax claim has to be recovered, as it was a claim of the requested Member State, except where otherwise provided in the Recovery Directive (Article 13 (1) of the Recovery Directive), with the exception of fiscal priority (Article 13 (1, 3rd paragraph) of the Recovery Directive)²¹. The treatment of the tax claim of the applicant Member State as a claim of the requested Member State is also known as the principle of national treatment²².

In the context of taxpayer's rights, it should be noted that that Article 14 (1) and (2) of the Recovery Directive contains a system of division of jurisdictions which lays down rules on the Member State in which a dispute is to be dealt with. The national law of the «designated» Member State then lays down the formal rules on how, before which authority and within which time limit the dispute may be brought.

4. Case law of the CJEU in relation to tax collection

Taxpayers have to comply with rules and obligations, but tax administrations also have to comply with them towards the taxpayer. The latter has not always been self-evident. Whereas in the past it did not occur to a taxpayer to challenge an authority as a tax collector or inspector, it is now different. More and more often, judges are considering disputes between a taxpayer and a tax administration.

The CJEU has examined national rules directly against the EU fundamental rights on many occasions. The following paragraph presents a few cases in this respect relating to national tax collection matters. Although not all jurisprudence is directly related to tax collection issues, it is good to mention that the CJEU upheld a number of overriding reasons in the public interest with regard to direct taxation to justify discriminatory national rules²³, such as the necessity to maintain fiscal cohesion, territoriality, balanced allocation of taxing power, avoidance of double loss relief and avoidance of tax evasion²⁴, the necessity to fight against evasion of national law and abuse of Union law and the disparity and reciprocity of the agreement concluded between a Member State and a third country. Although, most cases relate to the

18 CJEU of 1 July 2004, ECLI:EU:C:2004:401 (Tsapalos and Diamantakis).

19 Vetter, J., Tekstra, A. & Wattel, P. (2012). *Invoering van belastingen [Tax Collection]*. Deventer: Kluwer, p. 369.

20 See e.g. CJEU of 26 April 2018, ECLI:EU:C:2018:282 (Donnellan), paragraphs 40-46 and the case law cited.

21 The question of whether or not a claim should be given priority is now the subject of a case brought before the CJEU. See below for a more detailed explanation. See: CJEU of 11 January 2019, ECLI:EU:C:2019:XXX, C-19/19 (Pantochim). This case is still pending, no ECLI has yet been given to this case.

22 Terra, B. & Wattel, P. (2012). *European Tax Law*, Deventer: Kluwer, p. 432.

23 See for instance, Lang, M., Pistone, P., Schurch, J. & Staringer, C. (2010). *Introduction to European Tax Law: Direct Taxation*. Vienna 2016: Linde, p. 75-84 and De Troyer, I. (2009). *A European Perspective on Tax Recovery in Cross-Border Situations*, EC Tax Review, 2009-5, 211-212.

24 Also referred to as the combined grounds for justification from CJEU of 11 July 2002, ECLI:EU:C:2005:763 (Marks & Spencer).

levying of taxes, a number of cases may also be related to the collection of taxes. The following are a number of rulings by the CJEU that are directly relevant to the recovery of tax.

4.1. Principle of defence – notification and language issue

The introduction of the principle of the rights defence first occurred in the *Transocean* case²⁵. Observance of this principle is a general principle of Union law, which applies where the authorities are minded to adopt a measure or take a decision, which will adversely affect an individual. The CJEU ruled in the *Sopropé* case, that this principle requires that the addressees of decisions which significantly affect their interests be enabled to express their views properly on the elements on which the administration intends to base its decision²⁶. This principle only applies when implementing Union law pursuant to Article 51 (1) of the European Convention or Charter of the fundamental rights of the EU (hereafter: EU Charter)²⁷. In accordance with that principle, the addressees of decisions, which significantly affect their interests, must be placed in a position in which they can effectively give their views as regards the information on which the authorities intend to base their decision. They must be given a sufficient period of time, i.e. a reasonable time, in which to do so²⁸. Moreover, the addressees must also have direct access to all relevant documents²⁹. Such access must be provided in time, i.e. before taking a decision regarding the objections of the addressee³⁰. Moreover, the periods within which the rights of the defence must be exercised, it must be stated that, where those periods are not, as in the main proceedings, fixed by Union law, they are governed by national law on condition, that (1) they are the same as those to which individuals or undertakings in comparable situations under national law are entitled and (2) that they do not make it impossible in practice or excessively difficult to exercise the rights of defence conferred by the legal order of the EU³¹. If a breach of the principle of the rights of defence is assessed, there could be two outcomes with regard to the contestation: it has an effect to the decision, e.g. the decision is annulled, a new decision has to be taken, or the decision is maintained. The latter is only the case if the decision-making process would have a different outcome without taking the breach into account³².

With regards to the previous discussed principle, the *Kyrian* case shows the significance of the language issue³³. In the perspective of MAP in relation to Directive 76/308/EEC (now the Recovery Directive), the Czech authorities were asked by the German authorities to recover a claim concerning to excise duty by *Kyrian*, a Czech citizen. The latter complaint in particular that he did not understand the documents, which had been served on him in German, so was unable to take the appropriate steps to defend his rights (principle of the rights of defence).

Article 12 of Directive 76/308/EEC (now Article 14 (1) (2) of the Recovery Directive) provided for a division of powers between the courts of the applicant Member State and those of the requested Member State. The CJEU stated, that the courts of the requested Member State do not, in principle, have jurisdiction to review the enforceability of the instrument permitting enforcement of a claim unless such enforcement would be contrary to the public policy of that State (in this case, these bodies may refuse to grant assistance or make it subject to fulfilling certain conditions)³⁴. The notification of such

²⁵ CJEU of 23 October 1974, ECLI:EU:C:1974:106 (*Transocean*).

²⁶ CJEU of 18 December 2008, ECLI:EU:C:2008:746 (*Sopropé*) par. 24 and cited case law.

²⁷ See also: CJEU of 7 May 2013, ECLI:EU:C:2013:280 (*Åkerberg*), par. 21.

²⁸ See, inter alia, CJEU of 24 October 1996, ECLI:EU:C:1996:402 (*Commission v Lisrestal and Others*), par. 21 and CJEU of 21 September 2000, ECLI:EU:C:2000:48 (*Mediocurso v Commission*), par. 36.

²⁹ CJEU of 7 January 2004, ECLI:EU:C:2004:6 (*Aalborg Portland*), CJEU of 15 July 1970, ECLI:EU:C:1992:63 (*Boehringer Mannheim*), par. 12-15, CJEU of 2 October 2003, ECLI:EU:C:2003:351 (*Martin, Daby, Willis and the South Bank University*), par. 125-128 and *Hoge Raad NL* (Supreme Court NL) of 9 September 2016, ECLI:NL:HR:2016:2029.

³⁰ CJEU of 7 January 2004, ECLI:EU:C:2004:6 (*Aalborg Portland A/S*), par. 103 and CJEU of 8 July 1999, ECLI:EU:C:1999:357 (*Hercules Chemicals NV*), par. 79.

³¹ CJEU of 18 December 2008, ECLI:EU:C:2008:746 (*Sopropé*), par. 37 and 38.

³² *Hoge Raad NL* (Supreme Court NL) of 19 February 2016, ECLI:NL:HR:2016:255, CJEU of 7 June 1983, ECLI:EU:C:1983:158 (*Musique Diffusion Française*), par. 30 and CJEU of 25 October 2011, ECLI:EU:C:2011:687 (*Solvay*), par. 50 et seq.

³³ CJEU of 14 January 2010, ECLI:EU:C:2010:11 (*Kyrian*).

³⁴ CJEU of 14 January 2010, ECLI:EU:C:2010:11 (*Kyrian*), par. 42.

instrument constitutes one of the enforcement measures referred to in the aforementioned Article 12. The CJEU concluded that in order for the addressee of an instrument permitting enforcement to be placed in a position to enforce his rights, he must receive the notification of that instrument in an official language of the requested Member State. It is for the national court of the requested Member State to ensure compliance with that right, while taking care to ensure the full effectiveness of Union law.

4.2. Interpretation of Article 14 (1) and (2) of the Recovery Directive – refusing a request for the recovery of tax claims due to public policy of the requested Member State

The *Donnellan* case contains a number of important elements relating to MAP³⁵. The referring court in Ireland asked, in essence, whether Article 14 (1) and (2) of the Recovery Directive must be interpreted as precluding an authority of a Member State from refusing to enforce a request for recovery concerning a claim relating to a *fine* imposed in another Member State on grounds connected to the right of the person concerned to an effective remedy before a court or tribunal. A situation in which the applicant authority seeks recovery of a claim based on a decision which was not notified to the person concerned does not satisfy the condition governing requests for recovery, laid down in Article 11 (1) of the Recovery Directive. Since, according to that provision, a request for recovery within the meaning of that Directive cannot be made as long as the claim and/or the instrument permitting enforcement of its recovery in the Member State of transmission is contested in that Member State, it follows that such a request also cannot be made when the person concerned has not been informed of the very existence of that claim, that information being a necessary prerequisite for the ability to contest that claim.

The main issue is that the taxpayer concerned has been violated in his interest by denying him the right of defence. In order to be able to exercise his right to an effective legal remedy, within the meaning of Article 47 of the EU Charter, against a decision adversely affecting his interests³⁶. The initial instrument permitting enforcement was not notified to the taxpayer, although the applicant Member State declared that the taxpayer was duly notified. Moreover, in such case, no Irish court would authorise the enforcement of such decision, because it would be contrary to public policy of Ireland. The CJEU stated that the requesting Member State should have made use of Article 8 of the Recovery Directive, i.e. request for notification in respect of a person residing in the requested Member State.

The applicant Member State indicated in its request for assistance that the taxpayer concerned was duly notified and the claim was not disputed, but it appeared from the facts and circumstances that just the opposite was true. Consequently, the question of mutual *trust* also arose. The principle of mutual *trust* is of fundamental importance to Union law. That principle required for Member States to comply with Union law and particularly with the fundamental rights recognised by Union law³⁷. The Recovery Directive is also based on the principle of mutual *trust*, i.e. the implementation of the system of mutual *trust* established by that Directive depends on the existence of such *trust* between the national authorities concerned. Limitations on the principle of mutual *trust* must be interpreted strictly³⁸. Under the specific facts and circumstances of the case, the taxpayer had a lack of sufficient knowledge of the content of and the reasoning for the decision imposing the *fine* on him before the request for recovery was made and was therefore not in a position to contest that decision the applicant Member State. The CJEU explained that the function of the uniform instrument permitting enforcement addressed by the applicant Member State to the requested Member State for the purposes of the recovery of a claim is not to notify that taxpayer of the decision but is intended to allow authorities of the requested Member State to adopt enforcement measures and thus to assist in the recovery. In those circumstances, the referring court takes the view that a refusal to enforce the request for recovery could be justified on

³⁵ CJEU of 26 April 2018, ECLI:EU:C:2018:282 (*Donnellan*).

³⁶ CJEU of 14 January 2010, ECLI:EU:C:2010:11 (*Kyrian*), par. 53 and the case law cited and also CJEU of 16 September 2015, ECLI:EU:C:2015:603 (*Alpha Bank Cyprus*), par. 31 and 32 and the case law cited.

³⁷ Opinion 2/13 (Accession of the EU to the ECHR) of 18 December 2014, ECLI:EU:C:2014:2454, par. 191 and the case law cited.

³⁸ See, inter alia, CJEU of 14 November 2013, ECLI:EU:C:2013:733 (*Baláz*), par. 29, CJEU of 16 July 2015, ECLI:EU:C:2015:471 (*Diageo Brands*), par. 41, CJEU of 25 May 2016, ECLI:EU:C:2016:349 (*Meroni*), par. 38 and CJEU of 23 January 2018, ECLI:EU:C:2018:27 (*Piotrowski*), par. 48.

grounds connected to the right to an effective judicial remedy and to the fact that, in Ireland (the requested Member State), enforcement of a *fine* which has not been notified to the person concerned is contrary to public policy. The CJEU ruled, that it has become apparent that under the circumstances and facts, enforcement of the request for recovery of the claim may thus, *inter alia*, be refused if it is shown that such enforcement is liable to be contrary to the public policy of the requested Member State.

The CJEU ruled, that Article 14 (1) and (2) of the Recovery Directive, read in the light of Article 47 of the Charter of Fundamental Rights of the European Union, must be interpreted as not precluding an authority of a Member State from refusing to enforce a request for recovery concerning a claim relating to a *fine* imposed in another Member State, such as that at issue in the main proceedings, on the ground that the decision imposing that *fine* was not properly notified to the person concerned before the request for recovery was made to that authority pursuant to that Directive.

4.3. Interpretation of Articles 13 (1) and 14 (2) of the Recovery Directive

On 18 April 2012, the Estonian Tax and Customs Administration ('hereafter: ETCA') submitted to the Finnish Tax Administration, on the basis of Article 10 of the Recovery Directive, a request for recovery of the tax to be recovered from the taxpayer (Metirato) and of the interest due, totalling € 28,754.50³⁹. In response to that request, the Finnish tax authorities sent Estonia's claims, together with its own claims, to the Finnish recovery authorities for recovery. In the pre-bankruptcy phase, both voluntary and enforced payments were made.

The CJEU ruled, that Articles 13 (1) and 14 (2) of the Recovery Directive must be interpreted as meaning, that (a) they apply to proceedings for the inclusion in the insolvency assets of a company established in the requested Member State of claims collected at the request of the applicant Member State, where that procedure is based on contestation of enforcement measures within the meaning of Article 14 (2) and, on the other hand (b) the requested Member State within the meaning of those provisions is to be regarded as the *defendant* in that procedure, irrespective of whether the amount of those claims is separated from or mixed with the property of that Member State.

4.4. Interpretation of Article 6 (2) of Directive 2008/55/EC⁴⁰ – principle of national treatment

This case is intended to clarify the scope of the principle of national treatment⁴¹. The question in the present case is whether this principle ensures that the «foreign» claim also acquires the *status* of a similar claim of the requested Member State. In this case, it is a privileged position, so that it can be set off against national claims in preference to other claims. Three questions have been put to the CJEU on this matter.

1. Must the provision according to which the claim in respect of which a request for recovery has been made «shall be treated as a claim of the Member State in which the requested authority is situated», i.e. the principle of national treatment, as provided for in Article 6 (2) of Directive 2008/55/EC, which replaces Article 6 (2) of Directive 76/308/EEC,⁴² be understood as meaning that the claim of the requesting Member State is to be treated as being a claim of the requested Member State, with the result that the claim of the requesting Member State acquires the *status* of a claim of the requested Member State?

2. Must the term «privilege» referred to in Article 10 of Directive 2008/55/EC, and, before codification, in Article 10 of Directive 76/308/EEC⁴³, be understood as the preferential right attached to the claim

³⁹ CJEU of 14 March 2019, ECLI:EU:C:2019:209 (Metirato).

⁴⁰ Directive 2008/55/EC is a predecessor of the Recovery Directive.

⁴¹ CJEU of 11 January 2019, ECLI:EU:C:2019:XXX, C-19/19 (Pantochim). This case is still pending, no ECLI has yet been given to this case.

⁴² The principle of national treatment can now be found in Article 13 (1) of the Recovery Directive.

⁴³ This provision can now be found in Article 13 (1), 3rd paragraph, of the Recovery Directive.

which confers on it a right of priority over other claims in the event of concurrence, or as any mechanism which results, in the event of concurrence, in the preferential payment of the claim?

3. Must the option available to the tax authority to carry out, under the conditions laid down by Article 334 of the *Programmawet* (Belgian Program-Law) of 27 November 2004, a set-off in the event of concurrence be regarded as a privilege within the meaning of Article 10 of the abovementioned directives?

It seems an inconsistency if a foreign claim is not given the same *status* as a claim of the requested Member State. However, pursuant to Article 10 of Directive 2008/55/EC, the claims to be recovered are not necessarily granted preferential treatment. This provision therefore gives the possibility to grant tax preference or not. However, in international regulations fiscal preference for claims for which recovery assistance has been requested in principle ceases to exist⁴⁴. If such a claim does have a fiscal preference in a national context, the question arises as to how this relates to the principle of national treatment. It could also pose a problem if the claim does not have a preference in the applicant Member State itself and is granted a fiscal preference in the requested Member State. In any case, the ruling will not solve the aforementioned problems fully. It remains to be seen how the CJEU will decide this in its ruling.

5. Case law of the European Court of Human Rights in relation to tax collection

Tax collection measures which secure the payment of taxes, other contributions or penalties, i.e. enforcing payment, *de facto* fall to be considered under the second paragraph of Article 1 of Protocol No. 1 of the European Convention on Human Rights (hereafter: ECHR), formally the Convention for the Protection of Human Rights and Fundamental Freedoms. This provision means that any measure affecting the undisturbed enjoyment of property must be accompanied by procedural guarantees which give the person concerned a reasonable opportunity to challenge effectively the lawfulness of that measure⁴⁵. According to the ECHR's well-established case law, an interference, including one resulting from a measure to secure payment of taxes, must strike a «fair balance» between the demands of the general interest of the community and the requirements of the protection of the individual's fundamental rights⁴⁶. The concern to achieve this balance is reflected in the structure of Article 1 as a whole, including the second paragraph: there must be a reasonable relationship of proportionality between the means employed and the aims pursued. Furthermore, in determining whether this requirement has been met, it is recognised that a Contracting State, not least when framing and implementing policies in the area of taxation, enjoys a wide margin of appreciation and the ECtHR will respect the legislature's assessment in such matters unless it is devoid of reasonable foundation⁴⁷. In summary, States are given a very wide margin of appreciation concerning taxes and fines, but, unlike in the past, this is no longer unlimited in view of the requirement of proportionality⁴⁸. The ECtHR set out its analysis of Article 1 as comprising three rules⁴⁹. The first rule enounces the principle of peaceful enjoyment of property, which is set out in the first sentence of the first paragraph. The second rule covers deprivation of possessions and subjects it to certain conditions, which appears in the second sentence of the same paragraph. The third rule recognises that States are entitled, amongst other things, to control

44 See: Article 27 (5) OECD Model Tax Convention and Article 15 of the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters.

45 ECtHR of 24 November 2005, No. 49429/99 (Capital Bank AD v Bulgaria), par. 134.

46 See, inter alia, ECtHR of 23 September 1982, *Sporrong and Lönnroth v. Sweden*, Application no. 7151/75.

47 See, among others, ECtHR of 23 October 1997, *National & Provincial Building Society, Leeds Permanent Building Society and Yorkshire Building Society v. the United Kingdom*, Application no.'s 21319/93, 21449/93 and 21675/93 and ECtHR of 5 January 2000, *Beyeler v. Italy*, Application no. 33202/96.

48 Vande Lanotte, J. & Haec, Y.(2001). *Handboek EVRM, Deel 2, Artikelsgewijs Commentaar [Handbook of the ECHR, Part 2, Article by Article Commentary]*, Antwerp-Oxford: Intersentia, p. 378-386.

49 ECtHR of 23 September 1982, *Sporrong and Lönnroth v. Sweden*, Application no. 7151/75. See also: Carss-Frisk, M, *The right to property, A guide to the implementation of Article 1 of Protocol No. 1 to the European Convention on Human Rights*, Strasbourg 2001: Council of Europe, p. 7 and 21-25.

the use of property in accordance with the general interest, by enforcing such laws as they deem necessary for the purpose, i.e. principle of proportionality, which is contained in the second paragraph. A good example of the application of the third rule is *Gasus Dosier- und Fordertechnik v. the Netherlands*⁵⁰. This case concerned the question of whether the seizure and subsequent selling of property belonging to the applicant company, i.e. an interference in property rights involved the complete loss of a person's economic interest in an asset for the benefit of the State and an absence of compensation, to pay off the debts of a third party amounted to a violation of Article 1 of Protocol 1 to the ECHR. In the case at hand, the ECtHR recalls that «*the notion «possessions» in Article 1 of Protocol No. 1 has an autonomous meaning which is certainly not limited to ownership of physical goods: certain other rights and interests constituting assets can also be regarded as «property rights» and thus as «possessions» for the purposes of this provision*». The ECtHR concluded that the requirement of proportionality had been satisfied. Accordingly, there has been no violation of Article 1 of Protocol No. 1 to the ECHR.

The CJEU ruled that the principle of defence only applies when implementing Union law pursuant to Article 51 (1) of the EU Charter⁵¹. *A contrario*, it means that when Union law is not implemented, the principle does not apply. It is strange that such a principle only applies to cases in the EU context. One would say that this should apply in any case. In a case submitted to the *Hoge Raad* (Dutch Supreme Court)⁵², a third party has been held liable for the unpaid tax assessment of the primary taxpayer's payroll tax (not an EU tax). The Court ruled, that the infringement of the principle of defence cannot be sustained, i.e. no infringement. The Court argued, that it follows from Article 1 of the First Protocol to the ECHR, that it must be possible to effectively contest the lawfulness of a liability decision⁵³. The system of legal protection provided for in the *Invorderingswet 1990* (Collection of State Taxes Act 1990) and the *Algemene Wet inzake Rijksbelastingen* (General Tax Act) provides that a decision, such as the one in question, may be annulled or reduced by the Court if it has been adopted incorrectly or to an excessive amount. The possibility of challenging the attribution of liability provided for by that system is not affected in the absence of a prior information notice for the decision. For society this seems unsatisfactory. It cannot be the case that the principle applies to one decision and not to another.

6. Conclusion

The presence of a malfunctioning MAP in the EU does not bother the CJEU; it does not justify a violation of freedoms. Even if this may have a negative impact on the national budget, the individual interest takes precedence over the general interest. However, what would this be like at a time of serious global crisis?

Thus, in conclusion, the internal market and its freedoms have many advantages, but it is also fair to say that there are also disadvantages (restrictions) in taking measures in relation to the recovery of tax claims. Tax administrations exercising their powers restricting freedoms to the detriment of taxpayers play a major role in this. The question that needs to be asked here is whether restricting freedoms by taking such measures can be justified. So far, the CJEU has made it clear that such an infringement is not permitted except on exceptional circumstances. Introducing justifications to infringe free movement provisions seem desirable for tax administrations. However, one has to consider, that, the current time with increasing anti-EU scepticism, probably it is not a good time to start discussions to suggest such revision. It could be detrimental to the consistency of Union law and maybe a starting point for anti-EU sceptics to reduce the internal market, which could end up with a race to the bottom of the EU. In this light, it is also important to prevent the taxpayer's rights from being excessively restricted for the benefit of tax administrations. The principle of fair balance applies, which requires that the interests of the individual affected by measures interfering with the right to property have to be

50 ECtHR of 23 February 1995, *Gasus Dosier- und Fordertechnik v. the Netherlands*, Application no. 15375/89.

51 See also: CJEU of 7 May 2013, ECLI:EU:C:2013:280 (Åkerberg), par. 21.

52 Hoge Raad (Dutch Supreme Court), 2 December 2016, ECLI:HR:2016:2722.

53 Hoge Raad (Dutch Supreme Court) of 22 October 2010, no. 08/02324, ECLI:NL:HR:2010:BL1943.

pondered with the interests of the general public. The interference must not impose an excessive or disproportionate burden on the individual⁵⁴.

All in all, Member States and the Commission should ensure that the framework on MAP is optimised so that it works more effectively and efficiently. This means that the Member States must take a critical look at the internal rules and procedures and, together with the Commission, at the interstate procedure. All this with due regard for taxpayer's rights.

7. References

Berglund, M. (2009). *Cross-Border Enforcement of Claims in the EU*, Alphen aan de Rijn: Kluwer Law International.

Carss-Frisk, M. (2001). *The right to property, A guide to the implementation of Article 1 of Protocol No. 1 to the European Convention on Human Rights*, Strasbourg: Council of Europe.

De Troyer, I. (2009). *A European Perspective on Tax Recovery in Cross-Border Situations*, EC Tax Review, 2009-5, 211-212.

European Commission (2013). *Consultation Paper – A European Taxpayers» Code*, TAXUD.D.2.002 (2013) 276169, Brussels: Commission.

European Commission (2013). *Consultation Paper – Use of an EU Tax Identification Number*, TAXUD.D.2.002 (2013) 276134, Brussels 25 February 2013: Commission.

Keulemans, A. (2016) *Het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel: een update [The Principle of defence under Union Law: an update]*, Weekblad Fiscaal Recht 2016/73.

Lang, M., Pistone, P., Schurch, J. & Staringer, C. (2016). *Introduction to European Tax Law: Direct Taxation*. Vienna: Linde.

Öner, C. (2011). *Using Exchange of Information in Regard to Assistance in Tax Collection*, European Taxation, April 2011. Amsterdam: IBFD.

Panayi, C. (2015). *Advanced Issues in International and European Tax Law*, Oxford: Hart Publishing Ltd., p. 180.

Terra, B. & Wattel, P. (2012). *European Tax Law*, Deventer: Kluwer.

Valente, P. (2017) *A European Taxpayers» Code*, INTERTAX, Volume 45, Issue 12, Kluwer Law International.

Vande Lanotte, J. & Haeck, Y. (2001). *Handboek EVRM, Deel 2, Artikelsgewijs Commentaar [Handbook of the ECHR, Part 2, Article by Article Commentary]*, Antwerp-Oxford: Intersentia.

Van der Smitte, P. (2014). *Recovery of tax claims in the European Union*. ERA Forum, Volume 15, No. 4, December.

Vetter, J., Tekstra, A. & Wattel, P. (2012). *Invordering van belastingen [Tax Collection]*. Deventer: Kluwer.

⁵⁴ ECtHR of 2 October 2011, Nos. 2033/04, 19125/04, 19475/04, 19490/04, 19495/04, 19497/04, 24729/04, 171/05 and 2041/05 (Valkov and others v. Bulgaria).

Revista Técnica Tributaria

COMENTARIO DE
JURISPRUDENCIA
NACIONAL



Comentario de Jurisprudencia Nacional

Principales cuestiones resueltas por el Tribunal Supremo durante los últimos meses en recursos de casación tributarios

Ricardo Huesca Boadilla

Abogado del Estado y Doctor en Derecho¹

1. La validez del método de comprobación de valores del artículo 57.1.b) de la Ley General Tributaria

La primera de las importantes sentencias del Tribunal Supremo, que va a ser objeto de reseña y comentario en esta ponencia, tiene que ver con la aplicación por una Comunidad Autónoma, gestora del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, del medio de comprobación del artículo 57.1.b) LGT/2003, con motivo de una transmisión onerosa de un inmueble sujeta a la modalidad de Transmisiones Onerosas de ese Impuesto.

La Sentencia en cuestión lleva fecha de 23 de mayo de 2018, casación 1880/2017, habiendo tenido bastante resonancia al afectar de lleno hasta, en nuestra opinión, casi inhabilitarlo, a uno de los medios de comprobación más frecuentemente utilizados por las Comunidades Autónomas, a partir de la entrada en vigor de la nueva LGT/2003, para la determinación del valor real del bien o derecho transmitido que, como es sabido, constituye la base imponible del impuesto en la modalidad indicada (artículo 10.1 del TRITPAJD).

El tema no es nuevo pues ya la propia Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, en dos sentencias de 6 de abril de 2017, se había ocupado del mismo con motivo de la impugnación de una orden autonómica de aprobación de los coeficientes que servían de índices al valor catastral a los que se refiere dicho medio, estimando el recurso del ente autonómico y dando validez a la disposición impugnada y, por extensión, al medio empleado, que, como es obvio, encuentra un primer acomodo, en el ITPAJD, en el artículo 46.1 en relación con el 10.1 de su Texto Refundido. A dichas sentencias se formularon sendos votos particulares en sentido contrario a la tesis mayoritaria, votos particulares que,

¹ Este texto es parte de la ponencia impartida en la Sección de Derecho Financiero y Tributario de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación de España e 8 de mayo de 2019.

ahora, catorce meses después, han servido, en la nueva sentencia, para revertir la situación en la línea contenida en los mismos.

La propia sentencia objeto de este trabajo, muestra, de entrada, su desacuerdo con alguna de las declaraciones que, principales o accesorias, contienen las aludidas sentencias de esa Sala, que considera que han de ser objeto de necesaria modulación, en la medida en que el recurso de casación aquí promovido les atribuye un valor prácticamente absoluto del que en realidad carecen. En particular, destaca la idea de la pretendida discrecionalidad de la Administración para seleccionar cualesquiera de los métodos de valoración enumerados en el actual artículo 57.1. de la LGT, en relación con toda clase de tributos y para toda clase de bienes o derechos (esa discrecionalidad, en nuestra opinión, ha sido una constante en la doctrina del Tribunal Supremo desde la antigua Sentencia de 27 de mayo de 1970, con el único límite de escogerse el medio más adecuado a la índole o naturaleza del bien transmitido) y que, no obstante, la sentencia no considera admisible en los términos y con la amplitud con que tal proposición se exterioriza en el recurso.

Antes de dar respuesta a las cuestiones casacionales admitidas, dos son los conceptos básicos que tiene presente la sentencia: el del valor real y el valor de mercado.

Respecto al valor real el fallo destaca que configura un concepto jurídico indeterminado de imprecisos perfiles, como la Sala ha subrayado en una jurisprudencia constante y uniforme, puesto que no se ampara en definición legal alguna y, permite, sea cual fuere el medio de comprobación o determinación que en cada caso se utilice, un cierto margen legítimo. El valor real no arroja – no puede hacerlo – un guarismo exacto, único y necesario, sino una franja admisible entre un máximo y un mínimo.

Esa inexactitud – añade – *a priori*, consustancial a la idea de valor real y a su integración en la categoría dogmática de los conceptos jurídicos indeterminados, guarda relación directa con la que padece otra noción relativamente semejante, la de valor de mercado. Ello hasta el punto de que esta misma Sala, – continúa diciendo – en jurisprudencia reiterada, identifica ese valor real con el «...*precio que sería acordado en condiciones de mercado entre partes independientes...*» (sentencia, entre otras, de 18 de junio de 2012, pronunciada en el recurso de casación n.º 224/2009, para un caso de IRPF) (ES:TS:2012:4224).

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

En un momento determinado, al hilo de las consideraciones que hace sobre el valor real, la sentencia se refiere a la sentencia del Tribunal Constitucional 194/2000, indicando que «(...) *la expresión del valor real impone a la Administración la obligación de circunscribirse, dentro de una esfera de apreciación, a unos criterios de naturaleza técnica que no puede obviar, de manera que puede afirmarse que la Ley impide que aquélla adopte decisiones que puedan calificarse, desde la perspectiva analizada, como libres, antojadizas, en suma, arbitrarias* (STC 194/2000) (ES:TC:2000:194). Dice así la mencionada sentencia:

«[...] Ciertamente, la Ley General Tributaria (art. 52) establece unos «medios» con arreglo a los cuales la Administración tributaria podrá comprobar el «valor de las rentas, productos, bienes y demás elementos del hecho imponible», medios de comprobación a los que, conforme al art. 46.2 Real Decreto Legislativo 1/1993, habrá de sujetarse en todo caso cuando, a los efectos del ITP, pretenda cuantificar el valor real de los bienes o derechos transmitidos. Y también es cierto que tanto la referencia al «valor real» –por muy indeterminados que resulten los vocablos «valor» y «real»– cuanto la existencia de estos medios tasados de comprobación para determinarlo, permiten 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. Estamos aquí, como en otros supuestos [STC 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 19 a)], ante una fórmula –el «valor real»– que impone a la Administración la obligación de circunscribirse, dentro de una esfera de apreciación, a unos criterios de naturaleza técnica que no puede obviar, de manera

que puede afirmarse que la Ley impide que aquélla adopte decisiones que puedan calificarse, desde la perspectiva analizada, como libres, antojadizas, en suma, arbitrarias».

Ahora bien, autores como PEREZ-FADON MARTINEZ² se han apoyado también en ese mismo párrafo de la sentencia para entender que la doctrina del Tribunal Supremo es contraria a la validación de estos medios estimativos de comprobación del Tribunal Constitucional por parte de esta sentencia cuando señala refiriéndose a la Administración tributaria y a la habilitación del antiguo artículo 52 LGT/1963, hoy 57 LGT/2003, que son « (...)medios de comprobación a los que, conforme al art. 46.2 Real Decreto Legislativo 1/1993, habrá de sujetarse en todo caso cuando, a los efectos del ITP, pretenda cuantificar el valor real de los bienes o derechos transmitidos», añadiendo que aunque el Ministerio de Hacienda ha iniciado los trámites para sustituir el actual «valor real» por el de «valor de mercado», entendiendo por tal el valor de referencia publicado por la Dirección General del Catastro, entiende que debiera desecharse la nueva doctrina del Tribunal Supremo por la falta de competencia para «anular» de facto unas normas con rango legal, al ser una materia que corresponde al Tribunal Constitucional.

Aunque se podrían añadir otras importantes consideraciones de la sentencia vamos a centrarnos en la respuesta dada por la misma a las cuestiones de interés casacional admitidas.

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

Después de un amplio razonamiento, la respuesta dada por la sentencia a dicha cuestión se resume, según el propio fallo, en lo siguiente:

«1) El método de comprobación consistente en la estimación por referencia a valores catastrales, multiplicados por índices o coeficientes (artículo 57.1.b) LGT) no es idóneo, por su generalidad y falta de relación con el bien concreto de cuya estimación se trata, para la valoración de bienes inmuebles en aquellos impuestos en que la base imponible viene determinada legalmente por su valor real, salvo que tal método se complemente con la realización de una actividad estrictamente comprobadora directamente relacionada con el inmueble singular que se someta a avalúo.

2) La aplicación del método de comprobación establecido en el artículo 57.1.b) LGT no dota a la Administración de una presunción reforzada de veracidad y acierto de los valores incluidos en los coeficientes, figuren en disposiciones generales o no.

3) La aplicación de tal método para rectificar el valor declarado por el contribuyente exige que la Administración exprese motivadamente las razones por las que, a su juicio, tal valor declarado no se corresponde con el valor real, sin que baste para justificar el inicio de la comprobación la mera discordancia con los valores o coeficientes generales publicados por los que se multiplica el valor catastral.

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

ROMERO HINJOS³ ha tenido también oportunidad de analizar y comentar esta sentencia y respecto a las respuestas anteriores del Tribunal a la primera cuestión suscitada y a la conclusión esencial del mismo según la cual, la valoración de bienes en impuestos cuya base imponible es el valor real no puede basarse exclusivamente en medios de comprobación de valores que se refieran a la valoración media de un

² En su trabajo «Análisis del concepto de «Valor de referencia de mercado». Revista BITplus. Registradores de España. N.º 226/diciembre 2018. Pág. 14.

³ «Consecuencias de las sentencias del Tribunal Supremo 842/2018 y 843/2018, de 23 de mayo de 2018 en la valoración de bienes inmuebles en el ITP y AJD y en el ISD», artículo publicado en la Revista BITplus. Registradores de España. N.º 226/diciembre 2018. Pág.26

conjunto de bienes homogéneos (precios medios de mercado o aplicación de coeficientes sobre valores contenidos en registros de carácter fiscal), sino que es preciso valorar específicamente el bien objeto de la comprobación administrativa, mediante un examen singular, individualizado y exclusivo del bien en cuestión, señala en su trabajo que:

«La clave está, pues, en el concepto de «valor real» como base imponible del impuesto que debe ser sustituido por otro tipo de valor. A este respecto, una solución podría ser que en la propia definición de base imponible de cada uno de los impuestos afectados –básicamente ITP y AJD, ISD, IP– se estableciera como tal al valor de mercado y, además, se añadiera que en el caso de inmuebles se considerará como tal el valor de referencia de mercado, fijado y publicado al efecto por la Dirección General del Catastro⁴. De este modo, existiría para los bienes inmuebles una base imponible definida por la ley, con valor validado y motivado por ley, sin perjuicio de que el contribuyente pueda impugnarlo por no haberse determinado conforme al procedimiento legal establecido o, en su caso, porque en su caso particular, el inmueble en concreto tenga un valor diferente al valor de referencia de mercado obtenido por la Dirección General del Catastro».

La segunda cuestión a la que da respuesta la Sala tiene que ver con la aplicación de la tasación pericial contradictoria como instrumento para desvirtuar el valor real comprobado por la Administración tributaria, siendo textualmente la cuestión sobre la que se inquiere el parecer de la misma la siguiente:

«Determinar si, en caso de no estar conforme, el interesado puede utilizar cualquier medio de prueba admitido en Derecho o resulta obligado a promover una tasación pericial contradictoria para desvirtuar el valor real comprobado por la Administración tributaria a través del expresado método, habida cuenta de que es el medio específicamente regulado para cuestionar el valor comprobado por la Administración tributaria en caso de discrepancia».

Pues bien, en armonía con una reiterada y constante jurisprudencia de este Tribunal Supremo, –dice el fallo– la respuesta a tal pregunta debe ser la siguiente:

«1) La tasación pericial contradictoria no es una carga del interesado para desvirtuar las conclusiones del acto de liquidación en que se aplican los mencionados coeficientes sobre el valor catastral, sino que su utilización es meramente potestativa.

2) Para oponerse a la valoración del bien derivada de la comprobación de la Administración basada en el medio consistente en los valores catastrales multiplicados por índices o coeficientes, el interesado puede valerse de cualquier medio admisible en derecho, debiendo tenerse en cuenta lo respondido en la pregunta anterior sobre la carga de la prueba.

3) En el seno del proceso judicial contra el acto de valoración o contra la liquidación derivada de aquél el interesado puede valerse de cualesquiera medios de prueba admisibles en Derecho, hayan sido o no propuestos o practicados en la obligatoria vía impugnatoria previa.

4) La decisión del Tribunal de instancia que considera que el valor declarado por el interesado se ajusta al valor real, o lo hace en mayor medida que el establecido por la Administración, constituye una cuestión de apreciación probatoria que no puede ser revisada en el recurso de casación».

Ningún problema se plantea con estas conclusiones, debiendo resaltarse que la tasación pericial contradictoria, aunque potestativa, es el único medio de impugnación en vía administrativa para desvirtuar una comprobación de valores cuando el interesado discrepe de la misma por razones de fondo, por considerar excesivo ese valor. Si, previamente, discrepa de esa valoración por razones de forma como puede ser esencialmente, la falta de motivación, la inadecuación del medio empleado por la naturaleza del bien transmitido, la falta de idoneidad del perito interviniente, etc, lo que procedería

⁴ Por primera vez, en la Ley 6/2018, de 3 de julio, de PGE para el año 2018, se ha incluido un «valor de referencia de mercado», que puede adjetivarse de catastral por estar incluido en la normativa del catastro, pero con finalidad no solo de registro de la riqueza inmobiliaria, sino también, tributaria, porque es el medio de valorar los bienes inmuebles radicados en el territorio nacional. En este sentido PEREZ FADON. Op cit. Pág. 12. Sobre el tema se puede consultar también el reciente trabajo de LASARTE LOPEZ, R. que lleva por título «La difícil valoración de los inmuebles urbanos. Problemas actuales», publicado en la Revista BITplus 230. Registradores de España. Págs. 29 y siguientes.

es impugnar en vía de reposición o económico administrativa la comprobación reservándose la posibilidad de pedir en su momento la tasación pericial contradictoria, todo ello de acuerdo con el artículo 135 de la LGT/2003 y 120 del Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales. Esas carencias de motivación del medio de comprobación utilizado deberían servir para dotar de dicha motivación –vía recurso o reclamación– a cualquiera de los medios empleados, incluso, desde nuestro punto de vista, al medio de comprobación por estimación del artículo 57.1.b).

Por otro lado, es necesario señalar que si se acude a la tasación pericial contradictoria, el artículo 135.2 de la LGT/2003 obliga siempre a una valoración realizada por un perito de la Administración (suficientemente singularizada y motivada, se sobreentiende) *«cuando la cuantificación del valor comprobado no se haya realizado mediante el dictamen de peritos de aquélla»*, supliéndose de esa forma las posibles carencias del medio de comprobación utilizado, en este caso el del artículo 57.1.b).

Por supuesto, si el interesado no quiere acudir a la vía administrativa de la tasación pericial contradictoria, siempre le quedará la opción –una vez agotada la vía económico administrativa– de impugnar la liquidación que toma por base esa comprobación en la vía contencioso administrativa valiéndose de cualquier medio de prueba admisible en derecho para desvirtuar esa comprobación (así lo viene reconociendo el Tribunal Supremo desde hace mucho tiempo, pudiéndose citar en este sentido, entre las más antiguas, las Sentencias de 19 de enero y 29 de noviembre de 1996 y que, como es obvio, se tiene presente en este fallo). Esa misma vía la tendrá abierta para impugnar también el resultado de la tasación pericial contradictoria cuando haya acudido a la misma en vía administrativa y no esté de acuerdo con la tasación final del perito tercero que habrá servido, con los límites del valor declarado y el valor comprobado inicialmente por la Administración tributaria (artículo 135.4 LGT/2003), a la liquidación final.

ROMERO HINJOS⁵, para el futuro, y en el caso de que se establezca el valor de referencia como valor de mercado, por ende, como base imponible, por lo que se refiere a las vías impugnatorias, señala que *«(...)cabrían dos opciones: que tal valor de referencia sea necesariamente la base imponible del impuesto en cuestión, sin posibilidad de prueba en contrario (norma de valoración a modo de presunción «iuris et de iure») o, como presunción «iuris tantum», para invertir la carga de la prueba, pero que permita al interesado probar en contra del valor de mercado, así obtenido, solución más acorde con el sistema de garantías del ordenamiento jurídico español»*

Por último, la sentencia comentada, tiene un importante Voto particular discrepante, cuya lectura es muy recomendable y en el que se analizan, entre otros aspectos, la significación que ha de atribuirse al concepto «valor real» cuando la ley lo configura como el elemento determinante de la base imponible en algunos impuestos así como la significación, también, que tienen los medios de comprobación enumerados por el artículo 57.1 LGT respecto de ese «valor real» y los requisitos que son exigibles a la Administración tributaria en lo relativo a la utilización de esos medios. También se refiere a la utilización por la Administración del medio previsto en el art. 57.1.b) LGT, cuando este consista en la aplicación de unos índices generales aprobados en una disposición reglamentaria, así como a las razones de índole constitucional que aconsejan este sistema y a la posibilidad que la regulación legal ofrece al contribuyente para hacer valer los datos singularizados que pueda presentar el concreto bien inmueble cuya valoración sea objeto de comprobación.

Sobre este último es muy importante destacar el siguiente párrafo del voto particular discrepante:

«Las operaciones traslativas de inmuebles en las grandes ciudades tienen un carácter masivo; y la totalidad o gran parte de los elementos de esos inmuebles que han de ser los determinantes de su «valor real» presentan unas notas comunes, lo que hace que tales elementos sean susceptibles de una valoración común.

Esas notas comunes están referidas a datos como la localización, circunstancias urbanísticas, valores del mercado y otros similares, que ya han sido ponderados en la valoración catastral, por lo que no puede considerarse anómalo o irregular que se parta de esa valoración y, en función de concreto contexto

5 Op cit. Pág.26

económico en el que se desenvuelve la vida del municipio, se establezca un coeficiente que corrija el directo resultado de la valoración catastral. Un coeficiente, ha de añadirse, que habrá de ser debidamente justificado por la Administración en la decisión que lo establezca.

Y tales notas no son incompatibles con que determinados inmuebles presenten singularidades que deprecien ese valor común inicial (por ejemplo: su estado de deterioro, su ubicación en una zona especialmente ruidosa; su proximidad a establecimientos que desarrollen actividades peligrosas, etc)».

Por lo que se refiere a la tasación pericial contradictoria y la posibilidad de combatir el resultado de la comprobación de valores por otros medios, el Voto particular señala que la tasación pericial contradictoria es un específico medio de impugnación para combatir el resultado de la comprobación de valores, cualquiera que haya sido el medio utilizado por la Administración y su utilización es facultativa.

Por otra parte, haya o no haya sido utilizada la tasación pericial contradictoria, el contribuyente puede combatir el resultado de la comprobación de valores en las fases económico administrativa y jurisdiccional contencioso-administrativa, y haciendo valer para ello cualquier medio probatorio de los admitidos en Derecho.

Todo ello, le hace concluir que, *«Frente a lo que afirma la sentencia mayoritaria, sí hay comprobación del valor del inmueble en el medio consistente en efectuar la estimación mediante la aplicación de coeficientes, determinados por la Administración, a los valores del registro oficial que es el Catastro Inmobiliario.*

La hay porque por comprobación ha de entenderse la ponderación de todos los elementos del inmueble que configuran su valor (aunque estos sean comunes a una pluralidad de inmuebles), y tales elementos resultan ponderados tanto en los valores catastrales, como en los coeficientes que sean establecidos para corregir esos valores catastrales.

Sin que lo que acaba de afirmarse excluya, como ya se ha dicho, la posibilidad del contribuyente, en el plazo de alegaciones del procedimiento de comprobación de valores (artículo 134.3), de hacer valer los elementos singulares que, junto a los comunes con otros inmuebles, pueda presentar un concreto inmueble».

2. Consecuencias jurídicas en el plano de la invalidez de los actos administrativos de la utilización inadecuada del procedimiento de verificación de datos

La siguiente sentencia objeto de análisis en la presente ponencia tiene que ver con otro tema de alcance desde la perspectiva de la gestión tributaria en sentido propio y de la utilización inadecuada por los órganos gestores del procedimiento de verificación de datos cuando deberían haber acudido al procedimiento de comprobación limitada.

Del tema se ha ocupado la Sentencia del Alto Tribunal de 2 de julio de 2018, casación 696/2017, en un recurso interpuesto por la CCAA de Madrid en relación con un acto de gestión relacionado con el ITPAJD. La concreta cuestión de interés casacional admitida sobre la que se pronuncia la Sala es la siguiente:

«Si la anulación de una liquidación tributaria practicada como desenlace de un procedimiento de verificación de datos, cuando debió serlo en uno de comprobación limitada, integra un supuesto de mera anulabilidad o uno de nulidad de pleno Derecho, con la consecuencia en este segundo caso, conforme a la jurisprudencia del Tribunal Supremo, de la incapacidad de las actuaciones desarrolladas en el procedimiento de verificación de datos para interrumpir el plazo de prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación».

Pues bien, la sentencia desestima el recurso y confirma el fallo de instancia que, a su vez, había confirmado la resolución del TEAC anulatoria de la liquidación practicada por la CCAA en el seno del

procedimiento de comprobación limitada considerando que la anulación previa del procedimiento de verificación de datos por un uso inadecuado del mismo es la nulidad de pleno derecho del acto dictado y no la anulabilidad con el efecto consiguiente de no considerarse interrumpido el plazo de prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación por esas actuaciones previas.

La fundamentación jurídica del fallo, no demasiado extenso sobre la cuestión central planteada es la siguiente:

«Como se sostiene en la resolución impugnada del TEAC tiene un alcance limitado el procedimiento de verificación de datos contemplado en los artículos 131 a 133 de la LGT en relación con el procedimiento de comprobación limitada, considerando que la verificación de datos se agota en el mero control de carácter formal de autoliquidación, en este caso, el modelo 601 del gravamen por AJD, y en su coincidencia con los datos procedentes de otras declaraciones o en poder de la Administración.

El artículo 131 de la LGT se refiere, con carácter de «numerus clausus», a los casos en que se puede iniciar este procedimiento entre los que se encuentra, según la letra d) «cuando se requiera la aclaración o justificación de algún dato relativo a la declaración o autoliquidación presentada, siempre que no se refiera al desarrollo de actividades económicas».

El TEAC y la sentencia impugnada consideran acertadamente que dada la complejidad de determinar cuándo se adquiere la condición de empresario a efectos del IVA y si a la fecha en que se transmitieron los terrenos por las personas físicas vendedoras se hubiera adquirido esta cualidad por realizarse actividades de urbanización, lo que se pretendía, en definitiva, era determinar si se desarrollaban o no actividades económicas, cuestión expresamente excluida de este procedimiento de gestión.

Siendo patente por tanto la improcedente utilización del procedimiento de verificación de datos, se plantea a continuación si la consecuencia ha de ser la nulidad de pleno derecho de lo actuado al amparo del artículo 217.1.e) de la LGT por haberse dictado prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello.

En efecto, existe una utilización indebida del procedimiento de verificación «ab initio» pues la Administración utilizó dicho procedimiento precisamente para una finalidad que el propio artículo 131 prohíbe, con la consiguiente disminución de las garantías y derechos del administrado, y a su salida o resolución, pues en lugar de dar lugar a un procedimiento de comprobación limitada o inspección, se resuelve el fondo del asunto mediante la correspondiente liquidación pronunciándose sobre la actividad económica».

Por ello a la pregunta formulada por la Sección Primera responde que «la utilización de un procedimiento de verificación de datos, cuando debió serlo de uno de comprobación limitada, constituye un supuesto de nulidad de pleno derecho».

Estamos totalmente de acuerdo con ese fallo que, no olvidemos, confirma también una resolución del TEAC apreciando ya la existencia de nulidad dada la clara imposibilidad de determinar, en el seno del procedimiento de verificación de datos, si se desarrollaban o no actividades económicas, cuestión expresamente excluida de este procedimiento de gestión (artículo 131.d) LGT).

Ahora bien, que, en el caso suscitado y resuelto por ese fallo, se haya llegado a la conclusión de que la utilización indebida del procedimiento de verificación de datos para la determinación del desarrollo o no de actividades económicas por parte del obligado tributario y que ello determine la nulidad de pleno derecho del acto correspondiente con el importante efecto de la no interrupción de la prescripción por las actuaciones practicadas, no significa que cualquier utilización inadecuada de ese procedimiento deba llevar aparejada idéntica sanción de invalidez, como parece ha dado entender la misma Sala posteriormente al inadmitir recursos de casación posteriores preparados por la representación del Estado contra sentencias estimatorias de las pretensiones de los obligados tributarios en otros casos de previo uso inadecuado del procedimiento de verificación de datos, situación que quiere revertirse para que, previa admisión de algún recurso, la Sala tenga oportunidad de matizar o precisar su doctrina sobre este importante extremo, todo ello teniendo presente el supuesto de presunción de interés casacional

del artículo 88.3.a) LJCA (inexistencia de jurisprudencia) que, como ya ha admitido el propio Tribunal Supremo, cabe invocarse no solo cuando no exista jurisprudencia sino cuando existiendo la misma sea necesaria matizarla, precisarla o concretarla para realidades jurídicas distintas (por todos, el Auto de la Sección de Admisión de 15 de marzo de 2017, c. 93/2017), siendo el primer caso en que se va a solicitar esa matización o precisión respecto a una sentencia dictada con el nuevo recurso de casación.

La pretensión del Estado tiene presente que el Tribunal Supremo, aparte de crear doctrina, vía «*ius constitutionis*», resuelve siempre casos concretos «*ius litigatoris*», no pudiendo, por tanto, apartarse del caso singular suscitado ante el mismo.

El pronunciamiento de la Sala, como el del TEAC y el del TSJ, no puede desvincularse, como es obvio, del caso concreto suscitado –«*ius litigatoris*»– artículo 93.1 LJCA «resolver las cuestiones y pretensiones deducidas en el proceso»– (en este sentido se pronuncia el Auto de la Sección de Admisión de 1 de junio de 2017 c.1592/2017) pero, al mismo tiempo, desde la perspectiva del «*ius constitutionis*», no puede constituirse, sin la matización o precisión oportuna, que hemos solicitado expresamente a la Sala, en doctrina legal aplicable a todos los casos de utilización inadecuada de un procedimiento de verificación de datos.

¿Y cuál es esa matización o precisión de la jurisprudencia (en el caso de que pueda entenderse que existe la misma con esa única sentencia testigo, según la denomina Tribunal) que solicitamos de la Sala en este caso? Pues bien, que haga suya la doctrina administrativa del TEAC sobre esta cuestión, plasmada especialmente en la importante Resolución de 5 de julio de 2016 R.G. 87/2016, que consideramos muy razonable. Dicha Resolución, ante la necesidad de dar respuesta a las consecuencias derivadas del uso inadecuado del procedimiento de verificación de datos, señaló:

«En resumen pues, es doctrina de este Tribunal Central que no toda utilización indebida del procedimiento de verificación de datos comporta la nulidad de pleno derecho de aquél. Esto ocurrirá únicamente cuando exista un incumplimiento frontal, manifiesto, evidente y ostensible de las normas que regulan dicho procedimiento, esto es, cuando a priori, desde el inicio del procedimiento, se abordan materias reservadas de modo claro y terminante por la Ley para otros procedimientos. En el resto de los casos, es decir, cuando se trata de una inadecuación sobrevenida del procedimiento de verificación de datos, la consecuencia de tal utilización indebida será la anulabilidad.

Así, y sin perjuicio de la amplia casuística que puede producirse en este ámbito, cabe afirmar que se incurrirá en nulidad radical o de pleno derecho en los casos siguientes:

– Cuando la Administración inicie un procedimiento de verificación de datos sin que exista previa declaración o autoliquidación presentada por el obligado tributario.

– Cuando la Administración incluya dentro del objeto del procedimiento de verificación de datos la realización de actuaciones de comprobación de valor.

– Cuando la Administración incluya dentro del objeto del procedimiento de verificación de datos aclaraciones o justificantes de datos que se refieran al desarrollo de actividades económicas.

Fuera de estos casos, en los que se constata desde el inicio del procedimiento un incumplimiento frontal, manifiesto, evidente y ostensible de las normas legales que regulan el procedimiento de verificación de datos, la utilización indebida, sobrevenida, del procedimiento de verificación de datos sólo será merecedora de la sanción de anulabilidad».

La admisión y estimación de este recurso en la línea propuesta por la representación del Estado daría seguridad jurídica y una pauta clara para que todos los aplicadores del Derecho supieran con certeza, en el momento de resolver el caso concreto suscitado, como ha hecho el Tribunal Supremo en esta sentencia, si nos encontramos ante un supuesto de nulidad de pleno derecho o de simple anulabilidad con los efectos conocidos en el plano de la prescripción.

3. La afección de bienes al pago de las deudas tributarias

La Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de junio de 2018, casación 3949/2017, seguida por otras cuatro sentencias más en el mismo sentido, ha tenido oportunidad de analizar de nuevo la naturaleza de la afección de bienes al pago de las deudas tributarias con motivo de un recurso de casación interpuesto por una Comunidad Autónoma, gestora del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, contra sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de un Tribunal Superior de Justicia relacionada con un acuerdo de exigencia de responsabilidad tributaria al adquirente de un bien singular adjudicado a un causahabiente en una herencia sujeta al Impuesto indicado, fijando, a nuestro entender, tras un último pronunciamiento en Sentencia de 13 de mayo de 2010, casación 3251/2005 (FD Cuarto, *in fine*) en el que ya hizo una primera aproximación al tema con una referencia puntual a la nueva Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT/2003), su parecer definitivo al respecto⁶.

Al margen de ello, la cuestión de interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, admitida por el Tribunal, entre otros, en su Auto de 24 de mayo de 2017, casación 899/2017 y que ha dado lugar a este fallo del mismo, seguido por otros idénticos sobre el particular, no era otra que determinar y delimitar, interpretando los artículos 41.3, 43.1.d) y 79 de la LGT/2003 y 9 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre (RISD), el alcance de la responsabilidad tributaria en las adquisiciones de inmuebles afectos al pago de deudas tributarias en concepto de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, indicando si esa responsabilidad debe afectar a la totalidad del bien transmitido o, por el contrario, debe limitarse a la porción del impuesto correspondiente a la adquisición de los bienes, es decir, a la parte de cuota del impuesto liquidado al heredero que sea proporcional al porcentaje que suponga el bien adquirido por un tercero sobre el total de los bienes transmitidos «*mortis causa*».

La ausencia de una concepción homogénea acerca de la naturaleza de la afección de bienes, determinó, desde siempre, en acertada opinión de CASAS AGUDO⁷, una clara polarización de posturas.

En este sentido y tomando como referencia la Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de abril de 2003 (FD Segundo), casación en interés de ley 79/2002, por un lado, se encuentran los que consideran al tercer adquirente como sujeto personalmente obligado frente a la Administración tributaria, situando la afección en el plano de la responsabilidad, lo que lleva aparejado la necesidad de agotar, en primer término, el procedimiento de ejecución frente al deudor principal seguido de un acto de derivación de responsabilidad subsidiaria frente al responsable, y por otro, los que consideran al tercer adquirente vinculado a la Hacienda Pública en virtud de una relación jurídica de carácter netamente real instituida por un derecho de garantía de idéntica naturaleza, situando, por tanto, la afección en el plano de la reipersecutoriedad, lo que determina la posibilidad de ejecutar el bien inmueble afecto al pago y que ya no pertenece al sujeto pasivo, verificando simplemente la realización forzosa del mismo en el curso del procedimiento seguido frente al obligado principal y concediendo, no obstante, al tercer adquirente la posibilidad de pagar o de recurrir bien la liquidación bien la derivación de la acción recaudatoria.

FALCON TELLA⁸, vigente la nueva LGT/2003, también se ocupó del tema, señalando que en relación con la afección de bienes transmitidos al pago de los tributos que gravan su transmisión se venía discutiendo bajo la vigencia de la Ley General Tributaria de 1963 (art.74) si se trataba de un garantía real, o de un supuesto de responsabilidad solidaria o subsidiaria, añadiendo que la doctrina mayoritaria venía entendiendo lo primero basándose en el hecho de que el adquirente pudiera liberarse abandonando el bien y sobre todo, en el hecho de que los artículos 37.2 y 128.3 del RGR de 1990 permitieran que, en el procedimiento de apremio seguido contra el deudor principal, se requiriese de

⁶ Del tema, a propósito de esta sentencia, tuvimos oportunidad de ocuparnos en nuestro trabajo «La afección de bienes al pago de las deudas tributarias: una actualización sobre su naturaleza jurídica y una precisión acerca de su alcance». Revista BITplus. Registradores de España. N.º 229. Páginas 12 y siguientes.

⁷ En su trabajo «Acerca del régimen jurídico del tercer adquirente de bienes afectos a la nueva Ley General Tributaria». Revista Española de Derecho Financiero. Editorial CIVITAS. Pamplona. N.º 127/2005. BIB 2005/1674.

⁸ En su trabajo «Alcance de la afección de bienes prevista en el artículo 79 de la LGT: la necesidad de que exista transmisión y de que igua vigente la nota marginal». Revista Quincena Fiscal n.º 10/2011. Editorial Aranzadi 2011. BIB 2011/648.

pago al adquirente de los bienes afectos y, en caso de que este no pagara de forma involuntaria el importe de la deuda, sufriera la ejecución sobre el bien en el importe necesario para cubrir la deuda inicial, el recargo de apremio, los intereses y las costas y ello sin exigencia expresa de previa derivación de la acción tributaria. En este sentido, cita la Resolución del TEAC de 9 de julio de 1999, si bien la STS de 14 de noviembre de 1996 consideró que se trataba de una garantía subsidiaria, que exigía la previa declaración de fallido del deudor principal, y concluye diciendo que.

«En esta línea, la Ley 58/2003 ha dejado claro que se trata de un supuesto de responsabilidad y además de responsabilidad subsidiaria. Así, el artículo 79.1 establece que «los adquirentes de bienes afectos por la Ley al pago de la deuda tributaria responderán subsidiariamente con ellos, por derivación de la acción tributaria, si la deuda tributaria no se paga» Y en congruencia con esta previsión, el artículo 43.1 incluye entre los responsables subsidiarios, en su letra d), a «los adquirentes de bienes afectos por ley al pago de la deuda tributaria en los términos de artículo 79 de esta Ley»

A nuestro parecer, el derecho de afección es una de las garantías que reconoce la LGT/2003. En efecto, el apartado segundo del artículo 79 de dicha Ley prevé un derecho de afección a favor de la Administración tributaria que puede configurarse para garantizar el pago de los tributos que gravan la transmisión, adquisición o importación de bienes o derechos cuando así lo establezcan específicamente sus leyes reguladoras. Dicho precepto, reproducido en lo esencial, en el artículo 9 del Reglamento del ISD, reza así:

«2. Los bienes y derechos transmitidos quedarán afectos a la responsabilidad del pago de las cantidades, liquidadas o no, correspondientes a los tributos que graven tales transmisiones, adquisiciones o importaciones, cualquiera que sea su poseedor, salvo que éste resulte ser un tercero protegido por la fe pública registral o se justifique la adquisición de los bienes con buena fe y justo título, en establecimiento mercantil o industrial, en el caso de bienes muebles no inscribibles».

El apartado 1 del artículo 74 de la anterior LGT/1963 también plasmaba la afección como una garantía de la deuda tributaria pero desvinculada sistemáticamente de la figura del responsable, que se regulaba en los artículos 37 y siguientes de la misma Ley, especialmente en su artículo 41. Según estos artículos se consideraba a los adquirentes de bienes afectos por ley a la deuda tributaria como responsables subsidiarios de su pago, previa derivación correspondiente, una vez declarado fallido el deudor principal y con la limitación de la responsabilidad de los bienes afectos.

Por su parte, el primer apartado del artículo 79 de la LGT/2003 vigente (textualmente señala que «los adquirentes de bienes afectos por Ley al pago de la deuda tributaria responderán subsidiariamente con ellos, por derivación de la deuda tributaria, si la deuda no se paga») parece asumir la tesis de la independencia. En este sentido, regulando lo que antes se decía en artículo 41.1 de la LGT/1963, su artículo 43.1.d), encuadra claramente dentro de los responsables subsidiarios de la deuda tributaria a «los adquirentes de bienes afectos por Ley al pago de la deuda tributaria, en los términos del artículo 79 de esta Ley», supuesto, por tanto, de responsabilidad subsidiaria que fue ya confirmado por el Tribunal Supremo, en su Sentencia de 13 de mayo de 2010 c. 3251/2005.

Antes de ese fallo, que adelanta los que se han dictado en el año 2018 zanjando definitivamente, a nivel jurisprudencial, la cuestión, CASAS AGUDO⁹, ya había señalado que la regulación contenida en la LGT/2003 perpetúa la regulación dicotómica procedente de la legislación anterior, manteniendo las condiciones necesarias para la concepción crediticia de la naturaleza del tercer adquirente de los bienes afectos por la Ley tributaria al pago de los tributos. El nuevo texto considera a los adquirentes, por un lado, como sujetos pasivos o mejor, añadimos nosotros, como obligados tributarios del artículo 35.5 LGT/2003, al calificarlos de responsables y, al mismo tiempo, por otro lado, establece su régimen y su prestación como una forma de garantía en la Sección correspondiente a las medidas de aseguramiento del crédito (artículo 79).

⁹ Op. Cit. Pág.4

Esa consideración viene refrendada por el artículo 67 del vigente RGR/2005, que erige como mecanismo jurídico esencial de la dinámica de realización el acto administrativo de derivación de responsabilidad subsidiaria –ex artículos 174 y 176 RGR–. Así lo ratifica el preámbulo del propio Reglamento (Apartado IV, último párrafo) al señalar que *«la principal novedad radica en que se establece expresamente que el ejercicio del derecho de afección se realizará de acuerdo con las normas del procedimiento para declarar la responsabilidad subsidiaria, al haber configurado la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, al adquirente del bien afecto como responsable subsidiario»*.

Por consiguiente, de acuerdo con la doctrina científica y jurisprudencial, puede decirse que son dos las características típicas de este derecho de afección, por un lado, su naturaleza de derecho real administrativo de garantía en favor de la Hacienda Pública y, por otro, su consideración de garantía subsidiaria pues, para la exigencia de la misma al adquirente del bien o derecho transmitido por el deudor principal, que no ha hecho frente a la deuda derivada de la transmisión anterior, es necesaria la previa declaración de insolvencia del mismo seguida del oportuno acuerdo de declaración de responsabilidad subsidiaria del adquirente no protegido por la fe pública registral, en los términos previstos en los artículos 174 y 176 de la LGT/2003.

Como vamos a ver, la jurisprudencia última del Tribunal Supremo, conjugando las dos notas características de la afección de bienes (derecho real administrativo y responsabilidad), ha entendido que nos encontramos ante una garantía de la deuda tributaria que integra un supuesto de responsabilidad subsidiaria con necesidad de declaración de fallido del deudor principal y con una evidente limitación, la de que el responsable solo tiene que hacer frente a esa responsabilidad con el bien transmitido y no con todos sus bienes y derechos, presentes y futuros. En definitiva, si se prefiere, de nuevo, ante una garantía mixta, personal y real.

En este sentido, el Tribunal Supremo, en la Sentencia de 5 de junio de 2018, casación 3949/2017, seguida de otras posteriores en el mismo sentido, de una forma extensa y recapituladora, se ocupa de esta cuestión, comenzando su análisis en su Fundamento de Derecho Segundo, que reza así:

«SEGUNDO. La afección de bienes al pago de deudas tributarias en la jurisprudencia del Tribunal Supremo: sus notas características

1. La Ley General Tributaria de 1963 [Ley 230/1963, de 28 de diciembre (BOE de 31 de diciembre)], como la actual, en los mismos términos que ella y con iguales excepciones, establecía la afección de los bienes y derechos transmitidos a terceros a la responsabilidad del pago de los tributos que hubiesen gravado su adquisición, transmisión o importación, cualesquiera que fuesen sus poseedores (artículo 74.1). Estos últimos podían ser declarados responsables por derivación en el pago de la deuda tributaria, si ésta no llegase a ser satisfecha por el deudor principal (artículo 41.1), responsabilidad que, en principio, alcanzaba a la totalidad de la deuda tributaria (artículo 37.3).

2. En sintonía con esa regulación legal, el Reglamento General de Recaudación aprobado por Decreto 3154/1968, de 14 de noviembre (BOE de 28 de diciembre), declaró responsables subsidiarios en el pago de las deudas tributarias a los adquirentes de bienes afectos por ley al pago de determinados tributos [artículos 8.d) y 12], precisando que la responsabilidad sólo alcanzaría al límite previsto por la ley al señalar la afección de los bienes (artículo 12.3).

3. El Reglamento General de Recaudación aprobado por Real Decreto 1684/1990, de 20 de diciembre (BOE de 3 de enero de 1991), se mantuvo en la misma línea, considerando responsables subsidiarios y, por ende, obligados al pago de la deuda tributaria [artículo 10.2.c)], a los poseedores de bienes afectos al pago de determinados tributos (artículo 37, apartados 1 y 2).

4. Como se ha visto, la regulación actualmente en vigor mantiene la misma construcción: afección de bienes al pago de los tributos que gravan su adquisición, transmisión o importación y responsabilidad del poseedor en el pago de los mismos, si el deudor principal (el sujeto pasivo del gravamen devengado con ocasión de tales hechos impositivos) no hace frente a la deuda y es declarado fallido [artículos 79, apartados 1 y 2, y 43.1.d) LGT]. La misma idea está en el vigente Reglamento General de Recaudación, aprobado por Real

Decreto 939/2005, de 29 de julio (BOE de 2 de septiembre), cuyo artículo 67.1, al regular la afección de bienes como garantía de la deuda, se remite al procedimiento de declaración de la responsabilidad subsidiaria disciplinado en los artículos 174 y 176 LGT. Como ha quedado dicho, la afección de bienes al pago de la deuda tributaria en el impuesto sobre sucesiones y donaciones se regula en el artículo 9.1 RISD en los mismos términos que el artículo 79.2 LGT.

5. En interpretación del expuesto cuadro normativo, la jurisprudencia del Tribunal Supremo ha afirmado que la afección de bienes al pago de determinados tributos se caracteriza por las siguientes notas:

1ª) Se trata de un derecho real administrativo de garantía a favor de la Hacienda Pública, que comporta una carga real de índole fiscal sobre el bien o derecho que se transmite a un tercero, con efecto erga omnes, salvo las excepciones de los protegidos por la fe pública registral y los adquirentes de buena fe y con justo título [vid.. sentencias, ya citadas, de 12 de julio de 1996 (apelación 6289/1991, FJ 6º) y 14 de noviembre de 1996 (apelación 7494/1991, FJ 4º)].

2ª) La garantía que configura es subsidiaria, integrando un supuesto de responsabilidad que sólo es exigible si falla el deudor principal y así es declarado por la Administración [vid.. la sentencia de 13 de mayo de 2010 (casación 3251/2005, ya citada); también la de 9 de abril de 2003 (casación en interés de la ley 79/2002, FJ 3º.c)].

3ª) La conjunción de ambas notas (garantía real y supuesto de responsabilidad tributaria subsidiaria) determina que el adquirente del bien afecto responde de la deuda tributaria con el mismo y sólo con él [vid.. sentencia de 20 de noviembre de 2000 (casación 4570/1994, FJ 4º) y la ya citada de 13 de mayo de 2010, FJ 4º].

Una vez delimitada la naturaleza de la afección de bienes, debe indicarse que, entre los impuestos garantizados por este derecho de afección del artículo 79.2 LGT/2003, se encuentra indudablemente el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD), que grava, entre otras, las adquisiciones de bienes y derechos por herencia, legado u otro título sucesorio (artículo 3.1.a) de su Ley reguladora, la Ley 29/1987, de 18 de diciembre) cuya deuda tributaria impagada, en este caso, da lugar a la entrada en juego de esa garantía.

En la sentencia se plantea el alcance preciso de la afección de bienes al pago de la deuda tributaria derivada de una transmisión «*mortis causa*» de los mismos sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Siguiendo las pautas del Alto Tribunal, que tiene que dar ya respuesta a la cuestión planteada ante el mismo, a la que se hizo mención en la introducción de este trabajo, el órgano jurisdiccional, en su fallo se formula la siguiente pregunta: en el caso del impuesto sobre sucesiones y donaciones, ¿el tercer adquirente responde con el bien afecto de la totalidad de la deuda tributaria del sujeto pasivo fallido o sólo en proporción al valor que representa en el caudal hereditario transmitido *mortis causa* a este último?

Para buscar una respuesta a este interrogante, el Tribunal hace, de nuevo, una importante precisión sobre la razón última de la afección de bienes como garantía en el pago de la deuda tributaria, diciendo en su Fundamento de Derecho Tercero:

«TERCERO. La afección de bienes como garantía de la deuda tributaria

1. Con arreglo a lo ya expuesto, la afección de bienes, garantía de la deuda tributaria (artículo 79.2 LGT; artículo 9.1 RISD, para el caso del impuesto sobre sucesiones), integra un supuesto de responsabilidad subsidiaria, que requiere la derivación de la misma hacia el adquirente (artículos 79.1 y 43.1.d) LGT] a través del procedimiento legalmente previsto, una vez que el responsable principal resulta fallido y así es declarado (artículos 174 y 176 LGT).

2. A los efectos del artículo 3.1 CC (criterio literal de interpretación), los términos en los que se configura esta garantía real a favor de la Hacienda Pública, que se articula como un supuesto de responsabilidad subsidiaria,

parecen claros: los tributos que gravan la adquisición de un bien o de un derecho deben ser pagados, como obligado principal, por el que resulte sujeto pasivo con arreglo a sus normas reguladoras, pero si después el bien o el derecho es transmitido a un tercero que no se encuentra protegido por la fe pública registral (en el caso de bienes inmuebles o muebles inscribibles) o no acredita que la adquisición ha sido con buena fe o justo título en establecimiento abierto al público (en el caso de bienes muebles no inscribibles) y el obligado principal no hace frente a la carga tributaria, dicho tercero, en virtud de la afección real dispuesta, debe hacer frente al pago de la carga tributaria que aquél no satisfizo.

3. Del contexto en el que se sitúa la norma (criterio sistemático de interpretación) y de su finalidad (criterio teleológico), se obtiene que se trata de garantizar el pago de las cuotas tributarias devengadas y liquidadas por la adquisición de bienes y derechos con el valor de esos mismos bienes y derechos, cualquiera que sea su poseedor (con las excepciones ya expresadas).

4. Por ello, como primera consecuencia –en la que están de acuerdo las partes– y a diferencia de lo que ocurre con otros supuestos de responsabilidad tributaria, el responsable no hace frente a la deuda con todos sus bienes y derechos, presentes y futuros, sino sólo con los afectos [vid.. sentencia del Tribunal Supremo de 24 de enero de 2004 (casación en interés de la ley 69/2002, FJ 2º)].

5. La segunda inferencia es que se trata de garantizar el pago de los tributos devengados con ocasión de la adquisición de determinados bienes y derechos, por lo que, en principio, esos bienes y derechos, y sólo ellos, quedan afectos al pago de esos impuestos y no de otros (...).

La cuestión –sigue diciendo la sentencia– no plantearía mayor problema si hubiera una correlación absoluta entre los bienes y derechos cuya adquisición determinó la deuda tributaria y aquellos que son transmitidos a terceros y quedan afectos al pago de la misma. Pero surge la duda cuando sólo se transmite a terceros algunos de ellos: ¿quedan estos afectos, y su poseedor obligado, al pago de toda la deuda o sólo en la proporción que representen en la misma? En este punto –sigue diciendo la Sala sentenciadora– existe disenso entre las partes.

Pues bien, como quiera que la derivación de responsabilidad litigiosa afecta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, para encontrar una respuesta, señala que conviene analizar la estructura de su hecho imponible (lo centra, más bien, no obstante, en la base imponible, como vamos a ver) y otros supuestos de responsabilidad contemplados en su normativa específica, a lo que dedica su Fundamento de Derecho Cuarto, que comienza así:

«CUARTO. La afección de bienes en el impuesto sobre sucesiones

1. La base imponible del impuesto sobre sucesiones y donaciones es el valor neto de los bienes y derechos adquiridos, entendiéndose como tal el valor real de los mismos minorados por las cargas y deudas deducibles. Cuando en el impuesto sobre sucesiones concurren varios causahabientes, la base imponible es el valor neto de la adquisición individual de cada uno de ellos (artículo 9 LISD).

2. Como ya ha quedado apuntado, el artículo 9.1 RISD, en los mismos términos que el artículo 79.2 LGT, establece una garantía real para el pago del impuesto, que se configura, de acuerdo con las normas generales, como un supuesto de responsabilidad tributaria subsidiaria (artículos 43.1.d) y 79.1 LGT).

3. Según recuerda el abogado del Estado, la normativa específica del impuesto sobre sucesiones y donaciones dispone otros supuestos de responsabilidad subsidiaria: la de los intermediarios financieros y demás entidades o personas que entreguen en las transmisiones mortis causa depósitos, garantías o cuentas corrientes; la de las entidades aseguradoras que entreguen cantidades a quienes resulten beneficiarios como herederos o designados en los contratos; la de los mediadores que entreguen los títulos valores que forman parte de la herencia; y la del funcionario que autorice el cambio de sujeto pasivo de cualquier tributo o exacción estatal, autonómica o local, cuando tal cambio suponga, directa o indirectamente, una adquisición gravada por el impuesto sobre sucesiones y donaciones y no hubiera exigido previamente la justificación del pago del mismo (artículos 8 LISF y 19 RISD). Pues bien, esa responsabilidad subsidiaria queda limitada a la porción del impuesto que corresponda a la adquisición de los bienes que la originen, entendiéndose como

tal el resultado de aplicar al valor comprobado de los bienes el tipo medio efectivo de gravamen (artículo 20.1 RISD)».

Así pues, –siendo esto de suma importancia–, en opinión del Tribunal Supremo, compartida por el que suscribe, «en el ámbito del impuesto sobre sucesiones y donaciones, la voluntad del legislador es que la afección de bienes, y la responsabilidad subsidiaria que comporta, quede acotada a la proporción que el valor comprobado del bien afecto representa en la masa hereditaria transmitida al responsable principal y, por ende, en su deuda tributaria».

En efecto, ese fue el planteamiento en el recurso de la Abogacía del Estado que entendió, con cita de los preceptos indicados, que, siendo esencialmente la afección de bienes un supuesto de responsabilidad subsidiaria, limitada, eso sí, al bien o derecho objeto de transmisión, responsabilidad y existiendo en la Ley reguladora del impuesto, unos supuestos concretos de responsabilidad subsidiaria en los que se limita la responsabilidad a la porción del impuesto correspondiente a la adquisición de los bienes que la originan, no se ve una razón de peso para no incluir entre ellos también a otro supuesto más de responsabilidad subsidiaria como el previsto en el artículo 43.1.d) LGT, aunque hubiera que tener presente también lo dispuesto en el artículo 79, como reza el mismo, y que viene a reflejar también el carácter de garantía real de la afección».

Aunque la sentencia esgrime también como base de su argumentación, en línea con la sentencia recurrida, la equidad y se refiere, para rechazarlos a los argumentos esgrimidos por la CCAA recurrente, terminando con un Voto particular discrepante de la misma, al que no nos podemos referir por razones de espacio y tiempo, vamos a concluir con la respuesta final que da a la cuestión suscitada, que dice así:

«Los artículos 79.2 LGT y 9.1 RISD, en relación con los artículos 43.1.d) y 79.1 LGT, deben ser interpretados en el sentido de que:

«Un bien o derecho adquirido mediante herencia y que, por ello, está afecto al pago del impuesto sobre sucesiones que grava esa adquisición mortis causa, una vez enajenado a un tercero no protegido por la fe pública registral (en el caso de bienes inmuebles o muebles inscribibles) o que no acredita que la adquisición ha sido con buena fe o justo título en establecimiento abierto al público (en el caso de bienes muebles no inscribibles), queda afecto a ese pago en la proporción que el valor comprobado del mismo represente en la masa hereditaria transmitida al deudor principal y, por ende, en su deuda tributaria».

Revista Técnica Tributaria

COMENTARIO
DE DOCTRINA
ADMINISTRATIVA



AEDAF

Comentario de Doctrina

Administrativa

Tribunal Económico-Administrativo Central. Comentario a la Resolución 3295/2016, de 9 de abril de 2019

Impuesto sobre Sociedades. Base Imponible. Gastos no deducibles. Retribución de administradores.

Se plantea el TEAC la deducibilidad de las retribuciones de los administradores en un supuesto en el que la previsión estatutaria reconocía el derecho a recibir una participación en los beneficios de cada ejercicio, la cual debía ser fijada por la Junta, sin que la cuantía total (junto con los gastos y dietas por asistencia a reuniones) pudiese exceder del 10% de los beneficios líquidos de cada ejercicio.

El Tribunal acude a la jurisprudencia del TS sobre la materia y recuerda que, para que el gasto resulte fiscalmente deducible deben concurrir dos requisitos: (i) que los estatutos prevean que el cargo de administrador es retribuido y (ii) que la previsión estatutaria permita conocer el importe a satisfacer con certeza.

Pues bien, entiende el TEAC que cuando la retribución se fije en un porcentaje de los beneficios de la entidad, el mismo debe quedar determinado o perfectamente determinable en los estatutos, no entendiéndose cumplido el requisito con la mera fijación de un límite máximo –10% de los beneficios–.

Fundamentos de derecho

CUARTO.- El primer asunto a tratar es, por tanto, la deducibilidad de la retribuciones satisfechas a los administradores en los ejercicios objeto de comprobación.

La Inspección las ha considerado partidas no deducibles en los ejercicios objeto de comprobación por no concurrir el requisito de certeza (de la fijación de un importe en los Estatutos Sociales) establecido por el Tribunal Supremo en su sentencia de 5 de febrero de 2015 (Recurso de Casación 2795/2013), que se remite, a su vez, a la Sentencia de 21 de enero de 2010 (Recurso de Casación 4279/2004).

El contribuyente sostiene, por el contrario, que las retribuciones satisfechas a los administradores en los ejercicios objeto de comprobación, sí han de considerarse deducibles porque aparecen contempladas en los estatutos, no resultando necesario, a estos efectos, que se determine en ellos el sistema exacto de cuantificación de tal retribución.

(...)

Ahora bien, como asimismo recalcábamos en las tantas veces citadas Sentencias de 13 de noviembre de 2008 (FFDD Sexto y Décimo), es evidente que con la mera designación en los estatutos de la «forma de retribución» no se cumple el mandato legal. Además, en segundo lugar, en el supuesto de que el sistema elegido sea el variable, y se concrete en una participación en los beneficios de la sociedad, contrariamente a lo que mantiene la representación procesal de XXX, S.A. (pág. 3 de su escrito de oposición), no basta con la fijación de un límite máximo de esa participación, sino que el porcentaje debe estar perfectamente determinado en los estatutos. Así lo ha afirmado en términos contundentes esta Sección cuando, en las Sentencias de 17 de octubre de 2006 (FD Cuarto) y de 6 de febrero de 2008 (FD Tercero), varias veces citadas, ha dejado claro que «cuando la retribución se basa en una participación en los beneficios los estatutos deben determinar concretamente la participación, condicionándose la detracción a la cobertura de determinadas atenciones». En este sentido, y para el ámbito estrictamente mercantil, la D.G.R.N. ha indicado que no es «suficiente la mera previsión de un límite máximo de retribución sin indicar cuál será el contenido de ésta» (Resolución de 20 de febrero de 1991 (cit., FD 3); y que «la medida de retribución de los administradores que consista en una participación en las ganancias, es decir, el tanto por ciento en que se cifra, debe constar en los estatutos con toda certeza, y ser también claramente determinable su base», porque, en otro caso «la inseguridad de la fijación, sobre su propia variabilidad, podría redundar [tanto] en perjuicio de los administradores», «como de los propios accionistas –y especialmente de los minoritarios, cuya participación podría eventualmente verse afectada por la decisión de la mayoría de atribuir una participación elevada a los administradores–», «además de que las cautelas que introduce la ley, al exigir que sea cubiertas determinadas atenciones que estima preferentes (cfr. art. 130 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas) no quedarían completadas sin una exacta fijación de la participación en los beneficios» [Resolución de 6 de mayo de 1997 (BOE de 30 de mayo de 1997), FD 2].

Estas dos exigencias (constancia estatutaria y certeza del sistema retributivo fijado en los estatutos) ya han sido remarcadas por otras resoluciones de este Tribunal Central, pudiendo citarse la Resolución de 5 de abril de 2018 (RG 9996/15) o la de 10 de mayo de 2018 (RG 3319/16); según la jurisprudencia del Tribunal Supremo se trata de una exigencia (doble) que, aunque también tutela el interés de los administradores, tiene por finalidad primordial favorecer la máxima información a los socios de la entidad para facilitar el control de la actuación de los administradores en una materia especialmente sensible.

De acuerdo con todo lo expuesto, podemos determinar que, a efectos de analizar la deducibilidad por parte de la entidad de las retribuciones satisfechas a los administradores, procede confirmar, en primer lugar que, en el caso de **XY, S.A.**, sus estatutos contenían la correspondiente y preceptiva previsión retributiva en su artículo 30, según el cual:

Retribución de los Administradores.

La Junta General decidirá lo que los Administradores percibirán por gastos y dietas de asistencia a sus reuniones.

Los Administradores tendrán derecho a una participación en los beneficios líquidos de cada Ejercicio. La Junta determinará su forma de distribución y la cuantía total que sumados todos los conceptos no podrá exceder del 10% de los beneficios líquidos de cada ejercicio o de los límites que legalmente se hayan establecido en aplicación de las disposiciones que regulan la materia y con especial observancia de lo dispuesto en la Ley aplicable.

Pero es preciso continuar en el análisis para comprobar si dicha previsión establece un sistema retributivo para los administradores con el suficiente grado de certeza que, atendiendo a la doctrina y a la jurisprudencia le es exigible, siendo relevante que, en el supuesto de que el sistema elegido sea el variable, no bastará con la fijación de un límite máximo de esa participación, sino que el porcentaje debe estar perfectamente determinado en los Estatutos (así lo ha dispuesto reiteradamente el Tribunal Supremo como ya quedó recogido en la Sentencia de 21 de enero de 2010 anteriormente transcrita).

(...)

Este Tribunal Central entiende que cuando la previsión estatutaria (del carácter retribuido de los administradores) estipula una cantidad fija a concretar cada año por la Junta General de Accionistas de la entidad, ha de admitirse la deducibilidad del gasto correspondiente en el ejercicio, siempre que conste el acuerdo de la Junta en el que se aprueba tal dotación.

(...)

Las anteriores exigencias se traducen como afirmara la Resolución de 12 de noviembre de 2003 (cuyo criterio ha sido reiterado en las Resoluciones de 16 de febrero y 7 de marzo de 2013 y 17 de junio de 2014), en la exigencia de que se prevea en estatutos, de forma expresa, que el administrador es retribuido, para así destruir la presunción de gratuidad, así como la determinación de uno o más sistemas concretos de retribución (sueldo mensual o anual, seguros de vida, planes de pensiones, utilización en beneficio propio de bienes sociales, entrega de acciones o derechos de opción,...), de suerte que en ningún caso quede a la voluntad de la junta general su elección o la opción entre los distintos sistemas retributivos, que pueden ser cumulativos pero no alternativos.

De este modo cuando la previsión estatutaria es que el órgano de administración sea retribuido mediante una cantidad fija, no le corresponde a la junta decidir si la cantidad se ha de satisfacer o no (*vid.* Resoluciones de 15 de septiembre de 1999 y 15 de abril de 2000), sino tan sólo la fijación de la cuantía concreta de la misma para el ejercicio correspondiente, de acuerdo con el sistema o sistemas de retribución previstos en los estatutos, y ello como garantía tanto para los socios como para los propios administradores.

Sin embargo, entiende este Tribunal Central que este sistema no es el recogido en el ya citado artículo 30 de los Estatutos de **XY, S.A.**, sus estatutos contenían la correspondiente y preceptiva previsión retributiva en su artículo 30, según el cual, y como afirmación esencial en lo que aquí interesa, se señala que La Junta determinará su forma de distribución y la cuantía total que sumados todos los conceptos no podrá exceder del 10% de los beneficios líquidos de cada ejercicio o de los límites que legalmente se hayan establecido en aplicación de las disposiciones que regulan la materia y con especial observancia de lo dispuesto en la Ley aplicable.

Entiende este Tribunal que, de la mera lectura del precepto estatutario transcrito, se desprende que, como mantuvo la Inspección de tributos, los estatutos de **XY, S.A.** no cumplen con los requisitos antes expuestos, que permitirían considerar deducibles, en el IS, las remuneraciones de los Administradores de dicha sociedad, dado que, aunque pudiera entenderse que se establece como obligatorio satisfacerles alguna cantidad, no recoge una concreta modalidad de retribución, sino que únicamente prevé un límite cuantitativo máximo de la misma para cuando se dé tal eventualidad (el 10% de los beneficios líquidos de cada ejercicio o de los límites que legalmente se hayan establecido en aplicación de las disposiciones que regulan la materia y con especial observancia de lo dispuesto en la Ley aplicable); límite máximo que, además, como hemos señalado, no es suficiente a los efectos de permitir la deducibilidad de la remuneración de los miembros del Consejo de Administración, dado que, conforme a todo lo expuesto, ha de exigirse que, si el sistema retributivo elegido es el de un porcentaje de participación en los beneficios de la entidad, dicho porcentaje esté perfectamente determinado.

En definitiva, procede desestimar las pretensiones que, a este respecto, plantea la entidad reclamante, debiendo confirmar el acuerdo liquidatorio en este punto ya que los estatutos de **XY, S.A.** no establecían, para los ejercicios objeto de la comprobación, el sistema de retribución de los administradores de la sociedad «con certeza», por lo que no puede concluirse que las cantidades satisfechas por dicha sociedad a tales administradores en esos ejercicios fueran obligatorias, necesarias y, por lo tanto, deducibles en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, teniendo en cuenta que para que la remuneración a los administradores pueda considerarse como gasto necesario para obtener los ingresos y, por tanto, deducible de la base imponible del IS en virtud de su normativa, no basta con que dicho gasto se haya efectivamente producido, sino que es «*conditio sine qua non*» que los estatutos de la sociedad hayan establecido su cuantía de forma determinada o perfectamente determinable.

(...)

Tribunal Económico-Administrativo Central. Comentario a la Resolución 3337/2018, de 14 de mayo de 2019

Impuesto sobre Sociedades. Valoración de inmuebles. Principio de unicidad vs. principio de estanqueidad tributaria.

Según el TEAC, la Administración Tributaria, en el seno de un procedimiento inspector que afecta al Impuesto sobre Sociedades, no puede valorar unos inmuebles obviando la valoración previa que, respecto de los mismos, había asignado la Administración Autonómica en una comprobación en el marco del ITP y AJD. Por tanto, siendo la operación comprobada en ambos impuestos la misma, una reducción de capital que origina la adquisición de inmuebles, el valor real asignado a los mismos por la Administración Autonómica vincula a la Inspección para determinar el valor de mercado a efectos del Impuesto sobre Sociedades.

Fundamentos de derecho

(...)

CUARTO.-

La segunda de las alegaciones planteadas por la reclamante se refieren a la valoración de 5 inmuebles sitos en Palencia, considerando que son nulas las valoraciones asignadas por la Administración Tributaria por existir unas previas valoraciones realizadas por la Junta de Castilla y León correspondientes a los mismos inmuebles. Considera también que las valoraciones de la Administración Tributaria están faltas de motivación e individualización. Respecto a los inmuebles situados en Madrid, la reclamante manifiesta aceptar la valoración fijada por la Administración Tributaria en los informes de tasación peridicial solicitados e incorporados al expediente.

Junto con el escrito de interposición la reclamante ha aportado la notificación de inicio de un procedimiento inspector de fecha 5 de diciembre de 2005 realizada por la Junta de Castilla y León, concretamente por la Delegación Territorial de Palencia, respecto al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, de alcande general y período 13 de junio de 2002, y el acuerdo de liquidación de fecha 7 de marzo de 2007, que en sus apartados segundo y tercero señala:

«SEGUNDO.- El devenir de los hechos constatados en el repetido informe hacen que el interesado, a través de la compra de un número de participaciones de la sociedad de referencia y su posterior reducción de capital, adquiera unos inmuebles, que referidos exclusivamente a los ubicados en Palencia resultan ser los identificados con las siguientes referencias catastrales: ...

TERCERO.- Que la Base Imponible está constituida por el valor real del bien transmitido, siendo este el valor comprobado por la Administración y que, para el presente caso asciende a 494.070,05 euros (...).

Para valorar estos mismos inmuebles, junto con otros 2 ubicados en Madrid, la Inspección de los tributos solicitó, teniendo en cuenta lo dispuesto en los artículos 15.2.c) y 16.3 de la Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades y lo dispuesto en los artículos 57, 134 y 135 de la LGT, el dictamen de peritos de la Administración. La valoración asignada en los informes de valoración para los inmuebles situados en Palencia fue la siguiente:

REFERENCIA CATASTRAL	VALORACIÓN ASIGNADA
...	131.953,00 euros
...	207.776,40 euros
...	131.953,00 euros
...	135.763,00 euros
...	207.776,40 euros
TOTAL	815.221,80 euros

Nos encontramos, por tanto, con una valoración previa realizada por una Administración autonómica respecto a los mismos inmuebles y, en este caso, respecto a la misma operación, la reducción de capital que origina la adquisición de los inmuebles referidos.

Cabe señalar en relación con la alegación planteada que el Tribunal Supremo en Sentencia de fecha 15 de enero de 2015 (recurso de casación para unificación de doctrina núm. 1370/2013) ha declarado:

«Si la Administración, en este caso, determinó el «importe real» de la enajenación en una determinada compraventa, viene vinculada cuando en las mismas circunstancias ha de determinar el «importe real» de la adquisición de la misma compraventa; y ese y no otro ha de ser el importe real de la adquisición a los efectos de calcular el incremento patrimonial de una segunda operación que parte ineludiblemente de un hecho determinante previamente delimitado y acogido por la propia Administración.

Como hemos dicho en otras ocasiones el acto propio en sede tributaria, en cualquiera de sus posibles manifestaciones, para que despliegue de futuro toda su fuerza vinculante en situaciones iguales, precisa que sea consecuencia de la actividad en plenitud, real o potencial, de la actividad inspectora. La LGT, art. 142.1 enuncia indistintamente los medios de que podrán valerse en la actuación inspectora de comprobación e investigación, ambas funciones tienen carácter indagatorio e inquisitivo y a través de ellas la Inspección busca la verdad material y la obtención de pruebas suficientes para la correcta aplicación de la norma tributaria y ha de dirigirse a asentar unos datos y hechos firmes sobre los que liquidar, en consonancia con los que exija la ley del tributo para su aplicación. En este primer aspecto que es la que ahora interesa, la determinación de unos datos, elementos o hechos, esto es, de un determinado presupuesto fáctico con carácter definitivo, debe conllevar su fuerza vinculante respecto de situaciones de futuro en las que se conciten esos mismos presupuestos fácticos. La Administración, en el caso que nos ocupa, dentro de las actuaciones inspectoras llevadas a cabo delimitó un determinado hecho que le sirvió de soporte para la liquidación practicada, al actuar de dicha forma delimitando una concreta realidad no puede prescindir de la misma por haber quedado vinculada por su actuación anterior, por lo que el «importe real» de una misma operación es un dato objetivo que no depende de la perspectiva desde la que se contemple, desde la del vendedor o desde la del comprador, y una vez delimitado despliega toda la fuerza vinculante que le otorga la propia actuación administrativa.»

Y ya anteriormente, el Alto Tribunal se había pronunciado en la misma línea en Sentencia de 9 de diciembre de 2013, recurso de casación n.º 5712/2011:

«Parece, pues, razonable y coherente que la valoración previa de un bien realizada por una Administración tributaria, vincule a todos los efectos respecto a estos dos tributos a las demás Administraciones competentes, más si se trata de impuestos estatales, si bien el segundo cedido a las Comunidades Autónomas.

Así pues, y en lo que toca al presente litigio, debe admitirse que la valoración practicada por la Administración Tributaria de una Comunidad Autónoma, la de Andalucía, en un Impuesto del Estado (el ITP y AJD), cuya gestión se le ha cedido, pueda trascender y vincular a efectos de un Impuesto estatal (el Impuesto sobre Sociedades), gestionado por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, dado

que la Comunidad Autónoma actúa como delegada para la gestión, inspección y valoración del tributo cedido, de modo que el criterio de personalidad jurídica única, utilizado frecuentemente para defender el principio de unicidad, puede ser sustituido por el de delegación legal de funciones, con todas sus consecuencias».

Este Tribunal, siguiendo los criterios señalados, ha establecido en su resolución de 9 de abril de 2019 (RG 4610/2016) el carácter vinculante que tiene para la Inspección de los tributos la previa valoración realizada por órgano competente de la Administración Autonómica.

(...)

Tribunal Económico-Administrativo Central. Comentario a la Resolución 1093/2017, de 20 de marzo de 2019

Extinción de la deuda tributaria. Prescripción del derecho a exigir el pago. Apreciación de oficio.

Concluye el TEAC que los órganos económico-administrativos, con ocasión de la revisión de un acto de ejecución –en este caso con ocasión de la impugnación de la diligencia de embargo–, pueden declarar de oficio o a instancia del interesado la prescripción del derecho de la Administración al cobro de la deuda previamente liquidada sin requerir previamente a la Administración para que acredite la existencia de posibles actos que hayan podido interrumpir la prescripción y que no hubieran sido incluidos en el expediente. Lo anterior porque la prescripción del derecho a exigir el pago es un motivo de oposición a la diligencia de embargo y, porque la Administración estaba obligada a remitir el expediente completo a los órganos económico-administrativos, sin que la normativa prevea la obligación de requerir dichos documentos.

Fundamentos de derecho

SEGUNDO.- La cuestión sobre la que se centra el presente recurso consiste en determinar si los Tribunales Económico-Administrativos están facultados, con ocasión de la revisión de los actos administrativos y, remitido el correspondiente expediente al Tribunal Económico-Administrativo relativo al acto concreto, para declarar de oficio o a instancia del interesado la prescripción del derecho de la Administración tributaria al cobro de la deuda ya liquidada, sin practicar requerimiento alguno a la Administración para que acredite la existencia de cualquier acto que haya podido interrumpir la prescripción y que no hubiera sido incluido en el correspondiente expediente.

(...)

De la normativa expuesta se pueden extraer las siguientes **conclusiones**:

- Con ocasión de la interposición de una reclamación económico-administrativa, la cual se dirige al órgano administrativo que ha dictado el acto reclamable, ha de remitirse el escrito de interposición al tribunal competente en el plazo de un mes junto con el expediente, en su caso electrónico, pudiendo incorporar un informe si lo estima conveniente.
- Esta reclamación económico-administrativa somete al órgano competente al conocimiento de todas las cuestiones de hecho y de derecho que ofrezca el expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados, sin que se pueda empeorar la situación inicial.
- Una de las causas de oposición a la diligencia de embargo es la prescripción del derecho a exigir el pago de la deuda, haya sido o no alegada por el interesado puesto que la prescripción se declara de oficio de acuerdo a lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 69 de la LGT:

«(...)

2. La prescripción se aplicará de oficio, incluso en los casos en que se haya pagado la deuda tributaria, sin necesidad de que la invoque o excepcione el obligado tributario.

3. La prescripción ganada extingue la deuda tributaria.»

- Por esta razón, la Administración Tributaria tiene la obligación de enviar los expedientes completos para que la labor de revisión de los actos administrativos que abordan los Tribunales económico-

administrativos se pueda realizar de manera correcta en el ámbito de la extensión de la revisión regulada en el artículo 237 LGT; por ello deben incorporar todas las actuaciones del período ejecutivo que pudieran ser interruptivas de la prescripción en la medida en que es una de las causas de oponibilidad a las diligencias de embargo.

- Insiste el Departamento que los Tribunales están facultados para declarar la prescripción del derecho de la Administración tributaria al cobro; ahora bien no puede basarse en el simple hecho de que un expediente concreto, relativo a cualquier acto de recaudación, esté incompleto. Según su criterio esta declaración de prescripción solo podría producirse :
 - Cuando haya sido solicitada por el interesado a la Administración tributaria y haya sido denegado, denegación que se impugna ante el órgano económico-administrativo.
 - Cuando se alegue por el interesado en la vía económico-administrativa o considere el Tribunal competente de oficio que se dan los elementos para declararla, en ambos casos, previo y obligatorio requerimiento a la Administración Tributaria para que aporte los documentos acreditativos de la interrupción en caso de que existan.

Sin embargo, no se exige en ninguna parte de la normativa que sean los órganos económico-administrativos quienes deban requerir a la Administración Tributaria para que aporte las pruebas pertinentes acreditativas de una posible interrupción de la prescripción; más bien todo lo contrario, la LGT en el apartado 3 de artículo 235 establece la obligación de remitir al tribunal competente el escrito de interposición de la reclamación económico-administrativa junto con el expediente para que sea valorado y revisado por los órganos económico-administrativos, el cual puede ser completado con la inclusión de un informe.

El propio órgano recurrente reconoce en sus alegaciones que es evidente que los expedientes que se remitan a los Tribunales Económico-administrativos han de incluirse aquellos documentos que acrediten que el derecho al cobro de la deuda tributaria no ha prescrito. Lo que no puede aceptarse por este Tribunal es que se trate de defender que la falta de diligencia debida en la cumplimentación de los expedientes sólo puede dar lugar a la anulación del acto impugnado y no a la declaración de prescripción de la propia de deuda.

(...)

Por ello, debe concluirse que los órganos económico-administrativos, con ocasión de la revisión de un acto de ejecución (diligencia de embargo), pueden declarar de oficio o a instancia del interesado la prescripción del derecho de la Administración al cobro de la deuda previamente liquidada sin requerir previamente a la Administración para que acredite la existencia de posibles actos que hayan podido interrumpir la prescripción y que no hubieran sido incluidos en el expediente, toda vez que siendo la prescripción del derecho a exigir el pago un motivo de oposición a la diligencia de embargo – debiendo formar parte, por tanto, del expediente todos aquellos actos que hayan podido interrumpir la prescripción de tal derecho– la Administración estaba obligada a remitir el expediente completo a los órganos económico-administrativos, sin que ante el incumplimiento de esta obligación pueda imponerse a dichos órganos la obligación, no prevista ni por la Ley ni por el reglamento, de requerir la remisión de los posibles documentos que puedan integrar el expediente, obligación de requerimiento que únicamente se prevé para el caso de un incumplimiento absoluto de su obligación de remisión por parte de la Administración.

Tribunal Económico-Administrativo Central. Comentario a la Resolución 4253/2016, de 16 de enero de 2019

IRPF. Liquidación de ganancia de patrimonio no justificada por el importe de los bienes situados en el extranjero, y no declarados en plazo en el Modelo 720.

El TEAC difiere del criterio de la Inspección, pues esta última considera de aplicación el artículo 39.2 de la LIRPF en el caso en cuestión, y con ello, la imputación de una ganancia patrimonial no justificada por el importe de los bienes y derechos en el extranjero, pues la contribuyente ha presentado el modelo 720 de forma extemporánea y no existe justificación documental del origen del patrimonio en cuestión. No obstante, el TEAC estima la existencia de indicios verosímiles y suficientes para acreditar la conexión con la titularidad de los bienes en el extranjero –ejercicio de una actividad económica que tributó en régimen de módulos durante varios ejercicios, beneficio por la venta del local de dicha actividad, carencia de otras fuentes de renta tras la jubilación y consiguiente disminución de su patrimonio– y por consiguiente, aprecia el cumplimiento del requisito regulado en el artículo 39.2, párrafo segundo de la LIRPF, no procediendo imputación de ganancia patrimonial alguna ni la liquidación practicada.

Fundamentos de derecho

TERCERO.-

(...)

Pero la principal consecuencia de la falta de presentación, o presentación fuera de plazo, de la declaración informativa de bienes y derechos en el extranjero, es la generación de un nuevo hecho imponible «imprescriptible», previsto en el caso de las personas físicas en el artículo 39.2 de la LIRPF, y consistente en la imputación de una ganancia patrimonial no justificada por el importe de los bienes y derechos en el extranjero, salvo que se acreditara su adquisición con rentas declaradas o en períodos en los que el contribuyente no fuera residente en España.

(...)

Pero, además, esta ganancia patrimonial imputada con arreglo al art. 39.2 LIRPF determina la comisión de una infracción tributaria muy grave, sancionable con multa pecuniaria proporcional del 150% de la cuota íntegra resultante en el IRPF correspondiente a dicha ganancia patrimonial. Así lo establece la Disposición Adicional Primera de la Ley 7/2012, que regula el régimen sancionador en supuestos de ganancias patrimoniales no justificadas y de presunción de obtención de rentas.

(...)

CUARTO.-

(...)

La Inspección, en aplicación del art. 39.2 LIRPF, procedió a regularizar la situación tributaria del recurrente, imputando como ganancia de patrimonio no justificada el importe de los bienes sitos en el extranjero (481.353,73€) declarados fuera de plazo en el Modelo 720. El acto de liquidación ahora recurrido confirmó la propuesta de la Inspección.

(...)

La regularización de la Inspección se basó en la aplicación de la presunción contenida en el artículo 39.2 de la LIRPF, dado que la sola presentación voluntaria y extemporánea del modelo 720 no determina que se excluya la aplicación de la ganancia patrimonial no justificada regulada en dicho artículo. Así, una vez producido el supuesto de hecho previsto en la norma –incumplimiento de la obligación de información sobre bienes y derechos en el extranjero–, la Administración no tiene que probar que la tenencia, declaración o adquisición de los bienes descubiertos no corresponde con la renta o patrimonio declarados por el contribuyente. Se produce una *inversión de la carga de la prueba* respecto al supuesto general de ganancias de patrimonio no justificadas, dado que la única posibilidad por parte del contribuyente de que los activos descubiertos no se consideren ganancias no justificadas consiste en acreditar que la titularidad de los bienes o derechos corresponde con rentas declaradas, o bien con rentas obtenidas en periodos impositivos respecto de los cuales no tuviese la condición de contribuyente por el Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas.

Y por parte de la Inspección se consideró que el efectivo desarrollo de una actividad económica años atrás –que no se discutía– no servía para colmar el deber de prueba que recaía sobre la interesada, pues la justificación debería haber alcanzado cuando menos la conexión de dicha actividad con el patrimonio en el extranjero. Y entendía que dicha conexión no se había probado mínimamente al no aportarse soportes documentales (tales como movimientos de sus cuentas entre España y Alemania y Suiza) y existir indicios en sentido contrario (básicamente las características del negocio desarrollado, en tanto que no parecía plausible que una boutique de ropa, negocio desarrollado en un local de 31 m², generara un beneficio tan importante como para financiar el patrimonio existente en el extranjero).

En consecuencia, se consideró que no se habían aportado documentos suficientes para enervar la presunción legal de ganancia de patrimonio no justificada, por lo que se practicó la correspondiente regularización.

Sin embargo, y en lo que se refiere a la sanción, se entendió que, dado que se había ofrecido una explicación razonable (aunque considerada poco verosímil) del origen del patrimonio en el extranjero –la existencia de una previa actividad económica– y debido a la avanzada edad de la contribuyente (nacida en 1926) y a que el cese de la actividad había tenido lugar muchos años antes, no había quedado acreditada su culpabilidad, por lo que procedió a su anulación. Lo que por parte de la Inspección se entendió que no era contradictorio con el mantenimiento de la regularización, puesto que ésta devenía del incumplimiento de la norma, y para la imposición de sanción se había realizado un necesario juicio sobre la culpabilidad.

QUINTO.-

(...)

A priori, el legislador español no está realizando una presunción generalizada de existencia de fraude fiscal por la mera tenencia de bienes en el extranjero, pero sí considera que con los mecanismos habituales de información le resulta imposible conocer todas las fuentes de renta de los contribuyentes. Y para asegurarse de que se cumple el principio del art. 31 de la Constitución Española de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica, establece la obligación informativa cuestionada por el recurrente. Que hay que resaltar que no es, en principio, más que eso: una declaración informativa de los bienes y derechos que se poseen en el extranjero, sin mayores consecuencias si éstos han sido adquiridos con rentas declaradas y no se ha realizado ningún comportamiento elusivo.

Pues bien, la sola presentación extemporánea y voluntaria del modelo 720 no implica la exoneración de lo establecido en el artículo 39.2 LIRPF, cuyo presupuesto de hecho es que «*no se hubiera cumplido en el plazo establecido al efecto la obligación de información*». Por ello, la regularización por la Administración tributaria de esas ganancias patrimoniales no justificadas o de la presunción de renta establecida «*en todo caso*» por ese artículo produce normalmente una deuda tributaria que debe ser liquidada.

Lo anterior resulta coherente con la naturaleza de ambas obligaciones tributarias. La declaración informativa tiene un puro carácter formal, mientras que el IRPF tiene una naturaleza material y sustantiva. Se trata, pues, de obligaciones diferentes y que determinan conductas infractoras distintas, aunque relacionadas entre sí, dado que la ganancia no justificada o la renta presunta toma como presupuesto de hecho la falta de presentación en plazo de la declaración informativa. Ello supone que la presentación extemporánea de la declaración informativa no evita el incumplimiento de la obligación material. E incluso, tampoco puede determinar la exclusión de la sanción que gira sobre la obligación tributaria material principal –siempre que se justifique la culpabilidad del supuesto infractor–.

Por ello, la regularización voluntaria de la situación tributaria requiere no sólo la regularización extemporánea de la declaración informativa, sino también la regularización de las obligaciones materiales que son consecuencia directa del incumplimiento formal. Y ésta pasa por la imputación de una ganancia de patrimonio no justificada por el valor de los bienes en el extranjero sobre los que no se hubiera cumplido la obligación de declaración, cualquiera que fuera su fecha de adquisición.

En efecto, el art. 39.2 LIRPF exige la imputación al período más antiguo de los no prescritos del valor de tenencia o adquisición de todos los bienes y derechos respecto de los que no se hubiera informado a la Administración tributaria española, sin distinguir a estos efectos que dicha adquisición hubiera tenido lugar con rentas generadas en períodos ya prescritos desde el punto de vista tributario. Es una grave consecuencia establecida por el legislador respecto al incumplimiento de una obligación que considera esencial para los fines de lucha contra el fraude fiscal, de ahí su legitimación. En este sentido, hay que recalcar que la deuda tributaria correspondiente a las ganancias no justificadas de patrimonio prescribe conforme a las reglas generales siempre que se presente la Declaración del 720 en plazo. La finalidad de la norma es evitar que el contribuyente pueda ganar la prescripción respecto de una deuda tributaria relacionada con unos bienes y derechos sobre los que la Administración no puede tener conocimiento a través de medios ordinarios, sólo a través del Modelo 720.

Pero, además, esta presunción de renta «imprescriptible» no se aplica de forma absoluta y en todo caso, sino que justamente exime a quien acredite que cumplió debidamente sus obligaciones fiscales, bien porque los referidos bienes fueron adquiridos con rentas declaradas, bien porque su adquisición tuvo lugar cuando el titular no era contribuyente del impuesto español.

(...)

Pues bien, en el presente caso lo primero que hay que poner de manifiesto es que la Sra. **Dx...** presentó voluntariamente y sin requerimiento previo, si bien fuera de plazo, la Declaración Modelo 720 de Bienes y Derechos en el extranjero correspondiente al 2012. La presentación tuvo lugar el día 14 de junio de 2013 (el plazo había terminado el 30 de abril), al tiempo de realizar su declaración por IRPF 2012, en la que hacía constar entre los rendimientos del capital mobiliario los derivados de los valores y demás productos de su titularidad en el extranjero.

Se alega por la parte actora que, aunque no conserva la documentación debido a los años transcurridos desde el cese de la actividad y a su avanzada edad, sus bienes en el extranjero sí fueron adquiridos con las rentas derivadas de dicha actividad, que fueron debidamente declaradas, tributando en el régimen de módulos. Y que desde que cesó en aquélla, su patrimonio ha ido disminuyendo, puesto que no ha obtenido otras rentas adicionales.

No lo entiende así la Inspección, como ya se ha indicado, que considera que no se puede establecer una conexión entre los bienes en el extranjero con la actividad desarrollada en su día en España.

Sin embargo, este Tribunal, ya se adelanta, no puede compartir la regularización practicada. Como la propia Inspección indica en su acuerdo anulando la sanción, los indicios de la actividad y situación de la Sra. **Dx...** le permitieron cuestionar que el origen de los bienes y derechos declarados en el extranjero se hallase en el ejercicio de una actividad económica que habría cesado en 1996, *«pero no permiten excluir categóricamente tal posibilidad»*.

Y, en efecto, no cabe excluir la posibilidad. Según se desprende de los datos del expediente, la Sra. **Dx...**, de nacionalidad alemana, se instala en..., Tenerife, en 1976, a raíz de su divorcio, y con fondos obtenidos de éste y un préstamo, abre un negocio de ropa (una boutique de ropa internacional en una zona turística) que ejerce desde 1977 a 1996 (al cumplir 70 años y jubilarse).

A pesar de no conservarse documentación, la Inspección sí ha podido acreditar la realidad de tal negocio, e incluso que tributó en régimen de módulos.

(...)

La parte actora aporta todas las pruebas a su alcance, que no son muchas debido al tiempo transcurrido. Pero sí hay algunos hechos ciertos. Por ejemplo, que se acogió al régimen de Estimación Objetiva en su actividad de comercio al por menor de ropa; que vendió el local de la actividad en 1997 por 75.000€; que su boutique de ropa de importación sí pudo reportarle ganancias, pues entre otros bienes es propietaria de la vivienda en que habita en...; que su patrimonio en 1999 (año más antiguo del que se tienen datos) era de 663.151€, y que ha venido disminuyendo con el paso de los años, pues no posee otras fuentes de renta y lo utiliza para sus gastos normales. Por otra parte, de ese patrimonio en el extranjero podía ser concedora la Administración tributaria española, dado que, al menos en el IRPF 2012, se declararon los rendimientos de capital mobiliario derivados del mismo. No consta lo declarado en otros años, pero la Inspección pudo regularizar los ejercicios no prescritos si no se hubieran declarado tales rendimientos, y nada se ha hecho en ese sentido.

Por otra parte, y como ya se ha dicho, la interesada sí cumplió con su obligación de presentar la Declaración de bienes y derechos en el extranjero, aunque lo hiciera fuera de plazo, sin requerimiento previo de la Administración. Era una obligación que suponía una novedad en el ordenamiento tributario español, y el primer período al que afectó fue el de 2012, justamente la declaración que se presentó. Cabe presumir que, dada la situación de la contribuyente –jubilada, de avanzada edad y extranjera–, no fuera hasta el momento de la confección de su declaración por el IRPF de 2012 (junio 2013) cuando fuera advertida de la obligación de presentar la Declaración por los bienes en el extranjero, para lo que ya estaba fuera de plazo, y que aun así cumplimentó a pesar de las posibles gravosas consecuencias.

Ya se ha indicado más arriba que la presunción *iuris tantum* de ganancia de patrimonio no justificada que regula el art. 39.2 LIRPF puede ser enervada si el contribuyente acredita que la titularidad de los bienes o derechos en el extranjero se corresponde con rentas declaradas. Pero que, en este caso, y a diferencia de la presunción de ganancias de patrimonio regulada en el mismo artículo 39 LIRPF en su apartado 1, recae sobre el contribuyente la carga de la prueba de que el patrimonio descubierto (en el extranjero) procede de rentas declaradas, al establecer la norma que aquella presunción del art. 39.2 se aplica «en todo caso». Hay pues una *inversión de la carga de la prueba*.

(...)

En el presente caso la parte actora ha aportado todas las pruebas a su alcance para intentar justificar que la titularidad de los bienes que poseía en el extranjero fue adquirida con rentas declaradas, pero no es posible exigirle mayor diligencia ni otorgarle la capacidad de prever las consecuencias de la falta de justificación del nexo de su actividad económica con el patrimonio en el extranjero a 2012. En otro caso, estaríamos ante una *probatio diabolica*, situación que se produce cuando a quien alega un derecho o una situación de la que se deriva una consecuencia jurídica le resulta imposible probar un hecho o extremo concreto, mientras que está en la mano de la otra parte acreditar el extremo contrario al de aquella parte. Esta situación provoca una alteración en la carga probatoria que determina que, al no estar en la mano de quien alega demostrar este hecho por la imposibilidad de hacerlo al depender su respuesta de la parte a quien le efectúa la reclamación, está en el «debe» de ésta el verificarlo.

A la Inspección no le parecen suficientes las pruebas aportadas, ni tampoco los indicios para considerar acreditada la conexión de los bienes en el extranjero con la actividad económica desarrollada en su día. Sin embargo, reconoce que esa actividad existió, que pudo producir rentas, y que tales rentas debieron ser declaradas y cumplidas las correspondientes obligaciones tributarias. Pero lo cierto es que los hechos

tuvieron lugar con tantos años de antelación a la fecha de la Declaración 720 que ni la contribuyente puede aportar más datos ni la Administración confirmarlos o rebatirlos.

Debe considerarse, pues, que la reclamante aportó, dadas las circunstancias, prueba indiciaria suficiente. En relación con la prueba de indicios resulta pertinente traer a colación la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 20 de julio de 2010, R.G: 5878/08, que distingue entre medios de prueba directos e indirectos o indiciarios.

(...)

La correcta utilización de estos medios de prueba exige, de acuerdo con una jurisprudencia consolidada: que los hechos base estén acreditados, no pudiendo tratarse de meras sospechas, y que se explicité el razonamiento a través del cual, partiendo de los indicios, se llega a la convicción sobre la existencia del hecho que se pretende probar.

La Inspección da por probado el hecho base que da lugar a la presunción de obtención de la ganancia patrimonial del art. 39.2 LIRPF: la presentación extemporánea del Modelo 720 y la falta de justificación documental del origen del patrimonio en cuestión. Pero este Tribunal difiere de esto último: los indicios existentes de obtención de rentas declaradas (ejercicio de una actividad económica que tributó en régimen de módulos durante varios ejercicios, beneficio por la venta del local de dicha actividad, carencia de otras fuentes de renta tras la jubilación y consiguiente disminución de su patrimonio) son verosímiles, y suficientes para acreditar la conexión con la titularidad de bienes en el extranjero.

En consecuencia, se considera cumplido el requisito del art. 39.2 LIRPF, 2º párrafo, en la medida en que existen suficientes indicios para entender acreditado que la titularidad de los bienes que la Sra. **Dx...** tenía en el extranjero en 2012 se correspondía con rentas declaradas. Por lo que no procede la imputación de ganancia patrimonial alguna ni la liquidación practicada.

Tribunal Económico-Administrativo Central. Comentario a la Resolución 5355/2018, de 9 de abril de 2019

Infracciones y sanciones tributarias. No inclusión en la declaración de rentas que no figuran en los datos fiscales facilitados por la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

El TEAC estima el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio, estableciendo que, en aquellos casos en los que se presente la declaración de IRPF atendiendo a una información errónea o incompleta suministrada por la AEAT en los datos fiscales, puede producirse infracción tributaria si existe culpabilidad del contribuyente, pues de tomarse este aspecto como exculpatorio, se desincentivaría el cumplimiento voluntario en lo que se refiere a las rentas no conocidas por la Administración.

Fundamentos de derecho

CUARTO.-

En el marco de atender a los derechos de los contribuyentes por dicho Impuesto a ser informados y asistidos por la Administración tributaria sobre el cumplimiento de sus obligaciones tributarias (art 34.1.a de la Ley 58/2003), y cumpliendo su obligación de prestarles la necesaria información y asistencia acerca de sus derechos y obligaciones (art. 85.1), en particular, a través de la asistencia en la realización de las declaraciones y autoliquidaciones atinentes al mismo (art. 85.2.e), en suma realizando unas actuaciones de asistencia tributaria (art. 77 del Reglamento general, R.D. 1065/2007), la Administración tributaria (la A.E.A.T.) facilita a los contribuyentes por el I.R.P.F. tanto los datos fiscales que de los mismos tiene, datos de sus rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales e imputaciones de renta, como borradores de sus declaraciones-autoliquidaciones por dicho impuesto que incorporan esos datos que la Administración tributaria tiene de ellos (arts. 98 de la Ley 35/2006 y 64 del Reglamento del Impuesto, R.D. 439/2007).

(...)

Pero, las normas que regulan esa actividad de asistencia a los contribuyentes por el I.R.P.F., tanto las generales –apartado 4 de ese art. 77 del Reglamento general– como las específicas –apartado 1 de ese art. 98 de la Ley 35/2006– recogen de manera diáfana e indubitada que la información (los datos) que la Administración tributaria facilita con esas actuaciones tienen unos «efectos meramente informativos» –art. 98.1– que «no vincularán a la Administración en el ejercicio de las actuaciones de comprobación o investigación que puedan desarrollarse con posterioridad» –art. 77.4 –; y ello por dos razones obvias (I) porque esa información y esos datos pueden ser no correctos, pues en muchos casos son datos facilitados por otros obligados tributarios a la A.E.A.T., y cuya exactitud o certeza, ésta no ha podido comprobar; y (II) porque puede haber rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales e imputaciones de renta efectivamente obtenidos y de los que a la Administración tributaria no le conste información o dato alguno.

Con lo que es claro que si un contribuyente recibe de la A.E.A.T. unos datos fiscales o un borrador de su declaración de un período, y se percató de que hay rentas obtenidas por él en ese período, pero que no están en la información que la Administración le ha facilitado, a la hora de declarar y autoliquidar el Impuesto, lo que ha de hacer es incluir también en su declaración-autoliquidación esas rentas que la Administración desconoce; porque, como antes recogimos, el I.R.P.F. grava todas las rentas que el contribuyente haya obtenido en el período de imposición, sean dichas rentas conocidas por la Hacienda Pública o no.

QUINTO.-

Recordando las obligaciones que todo contribuyente del I.R.P.F. tiene a la hora de tributar por dicho impuesto, un contribuyente que no incluya alguna de sus rentas a la hora de declararlo, autoliquidarlo y en función de cuál sea el resultado de la autoliquidación, podrá incurrir en el injusto típico del art. 191.1 de la Ley 58/2003 «dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo», o del art. 194 «solicitar indebidamente devoluciones», o del 193 «obtener indebidamente devoluciones» o del art. 191.5 «haber obtenido indebidamente una devolución, cuando como consecuencia de la regularización practicada procediera la imposición de una sanción por dejar de ingresar».

Y, como es bien sabido [sentencias del TC n.º 76 de 26/04/1990 y del TS de 08/05/1987, y otras muchas], para que un obligado cometa una infracción tributaria deben concurrir el «elemento objetivo», la conducta antijurídica constitutiva del tipo infractor de que se trate, y el «elemento subjetivo», es decir que sea un sujeto imputable y concurra culpabilidad en su conducta; conducta que puede concurrir en diversos grados, que arrancan desde la simple negligencia, pues «con cualquier grado de negligencia» dice el art. 183.1 de la Ley 58/2003, y que permiten modos de comisión que terminan en las gravemente dolosas; culpabilidad administrativa que, siempre que se supere el umbral cuantitativo de los 120.000 euros, termina donde empieza la responsabilidad penal; y culpabilidad cuya debida acreditación es carga de la Administración, pues la presunción es de inocencia (art. 24 C.E.).

SEXTO.-

Entrando en un caso como el que es objeto del presente recurso, el de un contribuyente que en la declaración-autoliquidación que presenta no incluye una renta que efectivamente ha tenido pero cuya existencia a la Administración tributaria no le consta, paradigmáticamente, el caso de un contribuyente que confirma un borrador en el que esa renta no está, aunque él efectivamente la ha obtenido.

Pues bien, porque a la Administración tributaria no le conste la existencia de esa renta, no por ello en la conducta del contribuyente en cuestión dejará de concurrir el «elemento objetivo» –ser antijurídica y típica–, pues en los términos repetidamente expuestos, el I.R.P.F. grava todas las rentas que el contribuyente haya obtenido en el período de imposición, sean dichas rentas conocidas por la Hacienda Pública o no; y si una renta que efectivamente se ha obtenido no se incluye en la pertinente declaración-autoliquidación, ello terminará produciendo ineluctablemente un resultado que encajará en alguno de los tipos infractores dichos.

Y en cuanto a la concurrencia del «elemento subjetivo» –existencia de culpabilidad– habrá que analizar el caso concreto, como siempre ocurre respecto de esta cuestión cuando se trata de discernir si concurrió culpabilidad en una conducta; pues podrá haber desde casos en que efectivamente no quepa apreciar culpabilidad alguna en el contribuyente, a otros en los que no sólo se aprecie en él una simple negligencia, sino una culpabilidad gravemente dolosa, con presencia de ocultación o de medios fraudulentos; y no hay más que pensar en el caso de un contribuyente que, con «ocultación» (art. 184.2 de la Ley 58/2003) omite incluir en su declaración las rentas que obtiene por alquileres de inmuebles por temporada a «no residentes», precisamente, porque sabe que, al no estar sujetas a retención, la Hacienda Pública no va a tener noticias de esas rentas; o de otro, que precisamente para que la Hacienda Pública no sepa que ha tenido una importante ganancia patrimonial en el extranjero emplea el «medio fraudulento» (art. 184.3.c) de hacer figurar a nombre de un tercero –testaferro– esa operación. Supuestos en que esa culpabilidad puede ser tan dolosamente manifiesta que, de superarse el umbral de los 120.000 euros de cuota (art. 305 del Código penal), podría estarse incluso ante la comisión de un delito.

Lo expuesto pone manifiesto además de manera diáfana que, cuando él es sabedor de que ha obtenido unas rentas que no figuran en los datos o en el borrador facilitados por la A.E.A.T., el que un contribuyente declare y autoliquide el Impuesto en base a esos datos o borrador, no puede ser nunca una causa exculpatoria *per se*; pues lejos de eso, el haber actuado así, puede ser un elemento adicional a la hora de apreciar la existencia de culpabilidad en la conducta de tal contribuyente, si es que la hay, y los dos casos que hemos expuesto en el párrafo anterior son una buena prueba de ello.

Por otra parte, este Tribunal hace ver que, si el declarar y autoliquidar el Impuesto en base a los datos o borrador facilitados por la A.E.A.T. pudiera considerarse una causa exculpatoria, ello supondría, lisa y llanamente, desincentivar el recto cumplimiento voluntario respecto de las rentas no conocidas por la Administración; pues los contribuyentes que estuviesen en esa situación, podrían verse inducidos a no declarar esas rentas –no conocidas por la Administración– y esperar a ver, sabiendo que en ningún caso iban a ser sancionados por ello.

Y no hay que ir a casos tan extremos, en los que la no coincidencia entre las rentas efectivamente obtenidas y las que conoce la Administración son fruto de una «ocultación» o del empleo de unos «medios fraudulentos»; pues, si en la declaración-autoliquidación que presenta omite rentas que efectivamente ha obtenido, y que no son conocidas por la Administración, el que un contribuyente haya declarado y autoliquidado el I.R.P.F. en base a los datos o el borrador facilitados por la A.E.A.T., ello no será nunca una causa exculpatoria *per se*, de las infracciones que haya podido cometer como consecuencia de esa omisión de rentas, si se aprecia culpabilidad en su conducta.

Tribunal Económico-Administrativo Central. Comentario a la Resolución 45/2018 de 20/03/2019

Recaudación tributaria. Acuerdo de liquidación de intereses de demora. Distinta naturaleza de los intereses de demora del período ejecutivo de la de los intereses de demora suspensivos. El artículo 72.5 del RGR, y el artículo 1 de la Orden EHA/4078/2005, no son de aplicación a los intereses de demora suspensivos, aunque la suspensión se hubiera solicitado y obtenido en período ejecutivo.

El Tribunal Económico Central, en su Resolución de 20 de marzo de 2019 resuelve en recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, que cuando los intereses que se liquidan respecto de una deuda son los correspondientes a la suspensión, aunque sus efectos se produzcan una vez iniciado el período ejecutivo, no le son de aplicación las disposiciones contenidas en el artículo 72.5 del RGR y la Orden EHA/4078/2005, sino el artículo 16 de la Ley 47/2003 y sus disposiciones de desarrollo, pudiendo practicarse liquidaciones de intereses de demora por este concepto cuando superen el límite mínimo legalmente establecido cifrado en 6,00 euros.

Fundamentos de derecho

(...)

SEGUNDO.- La cuestión sobre la que se centra el presente recurso consiste en determinar si el artículo 72.5 del Reglamento General de Recaudación (en adelante RGR) aprobado por el Real Decreto 939/2005 de 29 de julio, y el artículo 1 de la Orden EHA/4078/2005, de 27 de diciembre, son o no de aplicación a los intereses de demora suspensivos cuando la suspensión se hubiera solicitado y obtenido en período ejecutivo.

(..)

TERCERO.-

(...) Hay que determinar ante qué tipo de intereses nos encontramos puesto que el Departamento de Recaudación considera que estos artículos no son aplicables a los intereses de demora generados por la suspensión al contar, estos últimos, con una naturaleza distinta de los intereses de demora del período ejecutivo, puesto que los intereses de demora correspondientes a la suspensión se regulan en el artículo 26.2.c) LGT mientras que los intereses del período ejecutivo se regulan en el artículo 26.2.d).

Señala el artículo 26 de la LGT en su apartado 2 lo siguiente:

2. El interés de demora se exigirá, entre otros, en los siguientes supuestos:

- a)** *Cuando finalice el plazo establecido para el pago en período voluntario de una deuda resultante de una liquidación practicada por la Administración o del importe de una sanción, sin que el ingreso se hubiera efectuado.*
- b)** *Cuando finalice el plazo establecido para la presentación de una autoliquidación o declaración sin que hubiera sido presentada o hubiera sido presentada incorrectamente, salvo lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 27 de esta ley relativo a la presentación de declaraciones extemporáneas sin requerimiento previo.*

- c) *Cuando se suspenda la ejecución del acto, salvo en el supuesto de recursos y reclamaciones contra sanciones durante 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.*
- d) *Cuando se inicie el período ejecutivo, salvo lo dispuesto en el apartado 5 del artículo 28 de esta ley respecto a los intereses de demora cuando sea exigible el recargo ejecutivo o el recargo de apremio reducido.*
- e) *Cuando se reciba una petición de cobro de deudas de titularidad de otros Estados o de entidades internacionales o supranacionales conforme a la normativa sobre asistencia mutua, salvo que dicha normativa establezca otra cosa.*
- f) *Cuando el obligado tributario haya obtenido una devolución improcedente.*

De la normativa expuesta se pueden extraer las siguientes conclusiones:

- La exigencia de los intereses de demora es automática, es decir no es necesaria la concurrencia de un retraso culpable en el obligado tributario, puesto que su naturaleza es indemnizatoria y no sancionadora.
- El interés de demora se configura como una prestación accesorio que se exigirá a los obligados tributarios como consecuencia, entre otras causas, de las reguladas en el apartado 2 del artículo 26 de la LGT.
- Entre las causas enumeradas en este apartado se encuentran las siguientes:
 - Cuando se suspenda la ejecución del acto, salvo en el supuesto de recursos y reclamaciones contra sanciones durante 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.
 - Cuando se inicie el período ejecutivo, salvo lo dispuesto en el apartado 5 del artículo 28 de esta ley respecto a los intereses de demora cuando sea exigible el recargo ejecutivo o el recargo de apremio reducido.

Ahora bien, establecida esta distinción que participa de la misma naturaleza indemnizatoria, bien es cierto que el artículo 72.5 del RGR y en su desarrollo el artículo 1 de la Orden EHA/4078/2005 se están refiriendo a los intereses devengados durante el período ejecutivo mientras que, en el caso que nos ocupa, estamos ante un liquidación de intereses de demora practicada por la suspensión instada por el obligado tributario con ocasión de la interposición de recurso de reposición y posterior reclamación económico-administrativa.

CUARTO: La regulación correspondiente a los intereses de demora suspensivos se encuentra en la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria (...)

De acuerdo con lo expuesto se ha de concluir que cuando los intereses que se liquidan respecto de una deuda son los correspondientes a la suspensión, aunque sus efectos se produzcan una vez iniciado el período ejecutivo, no le son de aplicación las disposiciones contenidas en el artículo 72.5 del RGR y la Orden EHA/4078/2005, sino el artículo 16 de la Ley 47/2003 y las disposiciones de desarrollo citadas, pudiendo practicarse liquidaciones de intereses de demora por este concepto cuando superen el límite mínimo legalmente establecido cifrado en 6,00 euros.

Revista Técnica Tributaria

COMENTARIO DE JURISPRUDENCIA DEL TJUE

COLABORADORES

José Manuel Calderón Carrero
Universidad de A Coruña

Francisco Alfredo García Prats
Universidad de Valencia

José Manuel Almudí Cid
Universidad Complutense de Madrid

Aurora Ribes Ribes
Universidad de Alicante



Comentario de Jurisprudencia del TJUE

Comentario a la Sentencia del TJUE (Sala Novena) de 10 de enero de 2019

José Manuel Almudí Cid

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario

Universidad Complutense de Madrid

Miembro de AEDAF

Asunto: C-410/17.

Partes: A Oy.

Síntesis: «Procedimiento prejudicial — Impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Artículo 2, apartado 1, letras a) y c) — Artículo 14, apartado 1 — Artículo 24, apartado 1 — Operaciones a título oneroso — Operaciones en caso de contraprestación constituida en parte por servicios o bienes — Contrato de demolición — Contrato de compra para desmontaje»

Asunto: C-410/17.

1. Antecedentes y cuestiones planteadas

«A» es una sociedad especializada en servicios medioambientales en el sector de la industria y de la construcción. Opera en distintos sectores industriales, en el sector inmobiliario y en la construcción y presta servicios medioambientales en Finlandia y Suecia. Sus ámbitos de actividad incluyen los servicios industriales e inmobiliarios, los servicios de demolición y los servicios de reciclado y tratamiento de residuos.

En sus actividades, «A» realiza, en virtud de un contrato de demolición, labores de demolición para sus clientes. Las condiciones de ese contrato están basadas en las condiciones generales de contratación establecidas por todas las empresas del sector de la construcción para los servicios de construcción. En virtud de este tipo de contrato, la citada sociedad se compromete a demoler los edificios de una vieja fábrica de su cliente y a asumir las funciones de empresario principal y de empresario responsable de

la obra y de dirección de la misma. De conformidad con las condiciones generales de contratación para los servicios de construcción, las obligaciones de «A» también incluyen la retirada y tratamiento de los materiales que hayan de ser retirados y de los residuos.

Habida cuenta de la naturaleza de los bienes adquiridos, el desmontaje, la retirada y su adecuado tratamiento, así como la retirada de los residuos resultantes, ocasionan a «A» gastos que trata de evaluar por adelantado y de tener en cuenta en el precio que ofrece, como factor reductor del precio de adquisición. Sin embargo, las partes del contrato no negocian esos gastos ni determinan su importe en el contrato.

«A» solicitó una resolución previa de la Administración tributaria en relación con el cálculo del importe del IVA adeudado, en el contrato de demolición, por la realización de las labores de demolición y, en el contrato de compra para desmontaje, por la adquisición de chatarra y residuos metálicos. Mediante resolución previa de 11 de junio de 2015, relativa al período comprendido entre el 11 de junio de 2015 y el 31 de diciembre de 2016, la Administración tributaria declaró, por una parte, que en los contratos de demolición, se ha de considerar que «A» vende a su cliente un servicio de demolición y le compra chatarra. La Administración concluyó de ello que «A» debe abonar el IVA por el servicio que presta a su cliente y, en el marco del mecanismo de autoliquidación, por la chatarra que le compra.

Tras plantearse diversos recursos, el *Korkein hallinto-oikeus* (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:

«1) ¿Debe interpretarse el artículo 2, apartado 1, letra c), en relación con el artículo 24, apartado 1, de la Directiva [2006/112], en el sentido de que los servicios de demolición prestados por una empresa cuyas actividades económicas incluyan los servicios de demolición solo comprende una operación cuando, con arreglo a las disposiciones del contrato celebrado entre ella y su comitente, aquella esté obligada a retirar los residuos de la demolición y (en la medida en que incluyan chatarra) pueda revenderla a empresas dedicadas a la compra de chatarra?

¿O debe interpretarse tal contrato de servicios de demolición, teniendo en cuenta el artículo 2, apartado 1, letra a), en relación con el artículo 14, apartado 1, de la Directiva [2006/112], en el sentido de que comprende dos operaciones: por un lado, la prestación de servicios por la empresa contratista en favor del comitente y, por otro, la compra de la chatarra por la empresa contratista al comitente, para su posterior reventa?

¿Es relevante a este respecto que, al fijar el precio de los servicios de demolición, la empresa contratista que ejecuta las obras de demolición tenga en cuenta, como factor reductor del precio, la posibilidad que tiene de obtener ingresos con la valorización de los residuos resultantes de la demolición?

¿Es relevante a este respecto que la cantidad y el valor de los residuos valorizados no sean objeto de acuerdo en el contrato de servicios de demolición ni se haya acordado tampoco que sean comunicados posteriormente al comitente y que la cantidad y el valor de los residuos solo se puedan conocer cuando la empresa contratista los revenda?

2) En un caso en que una empresa cuyas actividades económicas incluyan los servicios de demolición acuerde en un contrato celebrado con el propietario del inmueble que se ha de demoler que la empresa contratista compre dicho inmueble y se comprometa, con la aplicación de una pena convencional, a demoler el inmueble en un plazo establecido en el contrato y a retirar los residuos resultantes de la demolición, ¿debe interpretarse el artículo 2, apartado 1, letra a), en relación con el artículo 14, apartado 1, de la Directiva [2006/112] en el sentido de que el contrato comprende una única operación consistente en la venta de bienes por parte del propietario del inmueble que se pretende demoler a la empresa contratista?

¿O debe interpretarse tal contrato, teniendo en cuenta el artículo 2, apartado 1, letra c), en relación con el artículo 24, apartado 1, de la Directiva [2006/112], en el sentido de que comprende dos operaciones: por un lado, la venta de bienes por el propietario del inmueble que se pretende demoler a la empresa

contratista y, por otro, la prestación de servicios de demolición por la empresa contratista al vendedor de los bienes?

¿Es relevante a este respecto que, al fijar el precio en su oferta de compra de los bienes, la empresa contratista tenga en cuenta, como factor reductor del precio, los gastos que le ocasionará el desmontaje y retirada de los bienes?

¿Es relevante que el vendedor de los bienes sea consciente de que los gastos que le ocasione a la empresa contratista el desmontaje y retirada de los bienes se tienen en cuenta como factor reductor del precio de dichos bienes, habida cuenta de que entre las partes no se pacta acuerdo alguno acerca de dichos gastos y en ningún momento el vendedor de los bienes ha de tener conocimiento del importe estimado o la cuantía real de dichos gastos?»

2. Fundamentos de Derecho y comentario

De la cuestión prejudicial planteada resulta que, en virtud del contrato de demolición, quien efectúa la prestación —una sociedad de labores de demolición— se compromete a realizar labores de demolición, que también incluyen la retirada y el tratamiento adecuados de los materiales que se han de retirar y de los residuos a cambio del pago de un precio por el cliente. De dicha cuestión prejudicial también se deduce que quien efectúa la prestación trata de evaluar por adelantado la cuantía de materiales y residuos que han de retirarse, así como su posterior precio de reventa, para tenerlo en cuenta al determinar el precio de las labores de demolición. En virtud del citado contrato, dado que los residuos de demolición contienen chatarra, quien efectúa la prestación puede revender esa chatarra a empresas que compran chatarra reciclable.

De este modo, quien efectúa la prestación —una sociedad de labores de demolición—, además de percibir una retribución dineraria de su cliente por realizar las labores de demolición, adquiere, en virtud del contrato de demolición, su chatarra recuperable, que puede revender después. Por tanto, en esta situación existe una entrega de bienes en el sentido del artículo 14, apartado 1, de la Directiva 2006/112.

De ello se deduce que la entrega de la chatarra recuperable se hace a cambio de una contraprestación si el comprador —una sociedad de labores de demolición— atribuye un valor a esa entrega, que tendrá en cuenta a la hora de determinar el precio propuesto por la realización de las labores de demolición, lo que incumbe comprobar al tribunal remitente. No se opone a esta conclusión el hecho de que la cantidad y el valor de la chatarra que pueden contener los residuos de demolición no hayan sido acordados en el contrato de demolición.

En el caso de que el sujeto para el que se realiza la demolición tenga la condición de empresario o profesional, la base imponible de la prestación de servicios objeto de un contrato de demolición como el controvertido en el litigio principal estará constituida por el precio efectivamente pagado por el cliente y por el valor atribuido por quien efectúa la prestación a la chatarra recuperable, en los términos reflejados en el importe de la reducción del precio facturado de la prestación. No obstante, puede resultar que, a veces, ese valor no refleje la realidad económica y comercial que, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, constituye sin embargo un criterio fundamental para la aplicación del sistema común del IVA. En ese caso, corresponde al órgano jurisdiccional nacional asegurarse de que no existe abuso teniendo en cuenta todas las circunstancias pertinentes.

Ese valor ha de considerarse igual al importe que el comprador —una sociedad de labores de demolición— tenga en cuenta como factor reductor del precio de adquisición del bien que se ha de desmontar.

En el supuesto analizado por el Tribunal, en un mismo contrato se intercambian operaciones recíprocas entre el comprador —una sociedad de labores de demolición— y el destinatario —quien entrega el bien que se ha de desmontar—, de manera que existe una relación directa entre la entrega del bien que se ha de desmontar y la realización de labores de desmontaje y retirada.

Portanto, en ese caso, la base imponible de la entrega del bien que se ha de desmontar estará constituida por el precio efectivamente abonado por la adquisición de dicho bien y por el importe correspondiente al factor en que se basa el comprador para reducir el precio de adquisición propuesto.

3. Fallo

El artículo 2, apartado 1, letras a) y c), 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 relación con los artículos 14, apartado 1, y 24, apartado 1, de dicha Directiva, debe interpretarse en el sentido de que, cuando, en virtud de un contrato de demolición, quien efectúa la prestación —una sociedad de labores de demolición— está obligado a realizar labores de demolición y puede, dado que los residuos de demolición contienen chatarra, revender esa chatarra, dicho contrato incluye una prestación de servicios a título oneroso, concretamente la realización de las labores de demolición y, además, una entrega de bienes a título oneroso, concretamente la entrega de dicha chatarra, si el comprador —la mencionada sociedad— atribuye un valor a esa entrega que tendrá en cuenta a la hora de determinar el precio propuesto por la realización de las labores de demolición, si bien dicha entrega solo estará sujeta al impuesto sobre el valor añadido si la realiza un sujeto pasivo que actúe como tal.

El artículo 2, apartado 1, letras a) y c), de la Directiva 2006/112, en relación con los artículos 14, apartado 1, y 24, apartado 1, de dicha Directiva, debe interpretarse en el sentido de que, cuando, en virtud de un contrato de compra para desmontaje, el comprador —una sociedad de labores de demolición— adquiere un bien que se ha de desmontar y se compromete, so pena contractual, a destruir o desmontar y a retirar dicho bien, así como a retirar los residuos en un plazo determinado en el contrato, dicho contrato incluye una entrega de bienes a título oneroso, concretamente la entrega del bien que se ha de desmontar, con lo que dicha entrega únicamente estará sometida al impuesto sobre el valor añadido si la realiza un sujeto pasivo que actúe como tal —extremo que corresponde verificar al tribunal remitente—. Dado que el comprador está obligado a destruir o desmontar y a retirar dicho bien, así como a retirar los residuos resultantes, con lo que satisface específicamente las necesidades del vendedor —extremo que corresponde verificar al tribunal remitente—, dicho contrato incluye, además, una prestación de servicios a título oneroso, concretamente la realización de labores de demolición o desmontaje y de retirada, si dicho comprador atribuye un valor a esa prestación que tendrá en cuenta en el precio que proponga, como factor reductor del precio de adquisición del bien que se ha de desmontar, lo que incumbe comprobar al tribunal remitente.

Comentario a la Sentencia del TJUE (Sala Sexta) de 17 de enero de 2019

José Manuel Almudí Cid

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Complutense de Madrid
Miembro de AEDAF

Asunto: C-74/18.

Partes: *A Ltd vs. Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö.*

Síntesis: «Procedimiento — prejudicial — Directiva 2009/138/CE — Acceso a la actividad de seguro y de reaseguro y su ejercicio — Artículo 13, punto 13 — Concepto de «Estado miembro en el que se localice el riesgo» — Sociedad establecida en un Estado miembro que presta servicios de seguro relativos a riesgos contractuales vinculados a las transformaciones de sociedades en otro Estado miembro — Artículo 157 — Estado miembro de recaudación del impuesto sobre las primas de seguro»

1. Antecedentes y cuestiones planteadas

«A Ltd» es una compañía de seguros domiciliada en el Reino Unido que no dispone de establecimiento permanente en Finlandia y opera en este país al amparo de una licencia de acceso al mercado asegurador de dicho Estado.

Entre otros productos, «A Ltd» propone a su clientela productos de seguros vinculados a las adquisiciones de empresas. Los principales productos que ofrece en ese contexto son los seguros denominados de «garantía e indemnización» cuyo tomador es el vendedor o el adquirente, y un seguro de responsabilidad civil que cubre la responsabilidad derivada de la situación fiscal de la empresa cedida. Dichos seguros tienen por finalidad cubrir la responsabilidad del tomador del seguro o indemnizarle un perjuicio económico.

La finalidad de los seguros de «garantía e indemnización» suscritos por el vendedor o por el adquirente es que la compañía de seguros cubra, conforme a las condiciones del contrato, el perjuicio sufrido por el adquirente debido al incumplimiento de las declaraciones formuladas por el vendedor en el contrato de compraventa. El seguro de responsabilidad fiscal funciona con arreglo a un principio similar, pero tiene por objeto cubrir la obligación asumida por el vendedor en la escritura de compraventa conforme a la cual la sociedad objeto de la venta no estará sujeta a imposición adicional por el período en el que era propiedad del vendedor.

«A Ltd» formuló una consulta al Comité Tributario Central de Finlandia con objeto de obtener una contestación vinculante acerca de la aplicación del impuesto sobre las primas de seguro, cuando el tomador del seguro es una persona jurídica extranjera y la sociedad transmitida es una sociedad por acciones finlandesa.

«A Ltd» indicó, en la consulta tributaria formulada, que el seguro de «garantía e indemnización» suscrito por el vendedor cubre, entre otros, hasta un importe máximo acordado, los gastos de procedimiento y los perjuicios derivados del incumplimiento de las declaraciones formuladas por el vendedor en el contrato de compraventa. En tales situaciones, el vendedor responde frente al adquirente y está

obligado a indemnizarlo, de modo que el seguro interviene posteriormente para abonar al vendedor los gastos y la indemnización pagada al adquirente por la responsabilidad en que aquel haya incurrido.

En lo que respecta al seguro «garantía e indemnización» cuyo tomador es el adquirente, «A Ltd» manifestó durante el procedimiento que la finalidad de dicho seguro es indemnizar directamente a este por el perjuicio material causado por el incumplimiento de las garantías formuladas por el vendedor. Cubre asimismo los gastos realizados por el adquirente con ocasión de una demanda indemnizatoria presentada por un tercero que implique al mismo tiempo un incumplimiento de las declaraciones formuladas por el vendedor.

En lo que respecta al seguro de responsabilidad fiscal, «A Ltd» manifestó que tiene por objeto proteger al vendedor o al adquirente contra la responsabilidad contraída por la sociedad transmitida antes de la operación de transmisión. Por lo demás, el seguro de responsabilidad fiscal funciona de la misma manera que los dos tipos del seguro de «garantía e indemnización».

Los seguros que presentan un vínculo de conexión con Finlandia, ofrecidos por «A Ltd», presentan tres opciones al tomador del seguro y a la sociedad transmitida. En la mayoría de los casos, el tomador del seguro, que puede ser el vendedor o el adquirente, es una sociedad por acciones finlandesa y la sociedad transmitida es también una persona jurídica finlandesa. No obstante, también es posible que el tomador del seguro sea una sociedad anónima finlandesa y la sociedad transmitida una persona jurídica extranjera, o que el tomador del seguro sea una persona jurídica extranjera y la sociedad transmitida una sociedad anónima finlandesa.

Mediante resolución de 4 de noviembre de 2016, el Comité Tributario Central, en su contestación a la consulta tributaria correspondiente al período comprendido entre el 4 de noviembre de 2016 y el 31 de diciembre de 2017, se pronunció en el sentido de que, si «A Ltd» ofrece seguros a una sociedad anónima finlandesa y la sociedad transmitida es una persona jurídica extranjera, las primas de seguro no estarán sujetas en Finlandia al impuesto sobre las primas de seguro.

Además, dicha autoridad consideró que, si «A Ltd» ofrece seguros a una persona jurídica extranjera y la sociedad transmitida es una sociedad anónima finlandesa, las primas de seguro estarán sujetas en Finlandia al impuesto sobre las primas de seguro.

En estas circunstancias, el *Korkein hallinto-oikeus* (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:

«1) En la interpretación del artículo 157, apartado 1, párrafo primero, de la Directiva 2009/138, en relación con el artículo 13, puntos 13 y 14, de esa Directiva, ¿debe considerarse facultado para recaudar el impuesto sobre las primas de seguro el Estado miembro de establecimiento de la sociedad (persona jurídica) tomadora del seguro o el Estado miembro en el que está establecida la sociedad objeto de la compraventa de empresas, cuando una compañía de seguros con domicilio social en el Reino Unido y que no dispone de establecimiento en Finlandia ofrece un seguro para cubrir los riesgos relacionados con una compraventa de empresas:

- a una sociedad no establecida en Finlandia y que actúa como comprador en la compraventa de empresas cuyo objeto es una sociedad establecida en Finlandia,
- a una sociedad establecida en Finlandia y que actúa como comprador en la compraventa de empresas cuyo objeto es una sociedad no establecida en Finlandia,
- a una sociedad no establecida en Finlandia y que actúa como vendedor en la compraventa de empresas cuyo objeto es una sociedad establecida en Finlandia,
- a una sociedad establecida en Finlandia y que actúa como vendedor en la compraventa de empresas cuyo objeto es una sociedad no establecida en Finlandia?

2) ¿Es relevante a efectos del presente litigio que el seguro cubra solo la responsabilidad fiscal por deudas tributarias nacidas antes de celebrarse la compraventa de empresas y contraídas por la sociedad transmitida?

3) ¿Es relevante a efectos del presente litigio si la compraventa de empresas tiene por objeto las acciones o un sector de actividad de la sociedad transmitida?

4) En una situación en que son objeto de la compraventa de empresas las acciones de la sociedad transmitida, ¿es relevante que las declaraciones formuladas por el vendedor al comprador solo se refieran a que el vendedor es propietario de las acciones transmitidas y que no existen derechos de tercero de ningún tipo sobre ellas?»

2. Fundamentos de Derecho y comentario

El Tribunal Supremo finlandés pregunta, esencialmente, si, cuando una compañía de seguros domiciliada en el territorio de un Estado miembro ofrece un seguro que cubre los riesgos contractuales vinculados al valor de las acciones y al precio de compra pagado por el comprador al adquirir una empresa, el artículo 157, apartado 1, párrafo primero, de la Directiva 2009/138, en relación con el artículo 13, punto 13, de dicha Directiva, debe interpretarse en el sentido de que un contrato de seguro celebrado en ese marco únicamente estará sujeto a los impuestos indirectos y a las exacciones parafiscales que graven las primas de seguro en el Estado miembro en el que el tomador del seguro esté establecido o en el Estado miembro en el que esté establecida la sociedad transmitida.

A estos efectos, el artículo 157, apartado 1, párrafo primero, de la Directiva 2009/138, dispone que los contratos de seguro estarán sujetos exclusivamente a los impuestos indirectos y a las exacciones parafiscales que graven las primas de seguro en el Estado miembro en el que se localice el riesgo. A su vez, artículo 13, punto 13, letra d), inciso ii), de la Directiva 2009/138, dispone que, a los efectos de la referida Directiva, se entenderá por «Estado miembro en el que se localice el riesgo», si el tomador es una persona jurídica, el Estado miembro en el que esté situado el establecimiento del tomador al que se refiera el contrato.

A este respecto, el Tribunal de Justicia ha precisado, por una parte, que se desprende del artículo 2, letra d), guiones primero a cuarto, de la Directiva 88/357 que el legislador de la Unión pretendió proponer, para todos los tipos de riesgos asegurados, una solución que permita determinar el Estado miembro en el que se localiza el riesgo basándose en criterios concretos y físicos más que en criterios jurídicos. El objetivo perseguido era que a cada riesgo correspondiera un elemento concreto que permita localizarlo en un Estado miembro determinado. Por otra parte, el Tribunal de Justicia ha declarado que el artículo 2, letra d), último guion, de dicha Directiva tiene por objeto, en particular, establecer una regla supletoria para la determinación del lugar en el que se localice un riesgo de explotación, cuando dicho riesgo no esté vinculado específicamente a un inmueble, un vehículo o un viaje. A tal efecto, la atención se centra en el lugar en el que se ejerza la actividad cuyo riesgo esté cubierto por el contrato.

De la referida jurisprudencia resulta que, para determinar el Estado miembro en el que se localice el riesgo, en el sentido del artículo 157, apartado 1, de la Directiva 2009/138, procede identificar, en particular, la actividad precisa cuyos riesgos cubren los diferentes contratos de seguro de que se trata en el litigio principal.

Según se desprende de lo señalado por el Tribunal remitente, los tres tipos de contratos de seguro de que se trata en el litigio principal se refieren a seguros de riesgo contractual vinculados al valor de las acciones y al precio de compra justo pagado por el adquirente. El seguro únicamente cubre la reducción del valor de las acciones causada por hechos que hayan sido objeto de declaraciones específicas del vendedor al celebrar el contrato de compraventa. Ni los contratos de seguro de «garantía e indemnización» ni el seguro de «responsabilidad fiscal» tienen por objeto cubrir riesgos de daños o pérdidas económicas vinculados a la gestión de la sociedad transmitida o a su buen funcionamiento.

A este respecto, determinar, de manera automática, que el lugar en el que se ejerce la actividad cuyo riesgo cubre el contrato de seguro en función del lugar en el que está establecida la sociedad transmitida, contravendría el tenor del artículo 13, punto 13, letra d), inciso ii), de la Directiva 2009/138, ya que dicha disposición prescribe claramente que únicamente es pertinente, a efectos de determinar el Estado miembro en el que se localice el riesgo, el establecimiento del «tomador». Por consiguiente, procede considerar, por una parte, que el lugar en el que se ejerce la actividad cuyo riesgo está cubierto por los contratos de seguro controvertidos en el litigio principal es el lugar de establecimiento del tomador del seguro que actúa, en función del alcance del contrato de seguro en cuestión, como vendedor o como comprador, y no el de la sociedad transmitida.

3. Fallo

El artículo 157, apartado 1, párrafo primero, de la Directiva 2009/138/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 25 de noviembre de 2009, sobre el seguro de vida, el acceso a la actividad de seguro y de reaseguro y su ejercicio (Solvencia II), en su versión modificada por la Directiva 2013/58/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 11 de diciembre de 2013, en relación con el artículo 13, punto 13, de la referida Directiva 2009/138, debe interpretarse en el sentido de que, cuando una compañía de seguros establecida en el territorio de un Estado miembro ofrece un seguro que cubre riesgos contractuales vinculados al valor de las acciones y al precio de compra justo pagado por el comprador al adquirir una empresa, un contrato de seguro celebrado en ese marco estará exclusivamente sujeto a los impuestos indirectos y a las exacciones parafiscales que graven las primas de seguro en el Estado miembro en el que esté establecido el tomador del seguro.

Comentario a la Sentencia del TJUE (Sala Novena) de 14 de febrero de 2019

José Manuel Almudí Cid

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Complutense de Madrid
Miembro de AEDAF

Asunto: C-562/17.

Partes: Nestrade vs. AEAT.

Síntesis: «Procedimiento prejudicial — Decimotercera Directiva 86/560/CEE — Modalidades de devolución del impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Principios de equivalencia y de efectividad — Empresa no establecida en la Unión Europea — Resolución previa y firme denegatoria de la devolución del IVA — Número erróneo de identificación a efectos del IVA»

1. Antecedentes y cuestiones planteadas

Nestrade, con sede social y domicilio fiscal en Suiza, realiza en España operaciones sujetas al IVA. El 21 de septiembre de 2010, Nestrade solicitó a la AEAT, por el procedimiento de devolución de cuotas de IVA soportadas en el ámbito de aplicación del IVA español por un empresario no establecido en el territorio de la Unión Europea, la devolución de las cuotas soportadas en los trimestres tercero y cuarto de 2009 con ocasión de la entrega de bienes por su proveedor Hero España, S.A. Nestrade solicitó igualmente la devolución de todas las demás cuotas de IVA soportadas en los ejercicios 2008 a 2010 con ocasión de la entrega de bienes por parte de Hero.

Respecto a todos los ejercicios mencionados, la AEAT requirió a Nestrade la aportación de las facturas correspondientes a las entregas de bienes por parte de Hero, ya que en las facturas inicialmente presentadas figuraba el número holandés de identificación a efectos del IVA de Nestrade, cuando lo correcto habría sido consignar el número suizo de identificación a efectos del IVA. Así, el 23 de noviembre de 2010, la AEAT requirió a Nestrade para que, en el plazo de diez días hábiles contados a partir de la notificación del requerimiento, efectuada el 13 de diciembre de 2010, aportara las facturas correctas correspondientes a los trimestres tercero y cuarto de 2009. Nestrade no respondió a dicho requerimiento en el plazo señalado.

El 10 de enero de 2011, Hero expidió las facturas rectificativas correspondientes a los trimestres tercero y cuarto del ejercicio 2009. El 5 de abril de 2011, la AEAT dictó un acuerdo denegando la devolución de 114 662,59 euros, cantidad reclamada por los trimestres tercero y cuarto del ejercicio 2009, al no poder determinar el fundamento de la solicitud. Esta resolución, que no fue impugnada por Nestrade, devino firme el 14 de mayo de 2011.

El 5 de agosto de 2011, Nestrade solicitó de nuevo a la AEAT la devolución de las cuotas de IVA soportadas en los ejercicios 2008 a 2010 y, además, solicitó igualmente la devolución de las cuotas de IVA soportadas durante el período comprendido entre el mes de enero y el mes de marzo de 2011. En esta ocasión, Nestrade presentó las facturas rectificativas y anuló las facturas inicialmente expedidas por Hero para cada uno de esos años, también las relativas a los trimestres tercero y cuarto del ejercicio 2009.

En su resolución de 12 de diciembre de 2011, la AEAT decidió, en primer lugar, acceder a la devolución de las cuotas de IVA soportadas correspondientes a los ejercicios 2008 y 2010, así como a los trimestres primero y segundo del ejercicio 2009, por un importe total de 542 094,25 euros. La AEAT consideró que Nestrade había contestado a sus requerimientos y había aportado las facturas rectificativas reclamadas, y accedió a la devolución tras comprobar el cumplimiento de los requisitos exigidos para ello. En segundo lugar, la AEAT decidió denegar la devolución de las cuotas de IVA correspondientes a dos facturas emitidas por Hero relativas a los trimestres tercero y cuarto del ejercicio 2009. La denegación se basó en el hecho de que esta última devolución ya había sido denegada mediante la resolución de 5 de abril de 2011, la cual había devenido firme el 14 de mayo de 2011.

Tras plantearse diversos recursos en vía económico-administrativa y judicial frente a la negativa de la Administración a devolver el IVA soportado, la Audiencia Nacional decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Puede matizarse la jurisprudencia Petroma (asunto C-271/12) en el sentido de admitir la devolución de cuotas de IVA solicitada por una empresa no establecida en la Unión, a pesar de haber recaído ya una resolución de la autoridad fiscal nacional denegatoria de dicha devolución por no haber respondido la empresa a un requerimiento de información sobre el NIF, teniendo en cuenta que la Administración disponía en ese momento de dicha información, suministrada por la recurrente al atender otros requerimientos?

Para el caso de que se respondiera afirmativamente a dicha cuestión:

2) ¿Puede entenderse que la aplicación retroactiva de la jurisprudencia Senatex (asunto C-518/14) exige anular un acto administrativo denegatorio de la devolución de las cuotas de IVA referidas, teniendo en cuenta que dicho acto se limitó a confirmar una previa resolución administrativa firme denegatoria de la devolución de cuotas, que fue adoptada por la AEAT siguiendo un procedimiento distinto al previsto en la Ley para ese supuesto y que, además, recortaba los derechos del solicitante de la devolución causándole indefensión?»

2. Fundamentos de Derecho y comentario

El presente litigio versa sobre la solicitud de devolución de cuotas de IVA presentada por una empresa establecida en un país tercero, concretamente en Suiza. Como es sabido, las modalidades de devolución del IVA a los sujetos pasivos no establecidos en el territorio de la Unión se rigen por la Decimotercera Directiva, como se desprende del artículo 2, apartado 1, de esta. El Tribunal de Justicia ha precisado, a este respecto, que las disposiciones de la Decimotercera Directiva y, en concreto, su artículo 2, apartado 1, han de ser consideradas ley especial respecto a los artículos 170 y 171 de la Directiva 2006/112.

La principal cuestión controvertida en este asunto es la facultad de los Estados miembros de limitar en el tiempo la posibilidad de rectificar facturas erróneas a efectos del ejercicio del derecho a la devolución del IVA. Como pone de manifiesto la Audiencia Nacional, de acuerdo con el Derecho español, tal rectificación no puede producir efectos una vez que la resolución de la Administración mediante la que se deniega la devolución haya adquirido firmeza.

El Tribunal de Justicia ha declarado que las disposiciones de la Directiva 77/388 deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una normativa nacional en virtud de la cual puede denegarse el derecho a la deducción del IVA a los sujetos pasivos que disponen de facturas incompletas, aun cuando estas se completen mediante la presentación de información destinada a probar la realidad, la naturaleza y el importe de las operaciones facturadas después de haber sido adoptada tal resolución denegatoria. No obstante, es preciso señalar que la Directiva 77/388 tampoco prohibía a los Estados miembros aceptar la rectificación de una factura incompleta después de que la Administración tributaria hubiese adoptado una resolución denegatoria del derecho a deducción o del derecho a la devolución del IVA. Esta apreciación es aplicable también respecto de la Decimotercera Directiva. En efecto, del

artículo 3, apartado 1, de esta se desprende que los Estados miembros determinan las modalidades de la solicitud de devolución del IVA, incluidos los plazos, e imponen las obligaciones necesarias para apreciar si la solicitud es procedente.

Por consiguiente, dado que no se rige por la Decimotercera Directiva, el establecimiento de medidas que fijan un plazo cuya expiración tiene por efecto sancionar al contribuyente insuficientemente diligente, que no ha rectificado las facturas erróneas o incompletas a los efectos de ejercer el derecho a la devolución del IVA, debe regirse por el Derecho nacional, siempre que, por una parte, ese procedimiento se aplique de igual forma a los derechos análogos en materia fiscal basados en el Derecho interno y a los basados en el Derecho de la Unión (principio de equivalencia) y que, por otra parte, no haga en la práctica imposible o excesivamente difícil el ejercicio de ese derecho (principio de efectividad).

El Tribunal de Justicia ya ha declarado que la posibilidad de presentar una solicitud de devolución del excedente del IVA sin ninguna limitación temporal sería contraria al principio de seguridad jurídica, que exige que la situación fiscal del sujeto pasivo, en lo que se refiere a sus derechos y obligaciones frente a la Administración tributaria, no pueda cuestionarse indefinidamente. El Tribunal de Justicia ha reconocido que es compatible con el Derecho de la Unión establecer plazos razonables de recurso de carácter preclusivo en interés de la seguridad jurídica, que protege tanto al contribuyente como a la Administración afectados. En efecto, tales plazos no hacen imposible en la práctica o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico de la Unión, aun cuando, por definición, el transcurso de estos plazos dé lugar a la desestimación, total o parcial, de la acción ejercitada.

En este escenario, el Tribunal de Justicia considera que no puede deducirse de la información remitida por la Audiencia Nacional y las partes que Nestrade informase a la AEAT de que carecía de las facturas correctas en la fecha en que esa Administración se las requirió. Además, del mismo auto resulta que Nestrade no presentó tales facturas a la AEAT durante los casi tres meses que transcurrieron entre la fecha en que las obtuvo y la fecha en que se adoptó la resolución denegatoria de la devolución del IVA. Nestrade tampoco impugnó dicha resolución antes de que adquiriese firmeza, a pesar de que, según el órgano jurisdiccional remitente, hubiera podido interponer recurso contra tal resolución en plazos razonables.

3. Fallo

Las disposiciones de la Directiva 86/560/CEE del Consejo, de 17 de noviembre de 1986, Decimotercera Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Modalidades de devolución del impuesto sobre el valor añadido a los sujetos pasivos no establecidos en el territorio de la Comunidad, deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a que un Estado miembro limite en el tiempo la posibilidad de rectificar facturas erróneas, por ejemplo, mediante la rectificación del número de identificación a efectos del impuesto sobre el valor añadido (IVA) inicialmente consignado en la factura, para ejercer el derecho a la devolución del IVA, siempre que se respeten los principios de equivalencia y de efectividad, extremo que corresponde verificar al órgano jurisdiccional remitente.

Comentario a la Sentencia del TJUE (Gran Sala) de 26 de febrero de 2019

José Manuel Almudí Cid

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Complutense de Madrid
Miembro de AEDAF

Asunto: C-135/17.

Partes: X GmbH.

Síntesis: «Procedimiento prejudicial — Libre circulación de capitales — Movimientos de capitales entre los Estados miembros y terceros países — Cláusula de *standstill* — Normativa nacional de un Estado miembro sobre las sociedades intermedias domiciliadas en terceros países — Modificación de esta normativa, seguida por el restablecimiento de la normativa anterior — Rendimientos de una sociedad domiciliada en un tercer país procedentes de la posesión de créditos frente a una sociedad domiciliada en un Estado miembro — Integración de tales rendimientos en la base imponible de un sujeto pasivo cuya residencia fiscal se encuentra en un Estado miembro — Restricción de la libertad de circulación de capitales — Justificación»

1. Antecedentes y cuestiones planteadas

«X GmbH» es una sociedad de responsabilidad limitada de Derecho alemán que poseía una participación del 30 % en «Y», sociedad de capital cuya sede y cuyo domicilio se encuentran en Suiza. «Y», a su vez, celebró, en junio de 2005, un «contrato de readquisición y de cesión de créditos» con «Z GmbH», sociedad de gestión de derechos deportivos domiciliada en Alemania.

Los créditos cedidos a «Y» se basaban en contratos en virtud de los cuales «Z» abonaba subvenciones no reembolsables a clubes deportivos, poniendo de esta manera los importes líquidos a disposición de esos clubes, y obtenía como contraprestación «participaciones en los beneficios» cuyo importe mínimo correspondía al abonado por «Z» en concepto de las subvenciones, importe que, sin embargo, podía ser mayor dependiendo del rendimiento deportivo del club en cuestión y de sus ingresos procedentes, en particular, de los derechos de difusión.

Y pagó a «Z», en concepto de precio de adquisición por la cesión de los créditos en cuestión, un importe de 11.940.461 euros, para cuya obtención íntegra había recurrido a financiación exterior. En noviembre de 2005, «X» autorizó a «Y» para obtener un préstamo que ascendía a 2,8 millones de euros.

Por resolución de 1 de enero de 2007, la Delegación de Hacienda de Stuttgart declaró que «X» había percibido rendimientos de carácter pasivo de una sociedad domiciliada en un tercer país. Según dicha Delegación, «Y» debía ser calificada como sociedad intermedia respecto a los «rendimientos intermedios que tienen la naturaleza de inversiones», a efectos del artículo 7, apartados 6 y 6a, de la norma reguladora del impuesto sociedades alemán de 2006, parte de los rendimientos obtenidos por «Y» en virtud de los créditos adquiridos de «Z» se integró en la base imponible de «X», a la que se atribuyeron, en el año 2006, unos beneficios de 546.651 euros, de los que podían deducirse pérdidas por importe de 95.223 euros, imputadas al año anterior.

Tras plantearse diversos recursos por «X» en sede administrativa y judicial, el *Bundesfinanzhof* decidió plantear las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Debe interpretarse el artículo 57 CE, apartado 1 (actualmente artículo 64 TFUE, apartado 1), en el sentido de que una restricción a la libre circulación de capitales con terceros países establecida por un Estado miembro y existente el 31 de diciembre de 1993, relativa a las inversiones directas, no está sujeta al artículo 56 CE (actualmente artículo 63 TFUE), aunque la disposición que en la fecha de referencia restringía la circulación de capitales con terceros países afectase esencialmente solo a inversiones directas, pero, en la fecha de referencia, se amplió de manera que desde entonces comprende también las participaciones de cartera en sociedades extranjeras por debajo del límite de participación del 10 %?

2) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión: ¿Debe interpretarse el artículo 57 CE, apartado 1, en el sentido de que se ha de considerar como aplicación en la fecha de referencia, el 31 de diciembre de 1993, de una disposición nacional vigente sobre una restricción a la libre circulación de capitales con terceros países que supongan inversiones directas el hecho de que sea aplicable una disposición posterior, esencialmente idéntica a la restricción existente en la fecha de referencia, cuando esta última fue sustancialmente modificada poco tiempo después de la fecha de referencia en virtud de una ley que, pese a haber entrado en vigor, en la práctica nunca llegó a aplicarse porque en el momento de ser aplicable por primera vez a un caso concreto ya había sido sustituida por la disposición actualmente aplicable?

3) En caso de respuesta negativa a alguna de las dos primeras cuestiones: ¿Se opone el artículo 56 CE a una normativa de un Estado miembro en virtud de la cual la base imponible de un sujeto pasivo domiciliado en dicho Estado miembro y que posee participaciones de al menos el 1 % en una sociedad domiciliada en otro Estado (en este caso, en Suiza) se ve incrementada en una proporción de los rendimientos positivos de naturaleza inversora obtenidos por la segunda sociedad, en el importe de la cuota de participación correspondiente, siempre que dichos rendimientos estén sujetos a una tributación menor que en el primer Estado mencionado?»

2. Fundamentos de Derecho y comentario

Mediante su primera cuestión prejudicial, el Tribunal Supremo alemán plantea al Tribunal de Luxemburgo si la cláusula de *standstill* establecida en el artículo 64 TFUE, apartado 1, debe interpretarse en el sentido de que el artículo 63 TFUE, apartado 1, no impide aplicar una restricción a los movimientos de capitales destinados a terceros países o procedentes de ellos que supongan inversiones directas que ya existía, en lo fundamental, el 31 de diciembre de 1993, en virtud de la normativa de un Estado miembro, aun cuando el alcance de dicha restricción se haya ampliado, después de esa fecha, a las participaciones que no suponen una inversión directa.

Según se ha señalado previamente «X» poseía una participación del 30 % en «Y», calificada por el tribunal remitente como inversión directa. La normativa de imputación de rentas que le resulta aplicable (similar al régimen de transparencia fiscal internacional español) se amplió con posterioridad al 31 de diciembre de 1993, de tal modo que esa normativa no solo se aplica a las participaciones superiores al 10 % en el capital de una sociedad domiciliada en un tercer país, sino también a las participaciones de menos del 10 % en el capital de ese tipo de sociedades, participaciones que el tribunal remitente considera inversiones de cartera.

Pese a dicha modificación, que establecía un porcentaje de participación inferior al fijado inicialmente por el régimen de imputación de rentas de entidades extranjeras, el artículo 63 TFUE, apartado 1, no impide aplicar una restricción que ya existía el 31 de diciembre de 1993 en virtud del Derecho nacional y que afecta a los movimientos de capitales mencionados en el artículo 64 TFUE, apartado 1, como, entre otras, las inversiones directas con destino a terceros países o procedentes de ellos, sin perjuicio de que, después de esa fecha, pueda ampliarse el alcance de la normativa que establece dicha restricción a otros tipos de movimientos de capitales, como las inversiones de cartera.

En estas circunstancias, según había señalado el Abogado General en sus conclusiones, la modificación introducida en la normativa alemana, por la que se establece la reducción del límite de participación del 10 % al 1 % en el capital de las sociedades de que se trate —aun cuando haya llevado a que inversiones distintas de las directas queden incluidas en el ámbito de aplicación de la normativa nacional controvertida en el litigio principal—, no afecta a la posibilidad de que el Estado miembro interesado siga aplicando a terceros países las restricciones que ya existían el 31 de diciembre de 1993 en virtud del Derecho nacional, siempre que estas se refieran a los movimientos de capitales mencionados en el artículo 64 TFUE, apartado 1.

Una vez despejada por el Tribunal la duda relativa a la posibilidad de considerar aplicable el régimen de imputación, pese a la existencia de la referida cláusula de *standstill*, este se adentra en la adecuación de la norma de imputación a las libertades fundamentales. A estos efectos, el Tribunal de Justicia trae a colación su jurisprudencia previa en el caso *Cadbury*, si bien matiza que el concepto de «montaje puramente artificial» no puede reducirse necesariamente a los elementos referentes a la falta de realidad económica de la domiciliación de una sociedad ya que puede concurrir en diversas formas la creación artificial de las condiciones requeridas para eludir indebidamente la tributación en un Estado miembro o para acogerse indebidamente a un beneficio fiscal en este, por lo que se refiere a los movimientos de capitales transfronterizos. Ciertamente, dichos datos pueden ser indicios de que existe un montaje puramente artificial también para aplicar las normas sobre libre circulación de capitales, en particular, cuando resulta necesario valorar la justificación comercial de una adquisición de participaciones en una sociedad que no ejerce actividades económicas propias.

No obstante, dicho concepto también puede incluir, en el ámbito de la libertad de circulación de capitales, cualquier estructura cuyo objetivo principal o uno de cuyos objetivos principales sean la transferencia artificial de los beneficios obtenidos gracias a actividades realizadas en el territorio de un Estado miembro y destinadas a terceros países con baja tributación.

Ahora bien, el Tribunal de justicia considera que la normativa de que se trata en el litigio principal no tiene por objeto únicamente obstaculizar las conductas que consistan en crear tales estructuras artificiales. En efecto, cuando se comprueba que un sujeto pasivo residente posee al menos el 1 % del capital social de otra sociedad, domiciliada en un tercer país con baja tributación, a efectos de dicha normativa, que a su vez obtiene «rendimientos intermedios con la naturaleza de inversiones», a efectos de esta normativa, dichos rendimientos se integran automáticamente en la base imponible de dicho sujeto pasivo, sin que se conceda a este la posibilidad de proporcionar datos que demuestren que su participación no procede de una estructura artificial como, por ejemplo, las razones comerciales de su participación en esa sociedad o la realidad de la actividad económica ejercida por tal sociedad.

Este automatismo de la normativa en cuestión en el litigio principal, comparable en lo esencial a una presunción *iuris et de iure* de fraude o evasión fiscal, no puede justificarse basándose únicamente en los criterios establecidos por dicha normativa. En efecto, la tributación baja aplicable a los rendimientos de una sociedad domiciliada en un tercer país o la naturaleza «pasiva» de las actividades que los producen, tal como los define esa normativa, aun cuando sean indicios de una conducta que pueda desembocar en el fraude o la evasión fiscales, no resultan suficientes, por sí solos, para declarar que la adquisición de participaciones en esa sociedad por parte de un sujeto pasivo residente en un Estado miembro implica necesariamente una estructura artificial en todos los casos.

Por último, el Tribunal de Justicia reitera su criterio de que, pese a que la entidad participada no está radicada en un Estado miembro, la libre circulación de capitales impide la aplicación de la norma de imputación alemana si existen, en particular, obligaciones de carácter convencional entre la República Federal de Alemania y la Confederación Suiza por las que se establezca un marco normativo de cooperación y de mecanismos de intercambio de información entre las autoridades nacionales interesadas, que faculden efectivamente a las autoridades tributarias alemanas para comprobar, en su caso, la realidad de la información referente a la sociedad domiciliada en Suiza, aportada para demostrar que la participación del citado sujeto pasivo en dicha sociedad no procede de una estructura artificiosa.

3. Fallo

1) La cláusula de *standstill* establecida en el artículo 64 TFUE, apartado 1, debe interpretarse en el sentido de que el artículo 63 TFUE, apartado 1, no impide aplicar una restricción a los movimientos de capitales con destino a terceros países o procedentes de ellos que supongan inversiones directas, que en lo fundamental ya existía el 31 de diciembre de 1993 en virtud de la normativa de un Estado miembro, aun cuando, después de esa fecha, el alcance de dicha restricción se haya ampliado a las participaciones que no suponen una inversión directa.

2) La cláusula de *standstill* establecida en el artículo 64 TFUE, apartado 1, debe interpretarse en el sentido de que la prohibición que figura en el artículo 63 TFUE, apartado 1, se aplica a una restricción de los movimientos de capitales con destino a terceros países o procedentes de ellos que supongan inversiones directas, cuando la normativa tributaria nacional que creó dicha restricción ha sido objeto, después del 31 de diciembre de 1993, de una modificación fundamental debido a la aprobación de una ley que entró en vigor, pero que fue sustituida, aun antes de ser aplicada en la práctica, por una normativa esencialmente idéntica a la aplicable el 31 de diciembre de 1993, salvo que la aplicación de esta ley se haya diferido en virtud del Derecho nacional, de tal modo que, pese a su entrada en vigor, no haya llegado a aplicarse a los movimientos de capitales transfronterizos mencionados en el artículo 64 TFUE, apartado 1, extremo que debe comprobar el tribunal remitente.

3) El artículo 63 TFUE, apartado 1, debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una normativa de un Estado miembro en virtud de la cual los rendimientos obtenidos por una sociedad domiciliada en un tercer país que no procedan de una actividad propia de esta sociedad, como los calificados de «rendimientos intermedios que tengan la naturaleza de inversiones», a efectos de dicha normativa, se integran, a prorrata de la participación poseída, en la base imponible de un sujeto pasivo residente en ese Estado miembro, cuando este posea una participación de al menos el 1 % en dicha sociedad y cuando esos rendimientos estén sometidos, en ese tercer país, a una tributación menor que la existente en el Estado miembro de que se trate, salvo que exista un marco normativo que establezca, en particular, obligaciones convencionales que faculden a las autoridades tributarias de dicho Estado miembro para comprobar, en caso necesario, la realidad de la información sobre esa misma sociedad aportada para demostrar que la participación de dicho sujeto pasivo en esta última no procede de una estructura artificial.

Revista Técnica Tributaria

TRANSFERENCIA

La Ley de Transparencia y el artículo 87.2 de la Ley General Tributaria:
una vía para obtener las resoluciones ocultas de
los Tribunales Económico-Administrativos

...

Conclusiones del XII Encuentro AEDAF (Jornada Nacional de Estudios 2019).
Madrid, 4 de abril de 2019

...

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



Transferencia

La Ley de Transparencia y el artículo 87.2 de la Ley General Tributaria: una vía para obtener las resoluciones ocultas de los Tribunales Económico-Administrativos

Alejandro Miguélez Freire

Abogado y Economista

Miembro de la Sección de Derechos y Garantías y Práctica Tributaria de la AEDAF

Resumen

Se han cumplido recientemente 20 años desde la aprobación del llamado Estatuto del Contribuyente¹, norma que supuso un enorme avance en los derechos de los ciudadanos en materia tributaria. El propósito de este artículo es describir una vía para obtener el texto íntegro de las Resoluciones «ocultas» de los Tribunales Económico-administrativos (TEA), empleando para ello un derecho incluido por primera vez en nuestro ordenamiento por el citado Estatuto del Contribuyente.

¹ Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes.

Sumario

1. Lo dicho por el artículo 6.4 del Estatuto del Contribuyente y su tramitación parlamentaria
2. El artículo 87.2 de la Ley General Tributaria
3. Las Resoluciones «ocultas» de los TEA y sus consecuencias
4. La exigencia de identificar la Resolución «concreta» que se solicita
5. La interpretación administrativa sobre la identificación de la Resolución «concreta» que se solicita
6. El empleo de la Ley de Transparencia para la solicitud de la lista de Resoluciones con fecha y número
7. La aplicación práctica de la lista de Resoluciones: la solicitud de resoluciones «concretas» con amparo en la Ley General Tributaria
8. La extensión de lo anterior a un TEA Regional: el caso de La Rioja
9. Conclusión
10. Epílogo: una sugerencia para la Secretaría de Estado de Hacienda

Documentos anexos

1. Lo dicho por el artículo 6.4 del Estatuto del Contribuyente y su tramitación parlamentaria

El Proyecto de Ley del Estatuto del Contribuyente¹ no contenía referencia alguna al mencionado derecho de acceso a las resoluciones de los TEA. Su artículo 5 (posteriormente artículo 6) relativo a las publicaciones, hacía solamente referencia a la publicación periódica de los textos actualizados de las normas y a la obligación de hacer públicas las contestaciones y resoluciones de los TEA de mayor trascendencia y repercusión.

El Grupo Parlamentario Vasco en el Congreso de los Diputados formuló la enmienda 15², proponiendo la adición de dos párrafos al artículo 5, con la siguiente redacción:

«Asimismo, facilitará el acceso o publicará periódicamente, por los procedimientos que en cada caso resulten adecuados, las contestaciones a consultas y las resoluciones económico-administrativas de mayor trascendencia y repercusión.

La Administración y los Tribunales económico-administrativos deberán suministrar, a petición de los solicitantes, el texto íntegro de consultas o resoluciones concretas, suprimiendo en ellas toda referencia a los datos que permitan la identificación de las personas a que se refieren».

Esta enmienda pretendía facilitar a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, tal y como constaba en el apartado correspondiente a su justificación.

El Informe de la ponencia de dicho Proyecto de Ley fue ratificado por la Comisión de Economía, Comercio y Hacienda del Congreso de los Diputados el 21 de octubre de 1997³. Fruto del debate en dicha Comisión, se aprobó una enmienda transaccional (número 4) a la expresada enmienda 15, relativa al derecho de acceso a las resoluciones de los TEA que quedaría como sigue:

«4. La Administración tributaria y los tribunales económico-administrativos deberán suministrar, a petición de los interesados, el texto íntegro de consultas o resoluciones concretas, con supresión en ellas de toda referencia a los datos que permitan la identificación de las personas a que se refieren.»

Esta enmienda fue aprobada por la Comisión, y por ello se incorporó a su Dictamen⁴, si bien con un ligero error de transcripción, pues la última palabra del texto pasó a ser «refiere», y no «refieren» con una evidente falta de concordancia gramatical. Este error no fue advertido en las posteriores fases de la tramitación parlamentaria y así figuró en el texto de la Ley publicada en el Boletín Oficial del Estado del 27 de febrero de 1998.

El derecho de acceso a las contestaciones y Resoluciones de los TEA fue sin duda alguna un importante avance en los derechos de los ciudadanos. Javier Tello⁵ lo calificaba como «el mecanismo de asistencia más eficaz y útil para el contribuyente», si bien echaba en falta su desarrollo reglamentario «con el fin de dar viabilidad real a este derecho».

1 Boletín Oficial de las Cortes Generales de 3 de febrero de 1997 (Serie A), número 28-1.

2 Boletín Oficial de las Cortes Generales de 18 de abril de 1997 (Serie A), número 28-8.

3 Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados (Comisiones), número 310.

4 Boletín Oficial de las Cortes Generales de 4 de noviembre de 1997, Serie A, número 28-11.

5 Javier M.ª Tello Bellosillo, «Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes», *Estudios Financieros*, número 14, 1998, 122.

2. El artículo 87.2 de la Ley General Tributaria

El artículo 87 de la Ley General Tributaria⁶ dispone en su apartado 2 que:

«2. La Administración tributaria deberá suministrar, a petición de los interesados, el texto íntegro de consultas o resoluciones concretas, suprimiendo toda referencia a los datos que permitan la identificación de las personas a las que afecten».

Este precepto recoge una redacción análoga al artículo 6.4 del derogado Estatuto del Contribuyente, si bien suprimiendo la referencia a «los Tribunales Económico-administrativos». A mi juicio esta referencia es ahora innecesaria pues estos Órganos se integran en la Administración Tributaria con arreglo a lo establecido en el artículo 5.1 de dicha norma.

3. Las Resoluciones «ocultas» de los TEA y sus consecuencias

La posibilidad de obtener el texto de las Resoluciones de los TEA es de una gran importancia, pues es un hecho incontrovertido que la inmensa mayoría de ellas no están al alcance de los ciudadanos. Así lo expuse en un artículo publicado en 2015⁷, en el que concluía que como máximo se publicaban tan solo el 10 % de las Resoluciones del TEAC (para el decenio 2004-2013).

Lo dicho en 2015 tiene plena actualidad, o incluso se ha agravado en los últimos años, pues la comparación entre las Resoluciones dictadas por el TEAC y las publicadas arroja las siguientes cifras:

Año	Resol. Dictadas ⁸	Resol. Publicadas ⁹	% publicado
2014	7.450	216 (46)	2,28
2015	7.922	210 (40)	2,15
2016	5.877	128 (18)	1,87
2017	8.342	210 (31)	2,15

La columna central recoge el número de Resoluciones publicadas, obtenido de la Base de Datos «DYCTEAC». Y entre paréntesis la cifra de Resoluciones que aparecen varias veces, por referirse a varias materias distintas (figuran como Criterio 1, Criterio 2, etc). De resultados de ello, la columna de la derecha (% publicado) es el cociente de dividir la cifra depurada de Resoluciones publicadas entre el total según las Memorias del TEAC.

⁶ Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

⁷ Alejandro Miguélez Freire, «Las cartas marcadas: las Resoluciones «ocultas» de los Tribunales Económico-administrativos y la Ley de Transparencia», *Revista Interactiva de Actualidad AEDAF*, número 34, 2015.

⁸ Obtenidos de las Memorias del TEAC de estos años. En internet:
<<http://www.hacienda.gob.es/es-ES/GobiernoAbierto/Transparencia/Paginas/Impuestos%20TEAC.aspx>>

⁹ Base de Datos «DYCTEAC» del Tribunal Económico-administrativo Central, en Internet:
<<https://serviciostematicos.minhap.gob.es/DYCTEAC/>>
Búsqueda realizada el 19-03-2019.

Se puede comprobar que el porcentaje cae drásticamente sobre las menguadas cifras del decenio anterior, pudiendo concluirse que en estos cuatro años en torno al 98 % de las Resoluciones del TEAC está «oculto» e inaccesible para los ciudadanos.

Los TEA tienen cuatro bases de datos, tal y como consta en el Informe del TEAC de 2 de abril de 2018, emitido en sede judicial en el marco de un recurso contencioso-administrativo en materia de transparencia. Son las siguientes:

1. Tramitación Automatizada de las Reclamaciones Económico-administrativas (en abreviatura TAREA)

Tal y como señala el TEAC en su Informe, esta base de datos es de uso interno y contiene «*la totalidad de información de tramitación sobre reclamaciones desde el año 2001*». Añade el TEAC en dicho Informe que se dispone de forma sistemática de las Resoluciones en formato electrónico desde 2009. TAREA contiene el texto íntegro de las Resoluciones, con todos los datos de los interesados, que no están disociados o eliminados.

2. BADOCTEA

Es otra base de datos también de uso interno, «*que se puso en marcha en el año 2009, en el seno del Plan de modernización y agilización de los Tribunales*», con arreglo a lo dicho por el TEAC en su Informe¹⁰.

Contiene también los datos de los interesados, sin disociación ni eliminación. Tal y como señala el TEAC en dicho Informe, el acceso a esta base de datos está limitado a determinados funcionarios del Ministerio de Hacienda «*dependiendo de las funciones que ejercen y el puesto de trabajo al que están adscritos*».

3 y 4. DOCTRINA y DYCTEA¹¹

Son las bases de datos de uso público del TEAC¹², cuya existencia es sobradamente conocida.

Me parece inaceptable que no se publiquen todas las Resoluciones del TEAC, y en este punto reitero mi coincidencia con Esaú Alarcón que afirma que este es uno de los males «*a los que, por convivir desde hace muchos años con él, nos tiene acostumbrada la administración tributaria: la inexistencia de una base de datos completa de las resoluciones del alto órgano revisor administrativo*»¹³.

Esto es más llamativo en el caso de los TEA regionales y locales, pues sus Resoluciones no se publican en sitio alguno¹⁴; como dice Esaú Alarcón «*no hay manera de acceder a las resoluciones emitidas por estos organismos, lo que hace más difícil el conocer su criterio previo, aunque fuere reiterado, sobre una cuestión de hecho concreta*»¹⁵.

Entre otras cosas, todo ello hace que se resienta la seguridad jurídica, y celebro que la AEDAF también reclame desde hace años «*la publicación sistemática de la doctrina administrativa*»¹⁶, habiendo propuesto asimismo «*la obligación legal de publicar todas las Resoluciones emitidas por nuestros tribunales económico-administrativos*»¹⁷.

La falta de esta «publicación sistemática» ha llevado a que determinadas Resoluciones del TEAC en cuestiones muy controvertidas no se hayan hecho públicas. Buena prueba de ello es la Resolución del

¹⁰ Esta Base de Datos «BADOCTEA» es también mencionada en las Memorias del TEAC, por ejemplo en la de 2017 (páginas 11, 28 y 29). En Internet:

<http://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/TEAC/Memorias%20TEAC/teac_mem_17.pdf>

¹¹ Esta Base de Datos se denominaba antes «DYCTEA».

¹² Disponibles en Internet, véase la Nota 11.

¹³ Esaú Alarcón, «Profanación tributaria de la Sagrada Familia», *Revista Técnica Tributaria AEDAF*, número 104, 2014, 154.

¹⁴ A partir de abril de 2019 DYCTEA incluye algunas Resoluciones de los TEAR. En búsqueda realizada el 11-06-2019 DYCTEA contenía aproximadamente 123 Resoluciones de TEAR.

¹⁵ Esaú Alarcón, op. cit., 155.

¹⁶ Asociación Española de Asesores Fiscales, «La conflictividad tributaria: Diagnóstico sobre sus causas y sobre su condición de enfermedad endémica», *Papers AEDAF*, número 6, 2012, 25.

¹⁷ Asociación Española de Asesores Fiscales, «Inseguridad jurídica en España: situación actual y propuestas para el futuro», *Papers AEDAF*, número 13, 2018, 32.

TEAC de 23 de noviembre de 2009 (RG 2263/2009) relativa a la deducción de intereses de demora en el Impuesto sobre Sociedades bajo la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, lo que es destacado por la AEDAF en un estudio relativo a esta materia¹⁸.

La AEAT se ha apuntado a emplear en su provecho las Resoluciones «ocultas» de los TEA, pues en Acuerdos de Liquidación y Acuerdos Sancionadores sin ningún reparo se citan Resoluciones del TEAC no publicadas e incluso de un TEAR.

A mi juicio, la opacidad de las Resoluciones de los TEA lesiona el principio de igualdad de armas, nos impide también demostrar la existencia de una «interpretación razonable de la norma» y además hace imposible comprobar el cumplimiento del principio de igualdad en la aplicación de la ley, generando todo ello una inaceptable indefensión con relevancia constitucional. Mis opiniones en este sentido no han cambiado¹⁹ y no cansaré al lector reiterando lo dicho en previas ocasiones.

Tan solo cabe añadir que en materia sancionadora, el Tribunal Supremo ha entendido que si un Tribunal de Justicia *«ha realizado la misma interpretación que el recurrente, podrá alcanzarse y defenderse una solución distinta, pero lo que no cabrá negar es que la interpretación efectuada por el recurrente debe considerarse, cuando menos, como razonable»*²⁰.

No veo razón alguna para inaplicar este criterio cuando el pronunciamiento proviene de un TEA. No debemos olvidar que, en conjunto, estos Órganos de revisión (TEAC y TEAR) vienen dictando unas 193.000 Resoluciones anuales (datos promedio del último quinquenio, años 2013-2017), con arreglo a lo dicho por el TEAC en su Memoria de 2017²¹.

Todo esto si cabe abunda en la grave indefensión que sufren los ciudadanos por no tener acceso a las Resoluciones «ocultas» que podrían exculparles.

Y no solamente es aplicable esto en materia sancionadora, sino a todas las cuestiones que ofrecen las reclamaciones tributarias.

En el caso del TEAC, la comparación entre lo resuelto y lo publicado deja resultados escalofriantes. En los últimos cuatro años (período 2014-2017) el TEAC ha dictado unas 29.600 Resoluciones poco más o menos, de las que tan solo se han hecho públicas solamente unas escasas 600. Nos encontramos con aproximadamente 29.000 Resoluciones «ocultas» de las que ignoramos completamente su contenido.

Si en mi expediente estoy debatiendo la existencia de dilaciones en un procedimiento inspector ¿habrá alguna de las 29.000 Resoluciones del TEAC que pueda apoyar mi argumento? Lo desconozco, pues están «ocultas».

Y si estoy discutiendo la prescripción, ¿podré apoyarme tal vez en algún pronunciamiento del TEAC que afiance mi alegación? No podré hacerlo, pues desconozco lo que dicen estas Resoluciones.

Y si lo debatido es atinente a la deducibilidad de tal o cual gasto, ¿no habrá por un casual algún pronunciamiento del TEAC que avale mi criterio? Imposible afirmarlo, al no poder disponer de estas Resoluciones.

Y qué decir del cálculo de los intereses, o de la retroacción de actuaciones, o de la existencia de motivos económicos válidos, ¿podemos asegurar que ninguna de las 29.000 Resoluciones «ocultas» contenga

¹⁸ Asociación Española de Asesores Fiscales, «La deducibilidad en el Impuesto sobre Sociedades de los intereses de demora tributarios», *Papers AEDAF*, número 11, 2016, nota en página 23 con la siguiente redacción «10. Merece la pena destacar que, a pesar del aparente interés del criterio contenido en esta novedosa y aislada resolución, el Tribunal no consideró necesario publicarla en su base de datos.»

¹⁹ Alejandro Miguélez Freire, «La opacidad de las Resoluciones de los TEA y sus consecuencias», *Revista Interactiva de Actualidad AEDAF*, número 46, 2017.

²⁰ Fundamento de Derecho Cuarto de la Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de diciembre de 2013 (Sección 2ª – recurso de casación 2924/2012). Citada por Alfonso García-Moncó, «Los derechos y las garantías del contribuyente en el procedimiento económico-administrativo: del mito a la realidad», *Revista de Contabilidad y Tributación*, número 422, 2018, 17.

²¹ Página 15 de la Memoria del TEAC de 2017, ver Nota 11.

razonamientos que pudieran apoyar mis alegaciones? No podemos decir nada al respecto, pues todas ellas están «ocultas».

Con mayor motivo podríamos plantearnos esto en los expedientes sancionadores ¿no habrá en las 29.000 Resoluciones «ocultas» alguna o algunas en las que se afirme que tal o cual interpretación era razonable, vedando por ello la imposición de una multa? Tampoco podremos decir nada sobre esto, pues nos lo impide la opacidad administrativa.

La lista de casos podría ser casi infinita, pues el número de Resoluciones «ocultas» es tan abultado que podrían versar sobre prácticamente cualquier cosa.

Y esto lo digo con respecto al TEAC, pero si extendemos el razonamiento a los TEAR las cifras son sencillamente abrumadoras. Hablamos de unas 185.000 Resoluciones anuales en cifra estimada tomada de la Memoria del TEAC de 2017, lo que hace que solamente en estos cuatro años nos encontremos con 740.000 Resoluciones «ocultas»²².

No podemos quedarnos callados, pues si lo hacemos nada cambiará y las cosas seguirán igual.

4. La exigencia de identificar la Resolución «concreta» que se solicita

Con todo, uno de los requisitos más relevantes del derecho de los ciudadanos contemplado en el Estatuto del Contribuyente (y ahora en la Ley General Tributaria) consistía en que debían identificar la contestación o Resolución «concreta» que deseaban obtener.

Esto ya fue advertido por Ricardo Huesca²³ que señalaba que se debía especificar *«la resolución concreta de que se trate»*, precisando a continuación que *«no deben servir, a estos efectos, peticiones genéricas sobre una determinada cuestión (por ejemplo, las dictadas sobre comprobación de valores del ITP)»*.

A mi juicio, esta exigencia constituye el más importante escollo en la aplicación práctica de este precepto, y puede convertirse en un requisito de imposible cumplimiento por las dificultades que habitualmente supone disponer de los datos que permitan identificar la Resolución «concreta» que se solicita.

Identificar la Resolución «concreta» exige conocer sus datos, por ejemplo su fecha y número de expediente, así como el Órgano que la dictó (el TEA Regional o Central) y eso puede convertirse en una obligación imposible de cumplir.

5. La interpretación administrativa sobre la identificación de la Resolución «concreta» que se solicita

No es objeto de este trabajo el estudio de la Ley de Transparencia²⁴, y su posible aplicación al acceso a las Resoluciones «ocultas» de los TEA.

Esto no obstante, a través de lo resuelto en diversas solicitudes con base en la Ley de Transparencia podemos deducir los requisitos que la Administración exigirá para atender estas peticiones.

En la Resolución de 23 de noviembre de 2018, en el expediente 001-030188 al amparo de la Ley de Transparencia, el TEAC inadmitió (desestimó) la petición de acceso a las Resoluciones del TEAR Murcia por tener a su juicio *«un carácter abusivo no justificado con la finalidad de transparencia tal y como establece*

²² El número de Resoluciones publicadas de TEAR es infimo, véase la Nota 15.

²³ Ricardo Huesca Boadilla, «Los recursos y las reclamaciones económico-administrativas tras la nueva Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes», *Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, 1998, número 14 (LA LEY 68-2002).

²⁴ Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno.

la letra e) del artículo 18.1 de la Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno, pues atender esta petición implicaría la paralización de la actividad del Tribunal».

Pese a no ser objeto de este trabajo, llama la atención de quien suscribe que el TEAC no haya atendido parcialmente la solicitud realizada, pues la entrega de «algunas» Resoluciones (dejo a consideración del lector la cifra) se compadece mal con la pretendida paralización de la actividad del Tribunal. La desestimación total supone que la entrega de una sola de las Resoluciones impediría que el Tribunal continuase trabajando, lo que no parece guardar coherencia con lo que más adelante se dice.

Y también es llamativa la avocación que hace el TEAC de la solicitud realizada al TEAR Murcia, que no hemos logrado encajar en disposición administrativa alguna.

Con todo, lo más relevante en el ámbito que nos ocupa, es el párrafo que sigue en el que el TEAC señala que *«Sin perjuicio de lo anteriormente expuesto, si se quiere acceder a alguna resolución concreta de alguno de los Tribunales Económico-Administrativos, puede solicitar el acceso a la resolución que le interese a través del Portal de la Transparencia <http://transparencia.gob.es/> y, una vez debidamente disociados los datos personales y los datos, informes y antecedentes de naturaleza tributaria que contenga, se le dará copia de la misma.»* (el subrayado es nuestro).

El TEAC entiende que la normativa permite el acceso a las Resoluciones de los TEA, pero exige que la petición sea de «alguna resolución concreta», realizando una interpretación *sui generis* que combina lo establecido en la Ley General Tributaria y la Ley de Transparencia. Y sin perjuicio de otras consideraciones, advertimos aquí una insalvable contradicción en lo resuelto por el TEAC, pues si se puede entregar «alguna resolución concreta» no se vislumbra razón alguna por la que no se podría haber estimado parcialmente la petición anterior (y de ahí la incoherencia antes mencionada).

En la Resolución de 9 de febrero de 2016 en el expediente 001-004421, también con amparo en la Ley de Transparencia, el TEAC entendió que se debía tener por desistido al reclamante por no haber concretado lo que solicitaba *«ya que la concreción exige identificar cada una de las resoluciones cuyo acceso se pretende, no entendiéndose, por tanto, como concretas cuando la petición o peticiones se refieren a la totalidad de resoluciones dictadas por este Tribunal en un período de tiempo, con independencia de que éste sea más o menos amplio, que se refieran al sentido del fallo de las resoluciones, o incluso que se haga referencia a todos o alguno de los conceptos tributarios»*.

A juicio de quien suscribe y dicho a los meros efectos dialécticos, el criterio administrativo es claro y la «concreción» requerida exige identificar la Resolución con su número y su fecha. Así se desprende, entre otros, del diseño del motor de búsqueda de las bases de datos del TEAC denominadas «DYCTEA» y «DOCTRINA»²⁵ que identifican las Resoluciones tanto por número como por fecha.

En principio, habríamos llegado a un callejón sin salida, pues al desconocer el número y la fecha de las Resoluciones, no podríamos concretar la petición, en los términos exigidos por el TEAC. Esto convertiría en papel mojado el ofrecimiento del TEAC y también lo dispuesto en el artículo 87.2 de la Ley General Tributaria.

6. El empleo de la Ley de Transparencia para la solicitud de la lista de Resoluciones con fecha y número

La Administración entiende que la Ley de Transparencia no ampara la solicitud genérica de las Resoluciones de los TEA, sin identificarlas de manera «concreta». No estamos de acuerdo, pero es el criterio del TEAC.

²⁵ Disponibles en Internet:
<<http://www.hacienda.gob.es/es-ES/Areas%20Tematicas/Impuestos/TEAC/Paginas/Tribunales%20economicos%20administrativos.aspx>>

Sin embargo, en sitio alguno está dicho que la Ley de Transparencia impida solicitar la lista de las mismas, con su fecha y su número, pues a juicio de quien suscribe se trata de información pública de libre acceso. La Ley de Transparencia ampara el acceso de todas las personas (artículo 12) a la información pública (artículo 13), definida como *«los contenidos o documentos, cualquiera que sea su formato o soporte, que obren en poder de alguno de los sujetos incluidos en el ámbito de aplicación de este título y que hayan sido elaborados o adquiridos en el ejercicio de sus funciones»*.

Nótese que estamos hablando de una mera lista de Resoluciones, con dos columnas (fecha y número de expediente), sin incluir ningún otro dato más.

Con amparo en la Ley de Transparencia, quien suscribe realizó varias solicitudes al TEAC pidiendo las listas o relaciones que contuviesen la fecha y el número de reclamación (o recurso de alzada) de todas las Resoluciones dictadas en 2015, 2016 y 2017. Se precisaba en todas las peticiones que no se solicitaba el texto de las resoluciones, ni su contenido, cuantía o dato alguno que permita identificar al reclamante o recurrente.

Las tres peticiones se hicieron a través del Portal de la Transparencia²⁶ y recibieron respuestas similares. En el caso de 2017, el TEAC por medio de Resolución de 31 de agosto de 2018 inadmitió la petición argumentando que para entregar dicha lista sería necesaria una «acción previa de reelaboración», causa legal establecida en el artículo 18.1.c) de la Ley de Transparencia. Afirmaba el TEAC que *«la información que reclama no existe, pues las herramientas informáticas con las que este organismo trabaja no tienen previsto el tratamiento de los datos solicitados»*.

No debemos olvidar que lo solicitado era una lista con la fecha y el número de las Resoluciones dictadas en 2017, respondiendo el TEAC que dichos datos no existen, pues sus herramientas informáticas *«no tienen previsto el tratamiento de los datos solicitados»*. El lector debe juzgar lo anterior por sí mismo, siendo innecesarios los comentarios adicionales.

Y esto obligó a impugnar dicha Resolución ante el Consejo de Transparencia, formulando la reclamación contemplada en el artículo 24 de la citada Ley. Y en el marco de dicha reclamación, el Consejo de Transparencia otorgó trámite de audiencia al TEAC quien por medio de escrito de 5 de noviembre de 2018 entregó a quien suscribe la lista completa de las Resoluciones dictadas en 2017 (reclamaciones principales, suspensiones y procedimientos accesorios).

Es destacable lo dicho en la Alegación Sexta de dicho escrito en la que el TEAC afirmó que *«a la luz del interés mostrado por el solicitante respecto al listado de resoluciones dictadas por el TEAC durante 2017, este Tribunal ha hecho un esfuerzo para extraer esos datos de su sistema de información, sin perjuicio de que se continúa manteniendo que, para facilitar la información solicitada, ha sido necesario realizar una tarea de reelaboración.»* De nuevo me remito a lo dicho antes, siendo a mi juicio innecesarios los comentarios.

Este procedimiento se repitió para otros dos años con similares resultados, el TEAC acabó remitiendo la lista de Resoluciones del año 2016 y para el año 2015.

A modo de conclusión, podemos señalar que la Ley de Transparencia ha sido una herramienta válida para disponer de la lista completa de las Resoluciones dictadas por el TEAC en diversos períodos.

²⁶ Sitio web del Portal de la Transparencia, en internet:
<http://transparencia.gob.es/transparencia/transparencia_Home/index/Derecho-de-acceso-a-la-informacion-publica/Solicite-informacion.html>;

7. La aplicación práctica de la lista de Resoluciones: la solicitud de resoluciones «concretas» con amparo en la Ley General Tributaria

Para demostrar la aplicación y utilidad práctica de la lista suministrada por el TEAC, era necesario solicitar algunas Resoluciones «concretas», con amparo en la Ley General Tributaria. Y me permito precisar, invocando la Ley General Tributaria, no la Ley de Transparencia, lo que a mi juicio es relevante.

Se solicitó la Resolución de 5 de febrero de 2015 (RG 8820-2012) y también la Resolución de 20 de febrero de 2017 (RG 3152-2016).

Esta solicitud se hizo a través del Punto de Acceso Electrónico²⁷ o Registro Electrónico Común establecido por el Ministerio de Hacienda, herramienta de suma utilidad cuyo uso me permito recomendar (excepto para la interposición de recursos y reclamaciones de naturaleza tributaria²⁸).

La contestación del TEAC tardó pocos días en llegar, remitiendo las dos Resoluciones solicitadas, con supresión de los datos que permiten identificar a los afectados.

Ambas Resoluciones estaban «ocultas» y no constaban en la base de datos «DYCTEAC»²⁹, y esta es la comprobación empírica de la validez del procedimiento empleado y de su utilidad para poder acceder a ellas.

El efecto combinado de la Ley de Transparencia y la Ley General Tributaria abre un mecanismo contrastado y efectivo para solicitar y obtener las Resoluciones «ocultas» de los TEA.

8. La extensión de lo anterior a un TEA Regional: el caso de La Rioja

Con objeto de «cerrar el círculo» se hacía conveniente extender el anterior procedimiento a un TEA Regional, para así demostrar su validez no solamente para el TEAC, sino también para los TEA, máxime cuando con respecto a estos últimos la opacidad es casi total³⁰. Con un procedimiento similar a las solicitudes antes descritas se pidió al TEAR La Rioja la lista de Resoluciones dictadas en 2016.

Esta solicitud fue también avocada por el TEAC, que contestó remitiendo la lista de Resoluciones dictadas en 2016.

Y para comprobar la bondad del procedimiento se solicitó una Resolución al TEAR La Rioja (la número 26-00298-2014 de fecha 30-11-2016).

Y unas semanas después se recibió dicha Resolución, lo que demuestra la bondad del procedimiento, también el caso de los TEA Regionales.

²⁷ En Internet:

<<https://rec.redsara.es/registro/action/are/acceso.do>>

²⁸ Las reclamaciones económico-administrativas deben interponerse obligatoriamente a través de la Sede Electrónica del Órgano que dictó el acto impugnado cuando el reclamante esté obligado a recibir las comunicaciones y notificaciones por medios electrónicos (artículo 235.5 de la Ley General Tributaria). El recurso de reposición también debería seguir esta regla por *mor* de lo dispuesto en el artículo 223.3 de la citada Ley General Tributaria, que remite a las reglas para la tramitación de las reclamaciones económico-administrativas.

²⁹ Estas Resoluciones siguen «ocultas» en las fechas de redacción del presente (consulta efectuada por quien suscribe a la Base de Datos «DYCTEAC» el 11-06-2019).

³⁰ Véase la Nota 15.

9. Conclusión

La aplicación combinada de la Ley de Transparencia y la Ley General Tributaria permiten diseñar un procedimiento para obtener las Resoluciones «ocultas» de los Tribunales Económico-administrativos, tanto del TEAC como de los TEA Regionales.

La Ley de Transparencia suministra cobertura legal a la obtención de la lista de las Resoluciones emitidas por cada TEA (fecha de cada Resolución y número de identificación de la misma).

Y conocidos los datos de fecha y número de cada una, es posible invocar el artículo 87.2 de la Ley General Tributaria para solicitar determinadas Resoluciones «concretas», con supresión siempre de los datos que permitan identificar a los afectados.

En suma, la Ley de Transparencia permite superar el gran escollo existente y es la llave que permite abrir el procedimiento de acceso contemplado en la Ley General Tributaria, esto es, el conocimiento de la fecha y del número de cada Resolución concreta.

Y superado este gran obstáculo, la Ley General Tributaria da cobertura a la solicitud «concreta» de Resoluciones «ocultas» de los TEA, Central y Regionales que no habríamos podido conocer de otra manera.

No se escapa que la tarea no será fácil ni sencilla, por varias razones.

La primera porque hasta donde hemos podido conocer, las solicitudes de las listas de Resoluciones (fecha y número) con amparo en la Ley de Transparencia serán avocadas por el TEAC, que hasta la fecha ha dilatado los procedimientos por todos los medios posibles. En los tres casos mencionados el TEAC ha invocado sistemáticamente la ampliación de plazos (un mes adicional) con arreglo a la Ley de Transparencia³¹, o incluso ha obligado a interponer las correspondientes reclamaciones ante el Consejo de Transparencia.

Y en segundo lugar porque no se puede descartar que ante peticiones masivas de Resoluciones «concretas» los TEA (Regionales y Central) pretendan escudarse en la carencia de medios para denegar las solicitudes, bien de forma expresa o tácita.

A diferencia de la Ley de Transparencia, la Ley General Tributaria no contiene previsión alguna a este respecto, y no existe precepto similar a su artículo 18.1.e) que sanciona con la inadmisión (desestimación) las peticiones «e) *Que sean manifiestamente repetitivas o tengan un carácter abusivo no justificado con la finalidad de transparencia de esta Ley*». Pese a ello, no me atrevo a aventurar lo que podría decir el TEAR Madrid o el TEAR Cataluña (por ser los que dictan más Resoluciones cada año) ante por ejemplo 2.000 personas diferentes cuando cada una de ellas solicite 10 Resoluciones.

Sostener –ante cada uno de los diferentes solicitantes– que su petición individual de 10 Resoluciones paraliza el quehacer del Tribunal no parece que tenga mucha justificación.

Y esgrimir ante cada uno de los solicitantes que hay otras 1.999 peticiones previas o posteriores exigiría probar su existencia en el marco del correspondiente recurso (administrativo o judicial) y también probar esta especie de «fuerza mayor» consistente en la pretendida paralización de los Tribunales por la entrega de la documentación solicitada. Y digo probar, pues la afirmación ayuna de pruebas tiene una validez muy limitada. Y podríamos acabar en una situación con tintes surrealistas, pues la Secretaría de Estado

31 Apartado 1 del artículo 20 de la Ley de Transparencia «Este plazo podrá ampliarse por otro mes en el caso de que el volumen o la complejidad de la información que se solicita así lo hagan necesario y previa notificación al solicitante.»

de Hacienda³² debería hacer un gran despliegue de medios materiales y humanos para probar precisamente que carece de los mismos y que no puede entregar las Resoluciones sin paralizar la actividad de los TEA. Y no olvidemos además que siempre debería ser posible la estimación parcial de las peticiones, so pena que entendamos que la entrega de «una» o de «algunas» Resoluciones también paraliza al TEA correspondiente. Y de nuevo dejo a la consideración del lector la estimación de estas cifras.

A mi juicio, estas peticiones con amparo en la Ley General Tributaria no se tramitarían como reclamaciones económico-administrativas, por no estar contempladas en el conjunto de materias descritas en su artículo 226.

En su caso, entiendo que sería aplicable el régimen general de recursos de alzada y reposición establecidos en la Ley de Procedimiento Administrativo Común³³, en concreto, en su artículo 112 y siguientes. Espero no obstante que los ciudadanos no tengamos que llegar a esto y que nuestra Administración Tributaria sea consciente de la grave lesión de nuestros derechos por la opacidad de las Resoluciones de los TEA.

Con todo, creo que el procedimiento descrito supone un hito en la lucha por la difusión obligatoria de todas las Resoluciones de los TEA contenidas en la base de datos «TAREA».

Estoy convencido de ello, y creo que este muro acabará cayendo (antes que después) y que las Resoluciones de los TEA, todas ellas, acabarán siendo del conocimiento público.

10. Epílogo: una sugerencia para la Secretaría de Estado de Hacienda

Dado que el ciudadano tiene seriamente limitado su derecho de defensa debido precisamente a la opacidad administrativa³⁴, con ánimo estrictamente constructivo, me permito sugerir un par de soluciones. La primera pasaría por la urgente adquisición de algún programa informático que permita aplicar el llamado «blanqueamiento» masivo de las Resoluciones para su difusión pública con carácter perentorio. Y la segunda sería el estudio de la contratación de personal eventual ¿tal vez universitario? dedicado a las tareas de «blanqueamiento», para así reducir la bolsa de Resoluciones «ocultas», haciendo que la gravedad del problema no siga aumentando con el paso del tiempo, como ocurre en la actualidad.

Documentos anexos³⁵

- 1.- Informe TEAC de 2 de abril de 2018 sobre Bases de Datos
- 2.- Resolución TEAC de 23 noviembre de 2018 (expediente 001-030188) desestimando la entrega de las Resoluciones del TEAR Murcia
- 3.- Resolución TEAC de 9 de febrero de 2016 (expediente 001-004421) desestimando la entrega de Resoluciones no concretas
- 4.- Solicitud de relación de Resoluciones del TEAC dictadas en 2017 con fecha y número

³² De quien dependen el TEAC y la AEAT, con arreglo al artículo 2(apartados 3 y 4) del artículo 2 del R.D. 1113/2018, de 7 de septiembre, por el que se desarrolla la estructura orgánica básica del Ministerio de Hacienda.

³³ Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.

³⁴ Alejandro Miguélez Freire, «No conozco a Cristiano Ronaldo (pero creo que su derecho de defensa está seriamente perjudicado)», *Revista Interactiva de Actualidad AEDAF*, número 30, 2017.

³⁵ Contenidos de estos documentos disponibles en la versión online de este artículo de la Revista Técnica Tributaria (www.aedaf.es)

-
- 5.- Resolución TEAC de 31 de agosto de 2018 inadmitiendo la entrega de la relación de Resoluciones dictadas en 2017
 - 6.- Alegaciones del TEAC conteniendo la relación de Resoluciones dictadas por el TEAC en 2017 con fecha y número
 - 7.- Resolución del TEAC de 18 de enero de 2019 conteniendo la relación de Resoluciones dictadas por el TEAC en 2016 con fecha y número
 - 8.- Alegaciones del TEAC conteniendo la relación de Resoluciones dictadas por el TEAC en 2015 con fecha y número
 - 9.- Petición de dos Resoluciones concretas del TEAC
 - 10.- Resolución del TEAC de 5 de febrero de 2015 (RG 8820/2012)
 - 11.- Resolución del TEAC de 20 de febrero de 2017 (RG 3152/2016)
 - 12.- Resolución del TEAC de 19 de enero de 2019 conteniendo la relación de Resoluciones dictadas por el TEAR La Rioja en 2016 con fecha y número
 - 13.- Petición de una Resolución concreta del TEAR La Rioja
 - 14.- Resolución del TEAR La Rioja de 30 de noviembre de 2016 (26/00298/2014)

Conclusiones del XII Encuentro AEDAF (Jornada Nacional de Estudios 2019). Madrid, 4 de abril de 2019

Sumario

1. La no fácil relación entre contabilidad y fiscalidad: registro de créditos fiscales, provisiones y deterioros... ¿Mito o realidad? *José Ángel Soteras Enciso*
2. La prueba diabólica del valor de acciones/participaciones no cotizadas (37.1.b LIRPF). *Carlos Romero Plaza y José Ignacio Ruiz Toledano*
3. Modelos de compliance fiscal: cómo proteger a las empresas de eventuales responsabilidades tributarias. *Javier Martín Fernández*
4. A vueltas con las sociedades profesionales/patrimoniales interpuestas: ¿simulación vs vinculación? ¿qué hay del IVA? y del ajuste secundario? *César García Novoa*
5. 720: ¿Una luz al final del túnel? *Esaú Alarcón García*

1. **La no fácil relación entre contabilidad y fiscalidad: registro de créditos fiscales, provisiones y deterioros... ¿Mito o realidad?**

José Ángel Soteras Enciso

Abogado y Diplomado en Empresariales

Miembro de la Sección de IS de AEDAF

Anticipándome a las conclusiones, la «no fácil» relación entre contabilidad y fiscalidad es una realidad, y la «fácil» relación entre ambas, hoy en día, es un mito... cuestión diferente es que se me hubiera formulado esta pregunta en enero de 1996, aún reciente la aprobación y publicación de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre del Impuesto sobre Sociedades... en ese momento sí que se podía intuir una suerte de aproximación entre la contabilidad y la fiscalidad, después de haber superado la separación total de ambos conceptos con la derogación de la Ley 61/1978 y del Real Decreto 2.631/1982, Ley y Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, respectivamente... pero desde entonces se inició un procedimiento de separación de ambos conceptos hasta la situación actual con la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en lo sucesivo LIS).

De conformidad con lo establecido en el apartado tercero del artículo 10 de la LIS

«En el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas.»

Esos preceptos establecidos en la ley corrigen el resultado contable para obtener la base imponible y provocan diferencias entre ambos conceptos. Sistemáticamente, deberían estar todos ellos incluidos en el Título IV (la Base Imponible) de la LIS, que abarca los artículos 11 a 26 de la Ley, pero ello no es así, por cuanto, además de en dicho Título, se encuentran dispersados en todo el texto de la LIS (como por ejemplo el arrendamiento financiero, las revalorizaciones contables voluntarias, y un innumerable listado de régimen transitorio que «adorna» el resto de la LIS).

Por ello, tras analizar los principales ajustes a practicar en el resultado contable para determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, apreciamos en la actualidad un auténtico distanciamiento, una separación real y absoluta entre base imponible y resultado contable que no asegura ni vaticina una coexistencia pacífica entre ambos conceptos.

Y ello se produce no solo porque el legislador fiscal haya establecido, entre otros elementos distorsionadores de dicha coexistencia, el fin de la deducibilidad de los deterioros y provisiones, los cuales dejan de ser fiscalmente deducibles con carácter general a partir de uno de enero de 2015¹ (salvo honrosas excepciones como el deterioro de saldos de clientes y el deterioro de existencias los cuales se mantienen fiscalmente deducibles, si bien con matices y limitaciones), ni porque haya establecido un listado interminable de gastos no deducibles (algunos ciertamente incomprensibles o de «dudosa justificación» como los «gastos por actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico»), ni porque reabra debates que entendíamos ya cerrados como el de que la deducibilidad de los gastos está vinculada a su necesidad o a su conveniencia para la realización de una actividad económica, entrando la Agencia Tributaria a valorar el «business plan» o plan de negocios de la compañía en aras a decirle al obligado tributario en que debe y en que no debe gastarse su dinero..., sino porque, además de todo ello, establece una serie de limitaciones a la deducibilidad del gasto que chocan frontalmente con el principio de capacidad económica, tales como la limitación de la deducibilidad de los gastos financieros limitándola a un millón de euros o al 30 por 100 de ese inventado Ebitda Fiscal, la limitación en la aplicación de las bases imponibles negativas, la limitación en la deducibilidad de los gastos por despendio,

¹ Y en 2013 dejaron de serlo los deterioros de cartera.

limitación de los gastos por atenciones a clientes, las «asimetrías fiscales» en las operaciones híbridas, que se producen en la Ley no existiendo correlación real entre ingresos y gastos, y un largo etcétera...

A mayor abundamiento, la Orden HAC/554/2019, de 26 de abril, por la que se aprueba el modelo de declaración del Impuesto sobre Sociedades para el año 2018 incluye en sus páginas 12 y 13 aproximadamente 90 tipos diferentes de ajustes en la base imponible del impuesto, los cuales, además de dificultar enormemente la práctica de la liquidación del impuesto, ponen de manifiesto la mencionada separación entre base imponible y resultado contable y la no fácil relación o convivencia entre ambos conceptos. 90 tipos diferentes de ajustes realmente son muchos....

Y lo que es peor es que el problema no radica solo en los ajustes derivados del articulado de la LIS, sino que radica sobre todo en la aplicación de un régimen transitorio que se viene arrastrando desde hace ya muchos años que dificulta enormemente la labor del asesor fiscal en aras a la obtención de la base imponible partiendo desde el resultado contable.

Cada vez se produce un distanciamiento mayor entre resultado contable y base imponible cuando tal y como hemos comentado, partíamos de una situación de anhelada proximidad entre ambos conceptos con la Ley 43/1995, y los primeros años del Real Decreto Legislativo 4/2004...

Coexisten en la actualidad en la LIS nada menos que 15 disposiciones adicionales, 39 disposiciones transitorias, una disposición derogatoria y 12 disposiciones finales, junto con los 132 artículos que componen el articulado de la LIS. Con tanta disposición adicional, transitoria y final la complejidad está servida... no solo resulta difícil de buscar los ajustes a practicar, sino que, cuando se encuentran, a veces son difíciles de interpretar...

No obstante lo anterior, lo que realmente provoca conceptualmente ese distanciamiento entre resultado contable y resultado fiscal o base imponible no es únicamente lo mencionado hasta ahora, que ciertamente no ayuda, sino que en muchas ocasiones el espíritu de la norma no se basa en los principios de capacidad económica y seguridad jurídica, que opino que deberían imperar en la normativa de cualquier tipo de impuesto directo en general, y del impuesto sobre sociedades en particular.

En mi opinión, la manera de aproximar el resultado contable a la base imponible no pasa por simplificar la mecánica liquidativa del Impuesto sobre Sociedades, sino por crear un Impuesto sobre Sociedades, en donde, respetando el principio de capacidad económica, se establezcan diferencias que atiendan a las realidades de los obligados tributarios, la realidad de las empresas de reducida dimensión no es la misma que la de las grandes empresas, por lo que se debe de tratar de manera igual situaciones iguales y tratar de manera diferente situaciones diferentes, un impuesto en donde, además, se apueste por la inversión, y por las deducciones por el fomento y la realización de ciertas actividades, pero, siempre inspirándose en los dos principios comentados con anterioridad, el de capacidad económica y el de seguridad jurídica estableciéndose puertos seguros de obligado cumplimiento. ¿Con ello se hará un impuesto más complejo? No lo creo. ¿Con ello se hará un impuesto más justo?, sin duda...

Solo así se mejorará la mecánica legislativa, y basándose en el principio de capacidad económica, descatalogando muchos gastos no deducibles, como las provisiones y deterioros, y eliminado muchas limitaciones al gasto, se podrá producir una aproximación real del resultado contable a la base imponible del impuesto y una convivencia fácil y pacífica entre contabilidad y fiscalidad... una mecánica legislativa que, si lo que pretende es recaudar, no ensanche bases imposables sino que aumente transitoriamente los tipos... que la mecánica liquidatoria nos lleve a la obtención de la base imponible, y si lo que se busca es recaudar, se aumenten transitoriamente los tipos impositivos... y, solo así, entiendo que podría llegarse a permutar la afirmación inicial convirtiendo el mito en realidad, y viceversa, esto es, que exista una fácil convivencia entre contabilidad y fiscalidad que hoy, tristemente, distamos mucho de tener...

2. La prueba diabólica del valor de acciones/participaciones no cotizadas (37.1.b LIRPF)

Carlos Romero Plaza

Abogado y Doctor en Derecho
Coordinador de Sección de IRPF de AEDAF

El ordenamiento jurídico tributario, contiene ciertas reglas especiales de valoración. La intención del legislador con la inclusión de normas anti-elusivas como la contenida en el artículo 37.1.b) LIRPF es (o al menos debería ser) hacer tributar al contribuyente por la riqueza real obtenida con la transmisión de un determinado elemento que conforma su patrimonio. Solo así se respetaría el principio de capacidad económica que debe regir en materia de configuración y aplicación de los tributos.

No obstante, la aplicación automática o semi-automática del artículo 37.1.b) LIRPF puede suponer una vulneración del principio de capacidad económica. Con este tipo de actuaciones, ¿se está desviando el verdadero *animus* de la norma?

¿es razonable aplicar un precepto que nace con la intención de ser una norma «antielusoria» sin ni siquiera tener un mínimo indicio (fundamentado), más allá de que se trate de un valor inferior al fijado por la norma fiscal, vetusta norma, de que se haya realizado una operación «fraudulenta»?

¿No sería más razonable aplicar este tipo de preceptos ÚNICA y EXCLUSIVAMENTE en aquellos casos en que se PRUEBE, que existe fraude, como, por ejemplo, existencia de flujos de dinero «B» no declarados?

Tratándose de un impuesto de naturaleza directa y de carácter subjetivo, ¿no debería realizarse un estudio individualizado de cada operación teniendo en cuenta TODAS las circunstancias concretas que rodean al contribuyente en relación con la operación de venta para no hacer quebrar el principio de capacidad económica?

¿Hasta qué punto es razonable que una persona condicione el desarrollo de su vida privada/personal a la fiscalidad?

A título de ejemplo, si una persona en España necesita de manera urgente (por motivos de salud), obtener liquidez de manera inmediata para poder recibir unos cuidados/intervención/tratamiento específico que requieren un coste importante, imaginemos en EEUU ¿debe esperar a que exista un comprador que esté dispuesto a pagarle el valor que estipula la norma fiscal? ¿Y si mientras ya se va muriendo?

¿En qué casos se puede considerar que el importe de la transmisión de acciones o participaciones ha sido convenido por partes independientes en condiciones normales de mercado? O quizás, es mejor preguntarse ¿En qué casos se puede cuestionar que el importe de la transmisión no ha sido convenido por partes independientes en condiciones normales de mercado? Sobre todo, si no existe ninguna vinculación entre la parte adquirente y transmitente, como suele ocurrir mayoritariamente. ¿Qué es parte independiente?

¿Hasta qué punto puede entenderse que la determinación de un valor de mercado puede venir determinada por un simple cálculo matemático, como son los establecidos en el 37 1 b) LIRPF que una persona decidió en 1.991 o antes?

¿Acaso existe alguna fórmula matemática que sea capaz de determinar el valor por el que se puede valorar una participación de cualquier tipo de empresa, con independencia del sector, del mercado donde opere y de la evolución esperada de la actividad?

Es decir, ¿se puede valorar igual una empresa (no cotizada) dedicada a la fabricación de ladrillos que, a su vez, pertenece a un grupo multinacional conformado por más de 100 empresas dedicadas a la fabricación y distribución de diferentes tipos de ladrillos, que una sociedad limitada que se dedica a la fontanería y que únicamente opera en el ámbito nacional?

Es más, ¿se deben tener en cuenta los mismos criterios valorativos a la hora de realizar una venta que suponga otorgar la mayoría de una sociedad o el control efectivo de ésta, que una venta que suponga otorgar un porcentaje irrelevante a efectos de control de la sociedad?

Además, como conclusión final, creo conveniente hacer una breve referencia a la posibilidad de que tras la aplicación por parte de la AEAT de las normas del artículo 37.1.b) LIRPF se inicie un procedimiento sancionador. Los Tribunales, han favorecido la posición de la Administración para el inicio de un procedimiento sancionador, ya que, sobre la base de la claridad de la norma, han considerado que ante una norma que fija un valor a través de una sencilla fórmula, su no aplicación implica una negligencia punible.

Entre la jurisprudencia que ha tratado los procedimientos sancionadores derivados de la aplicación del art. 37.1 b) de la LIRPF, encontramos las sentencias de la Audiencia Nacional de 9 de marzo (Sentencia núm. 86/2016) y de 13 de julio de 2016 (Sentencia núm. 376/2016). Estas sentencias determinan que, la inaplicación de las normas contenidas en el art. 37.1.b) LIRPF denotan una falta de diligencia sancionable, pues según la Audiencia Nacional no estaríamos ante una diferente interpretación de las normas jurídicas aplicables, sino ante la aplicación de unas normas de valoración objetivas.

No comparto este criterio, pues, aunque resulta evidente que la norma es clara, resulta también palmario que la misma establece una presunción *iuris tantum* y además debe tenerse en cuenta que nos encontramos ante un tributo autoliquidado, y si el contribuyente no está de acuerdo con el resultado de la valoración que resulta del artículo 37.1 b) de la LIRPF, únicamente tiene la alternativa de declarar un valor distinto y tratar de acreditarlo como estime conveniente, sin que esto implique la existencia de una negligencia en su proceder, si finalmente no se acepta el valor declarado.

En el sentido que nosotros defendemos se ha expresado el TSJ Galicia en su sentencia de 2 de mayo de 2018 (Recurso núm. 15114/2017) (Sentencia núm. 164/2018).

José Ignacio Ruiz Toledano

Inspector de Hacienda del Estado
Vocal del TEAC

2.1. Introducción.

El artículo 37.1.b) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), contiene una norma específica para determinar el importe de la ganancia o pérdida de patrimonio cuando la alteración del valor del patrimonio proceda de la transmisión a título oneroso de valores no admitidos a negociación en mercados organizados, que plantea diversos problemas desde el punto de vista teórico y práctico.

En esta ponencia de la mesa dedicada a esta norma específica en el XII Encuentro AEDAF (Jornada Nacional de Estudio) de fecha 4 de abril de 2019 sólo se realizan algunas reflexiones, partiendo de una referencia a la prueba jurídica y a la prueba tributaria, continuando con la exposición de algunos aspectos básicos del artículo 37.1.b), exponiendo la doctrina del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) y terminando con una reflexión final.

2.2. Prueba jurídica en general y prueba tributaria.

La prueba tributaria es una de las modalidades de la prueba jurídica. Hay que partir de que la fijación de los hechos es esencial al Derecho, aunque la teoría jurídica en la mayoría de los países haya dedicado poca atención a la materia de prueba. Es lo que ocurre en España, en la que sólo en el proceso civil y penal se le da más importancia, pero ello conduce a que por parte de la doctrina científica entienda que la prueba propiamente dicha sólo existe en el proceso, es decir ante el Juez. Sin embargo, debe considerarse la prueba jurídica en un sentido amplio y no sólo referida al proceso jurisdiccional. Por otro lado, en España se utiliza una sola palabra (prueba) en múltiples sentidos jurídicos, lo que produce confusiones, mientras en otros países se dedican varias palabras (por ejemplo, proof y evidence en el derecho anglosajón o los numerosos términos cada uno con un sentido distinto que el derecho alemán dedica a la prueba tributaria).

Entendida la prueba tributaria en sentido amplio y no sólo dentro del proceso, la regulación básica general se encuentra en los artículos 105 a 108 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), aunque existen muchos otros preceptos específicos, tanto en la propia LGT y sus normas reglamentarias de desarrollo, como en las normas que regulan los diversos tributos. El artículo 106 de la LGT remite a las normas sobre medios y valoración de prueba del Código Civil y a la Ley de Enjuiciamiento Civil, pero ello plantea problemas prácticos porque algunas de estas normas están configuradas desde el punto de vista civil y no tienen fácil encaje en el ámbito tributario en los procedimientos tributarios de aplicación de los tributos, imposición de sanciones o de revisión administrativa.

En la práctica la prueba resulta muy importante, pues los hechos no son conocidos de forma directa por la Administración tributaria y, por ello, en un sistema basado en las autoliquidaciones, existen además múltiples declaraciones informativas para obtener datos de terceros que sirvan para contrastar los elementos del tributo. También se regulan una serie de normas que facilitan la prueba en la configuración de cada tributo (ficciones, hecho imponible complementario, presunciones iuris et de iure, reglas de fijación de valor) y normas sobre la actividad probatoria (reglas sobre carga de la prueba, valoración de la prueba, presunciones iuris tantum).

Por otro lado, también en la práctica, la prueba está muy relacionada con la motivación del acto, porque muchas veces no es fácil diferenciar en los actos tributarios dictados por la Administración si se trata de una cuestión de prueba o de motivación de dicha prueba.

2.3. Artículo 37.1.b) Ley del IRPF.

Es una norma con antecedentes remotos en el Impuesto General de la Renta de las Personas Físicas de 1967, que remitía a las normas de transmisiones patrimoniales. También se reguló en la Ley 44/1978, si bien no en la redacción original de la misma, sino tras las reformas realizadas por las Leyes 48/1985 y 33/1987. La formulación actual, sin perjuicio de algunas modificaciones, se establezca en el artículo 48.Uno.b) de la Ley 18/1991 y desde entonces se mantiene en las diversas leyes que regulan el IRPF. Resulta claro que el legislador considera conveniente establecer una norma en caso de posible discrepancia entre el valor declarado y la realidad de la transmisión de valores no cotizados en mercados organizados. Si se ha mantenido durante tanto tiempo, sin perjuicios de que pueda modificarse y mejorarse, es porque atiende a un problema que requiere una respuesta legal.

En cuanto a la naturaleza, la posición preponderante es que se trata de una norma probatoria y, en concreto, una presunción “iuris tantum”, sin perjuicio de que alguna posición mantenga que se trata de una norma de valoración, que permite una prueba en contrario. No se trata sólo de una cuestión teórica, sino que influiría en cierta medida en su aplicación práctica, pues si es una norma de valoración se aplica el valor mayor, salvo casos excepcionales, mientras que si es una presunción “iuris tantum” se puede probar lo contrario como regla.

El punto que más dificultades prácticas plantea es el referido al importe que habrían convenido partes independientes en condiciones normales de mercado, pues normalmente no existe un mercado propiamente dicho en este tipo de operaciones que afectan a entidades con valores no cotizados, aunque la casuística sea muy variada. Por ejemplo, puede servir el importe por el que otros socios han transmitido recientemente valores similares, salvo que se realice dentro de un grupo familiar o similar, pues no se trataría de partes independientes.

La prueba corresponde al contribuyente, pero no se establece ninguna limitación de los medios. La dificultad de dicha prueba es considerable en la práctica, si bien puede ser muy útil el dictamen pericial, siempre que el perito sea adecuado e independiente.

2.4. Doctrina del TEAC.

El TEAC se ha referido en escasas ocasiones al artículo 37.1.b), probablemente porque la materia de prueba se refiere normalmente a cada caso concreto. Destacan los dos criterios siguientes:

En primer lugar, respecto a la relación entre las reglas de valoración de operaciones vinculadas y la regla especial del artículo 37.1.b), no hay una primacía o preferencia absoluta de ninguna de estas reglas, sino que hay que atender a los motivos de la regularización que se produzca y cuando se basa en la vinculación deberá utilizarse la regla de operaciones vinculadas, según TEAC 23-11-2016 RG 00-03029-2013.

En segundo lugar, en la resolución TEAC 10-05-2018 RG 00-02334-2018, que resuelve un recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, establece:

- Es posible utilizar en general el procedimiento de comprobación limitada para aplicar la regla del artículo 37.1.b), salvo que el obligado tributario cuestionase los datos de balance y cuenta de resultados contenidos en la declaración del Impuesto sobre Sociedades de la entidad participada o aportase pruebas que de algún modo reclamasen el análisis de la documentación contable de la entidad participada.
- Cuando se determina el valor mínimo de transmisión por el valor mayor entre el teórico y el de capitalización no resulta aplicable la tasación pericial contradictoria, dado que dicho valor no resulta de comprobación de valor alguna, sino que es determinado directamente por la ley.

2.5. Reflexión final.

La aplicación práctica de la norma del artículo 37.1.b) es difícil, por la dificultad de la prueba del importe convenido por partes independientes en condiciones normales de mercado. Por ello, conviene que la Administración tributaria sea prudente en su aplicación y se realicen esfuerzos para que se realice de forma homogénea. Por otro lado, la norma podría mejorarse en una futura reforma legal, en la que convendría tratar de llegar a un equilibrio entre las necesidades de la Administración y contribuyente, tratando de lograr la mayor objetividad posible. Quizás debería tenerse en cuenta lo que señaló John Rawls en su Teoría de Justicia, en general respecto a la igualdad y el contrato perfecto realizado tras lo que denomina el “velo la ignorancia”, es decir que las personas que redactan la norma y la aprueban hicieran abstracción de su posición concreta de manera que, en el caso de la norma del artículo 37.1.b), al diseñarla lo hiciera como si ignoraran que en el momento de aplicar la misma son contribuyentes o funcionarios de la Administración tributaria.

3. Modelos de compliance fiscal: cómo proteger a las empresas de eventuales responsabilidades tributarias

Javier Martín Fernández

Abogado

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. UCM

Miembro de AEDAF

La relación cooperativa instaura un nuevo marco en las relaciones entre la Administración y los obligados tributarios. En la experiencia comparada se ha planteado como un paradigma aplicable únicamente a las grandes empresas. Ello es lógico, por varias razones. De un lado, ya que estas últimas son las que aportan –también en nuestro país– la mayor parte de la recaudación del Impuesto sobre Sociedades. De otro, por sus características singulares. En particular, su dimensión y presencia multinacional dificulta la comprensión de sus modelos de negocio y determina la ineficacia de los sistemas tradicionales de control e inspección.

No obstante, entendemos que este modelo relacional debe extenderse a la totalidad de obligados tributarios, con las oportunas matizaciones, claro está. Ello lo demanda, entre otros, el principio de buena Administración.

La relación cooperativa se refiere a determinadas estrategias que distintas Administraciones tributarias –en especial, la australiana, británica y holandesa– han llevado a cabo en la ordenación y gestión de sus relaciones con las grandes empresas, en aras de obtener de ellas una actitud más cooperativa, disminuir la litigiosidad e incrementar la recaudación.

Incide en todas las fases que escalonan el diseño y aplicación del Sistema tributario, tanto desde el lado de la Administración como de los obligados tributarios y los «intermediarios fiscales» (donde se incluyen, entre otros, los asesores fiscales en España) y con el objetivo de primar la cooperación frente a la confrontación. Como es lógico se complementa con otras actuaciones, entre las que destacan las incluidas en el plan *BEPS*. A nivel comunitario, tales medidas se han incorporado, principalmente, a través de la Directiva 2016/1164/CE 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.

De hecho la UE ha puesto en marcha iniciativas tendentes a fomentar la relación cooperativa en materia tributaria. En primer lugar, la Comisión hizo públicas, a finales de 2016, unas orientaciones para un Código del Contribuyente Europeo (en adelante, CCE) y cuyo contenido esencial ya está presente en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT) y su desarrollo reglamentario. El mismo recopila los principales derechos y obligaciones que regulan las relaciones entre los contribuyentes, entendido el término en un sentido amplio, y las Administraciones tributarias en Europa. Es un modelo de conducta al que los Estados miembros pueden añadir elementos o adaptarlo para satisfacer las necesidades o los contextos nacionales y que debe revisarse con regularidad. Por tanto, no es de estricto cumplimiento, pues carece de efectos vinculantes, al menos en su primera etapa de implantación.

En segundo lugar, el 5 de junio de 2018 se ha publicado, en el *Diario Oficial* de la UE, la Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018, que modifica la Directiva 2011/16/UE, de 15 de febrero de 2011, por lo que se refiere al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información, conocida como DAC 6. La misma impone a los intermediarios fiscales –y, en algunos casos, al propio contribuyente– el deber de notificar a la Administración determinados esquemas que presentan ciertas «señas distintivas». Estas últimas reflejan que pueden ser potencialmente considerados como de planificación tributaria agresiva.

Por último, hemos de referirnos al concepto de «*contribuyente certificado*» que formula la propuesta de Directiva presentada por la Comisión Europea para la reforma de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al IVA y que prevé dar similar tratamiento a las operaciones intracomunitarias que a las domésticas. En una primera fase la Comisión quiere limitar el número de transacciones a incluir en el nuevo sistema. Para ello pretende que las Administraciones certifiquen a las organizaciones cumplidoras, de manera que, cuando éstas realicen adquisiciones intracomunitarias, se mantenga el sistema actual de exención en origen y gravamen en destino mediante autorrepercusión.

El ordenamiento tributario español no es ajeno a estas técnicas de relación o cumplimiento cooperativo, que cuenta con fundamento en sus arts. 103.1 y 105.a). Pese a este fundamento constitucional y en nuestra opinión, la normativa española adolece, en relación al cumplimiento cooperativo, de una falta de sistemática clara. Por ello, se hace necesaria una norma legal que sistematice los preceptos que lo regulan. Y es que no podemos olvidar que, frente a los que ocurre en los sistemas anglosajones, nosotros hemos de adoptar normas de seguimiento obligatorio, ya que son más acordes con nuestra tradición jurídica.

De un lado, la LGT contempla medidas en este sentido, pero desperdigadas a lo largo de su articulado, lo cual ocurre, también, con el Código Penal (en adelante, CP) y el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital (en adelante, TR-LSC). De otro, la AEAT ha creado cauces específicos de comunicación en los Foros de grandes empresas y de profesionales tributarios, así como con el Código de Buenas Prácticas Tributarias y el proyecto de Código de Buenas Prácticas Tributarias de Profesionales Tributarios.

En todo caso, existen ya disposiciones que constituyen un buen punto de partida para construir un modelo de relación cooperativa en nuestro país. Comenzando por la LGT, la reforma operada en la misma por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, ha incorporado, precisamente, el principio de cumplimiento cooperativo en materia tributaria. Es cierto que el art. 92.1 se limita, únicamente, a mencionarlo, pero puede ser un buen comienzo para que la reforma legal que proponemos desarrolle sus previsiones, partiendo de las experiencias internacional y de la UE ya comentadas.

La implantación de la relación cooperativa también exige que el obligado tributario cumpla con determinados estándares de transparencia y gestión del riesgo. En este sentido, debe resaltarse que, en 2015, entraron en vigor reformas legales que colocan a España en la vanguardia del buen gobierno de las organizaciones y el mantenimiento de una práctica tributaria correcta constituye, sin lugar a dudas, parte del mismo. Ello permite a la Administración mantener una relación más fluida con ellas, basada en la confianza y en la cooperación.

La primera de estas reformas es la del TR-LSC. La misma ha incluido, como gran novedad, la inclusión del riesgo tributario como un componente más del sistema de gestión del riesgo en las sociedades cotizadas. Para ello se incrementa la responsabilidad de los miembros del Consejo de Administración, que no podrán, en ningún caso, alegar su ignorancia en esta materia.

La segunda, la reforma del CP, operada por Ley Orgánica 1/2015, de 30 de marzo. Entre otras novedades, ha venido a incidir en el régimen de responsabilidad penal de las personas jurídicas frente a determinados delitos, entre los que se encuentran los cometidos contra la Hacienda Pública. Ahora bien, la entidad queda exenta de responsabilidad si cuenta con un sistema de prevención, detección, vigilancia y control de riesgos penales (en terminología anglosajona, *compliance*).

Los mencionados Códigos de Buenas Prácticas de la AEAT perfeccionan la normativa tributaria en la recíproca relación de cooperación entre esta última y los sujetos que los suscriban. Ahora bien y en nuestra opinión, ambos presentan un contenido excesivamente amplio, por lo que, además de adherirse a ellos, se hace necesario la implantación de un Manual de Buenas Prácticas Tributarias (*tax compliance*), y con dos tipos de medidas.

Las primeras, de carácter más general y que podemos englobar bajo la denominación de «*gestión del riesgo tributario*». Las segundas, tendentes a evitarlo o minimizarlo en situaciones particulares, ya sea en relación con la aplicación del Sistema tributario o con determinadas de sus figuras en especial.

En esta línea, la norma UNE 19602 es un estándar para ayudar a las organizaciones a prevenir y gestionar los riesgos tributarios y tiene una doble finalidad. De un lado, da pautas para implantar un sistema de cumplimiento y, en caso de producirse riesgos, facilitará la creación de mecanismos de detección y corrección, así como cánones de aprendizaje para evitarlos en el futuro.

De otro, la certificación de acuerdo con la UNE 19602, puede ser un elemento de prueba para demostrar, ante la Administración o los Tribunales, la voluntad de la organización de cumplir con sus obligaciones.

Sin duda, la relación cooperativa y las buenas prácticas tributarias han venido para quedarse. Hoy en día resulta insostenible la actual situación de conflictividad, siendo aquéllas la única solución. En definitiva, un cambio de modelo de la relación jurídico tributaria. Pese a ello se observa, en nuestro país, reticencias en las dos partes de la misma. Algunos, desde la Administración, la siguen configurando como una relación de poder, mientras que ciertos intermediarios fiscales consideran la conflictividad como la única fuente de su negocio. Esperemos que cada vez sean los menos.

4. A vueltas con las sociedades profesionales/patrimoniales interpuestas: ¿simulación vs vinculación? ¿qué hay del IVA? y del ajuste secundario?

César García Novoa

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Santiago de Compostela
Miembro de AEDAF

Mucho se ha hablado en los últimos meses sobre la trascendencia fiscal de las sociedades instrumentales, a la luz de ciertos casos de personajes populares, desde actores a comunicadores, pasando por políticos o incluso ministros. Fruto de la actualidad de este tema fue la reciente *Nota de la Agencia Tributaria*, sobre interposición de sociedades por personas físicas del mes febrero pasado, que pretendía fijar la posición de la Administración en las inspecciones a este tipo de entidades.

Cuando se habla de *sociedades interpuestas* como equiparables a *sociedades ficticias*, es necesario recordar, en principio, que toda sociedad, en especial las de carácter mercantil, es ficticia, y por tanto, interpuesta entre la persona física y los terceros. La creación de una sociedad siempre es una interposición ficticia, en la medida en que supone el surgimiento de un ente con capacidad propia de actuar en Derecho y de concertar negocios, recayendo los efectos de tales negocios en la persona interpuesta. La esencia de la persona jurídica radica, precisamente, en la creación de un sujeto al que se atribuye una capacidad jurídica que el ordenamiento, por definición y por naturaleza, sólo debería reconocer a las personas físicas. Por tanto, decir *sociedades ficticias* constituye en realidad un pleonismo. Todas las sociedades, en cierto sentido, lo son, ya que son creaciones del Derecho, frente a la *realidad de los hechos* que es el substrato colectivo real que hay detrás de toda persona jurídica.

En segundo lugar, cuando los Planes de Control Tributario se refieren a sociedades interpuestas y deslizan su supuesto carácter simulado como argumento para someterlas a inspección, están incluyendo en un mismo concepto situaciones diferentes. Y no hay mayor error metodológico que pretender aplicar soluciones idénticas a situaciones divergentes.

Así, cuando se habla de sociedades instrumentales o interpuestas suele hacerse referencia, al menos, a cuatro situaciones diferentes.

En primer lugar, a las sociedades de profesionales, tanto a las que ejercen actividades profesionales al amparo de la Ley 2/2017, de 15 de marzo, como a las integradas por profesionales, incluidas las de medios o sociedades en las que los socios no prestan servicios personales, aunque puedan dirigir y ordenar el desarrollo de la actividad de la propia sociedad. En tanto, este tipo de sociedades son las que han generado mayor conflictividad, debido a las regularizaciones practicadas por la Agencia Tributaria, a ellas le vamos a dedicar el mayor espacio en esta colaboración. En cualquier caso, lo característico de estas sociedades es que el servicio profesional se lleva a cabo a través de una entidad colectiva. Pero dado el carácter personalísimo de la actividad profesional, el socio presta a su vez, un servicio a la sociedad. Desde la Ley 2/2017, cualquier actividad profesional puede desarrollarse a través de sociedades.

En segundo lugar, estarán las sociedades creadas para percibir retribuciones, incluidas las retribuciones por servicios profesionales. Esto es, sociedades que se crean no para suministrar el servicio sino para recibir la contraprestación por una actividad que, normalmente se lleva a cabo por cuenta ajena. Así, se convierte una actividad en régimen de dependencia en un servicio facturado por una sociedad. Destacan aquí los supuestos, muy comentados en los medios, de presentadores, actores o comunicadores cuyas retribuciones se obtienen a través de entidades interpuestas.

En tercer lugar, estarían las sociedades patrimoniales. Más allá de la definición de las mismas, contenida en el artículo 5,2 de la Ley del Impuesto de Sociedades, se trata fundamentalmente de entidades que tienen la titularidad de bienes inmuebles de uso personal del socio, sobre todo de viviendas. La polémica sobre este tipo de sociedades se vio alimentada por el caso reciente de algunos políticos y altos cargos. En estos supuestos, la sociedad pone a disposición del socio un bien inmueble por lo que, a diferencia del caso de las profesionales, es la sociedad la que presta un servicio al socio.

Finalmente, tendríamos el ejemplo de sociedades que podrían calificarse como patrimoniales (titulares de bienes), pero al mismo tiempo son instrumento para la percepción de rentas. El supuesto más claro sería el de sociedades que gestionan y explotan los derechos de imagen de artistas y deportistas. Singularmente, el caso de ciertos futbolistas famosos.

Pues bien, en relación con el primer supuesto, el de las sociedades de profesionales, hay que comenzar reafirmando una serie de evidencias que ni siquiera sería necesario recordar, si no fuera por la pertinaz renuencia de la Agencia Tributaria a aceptarlas.

Así, hay que recordar que el recurso a las sociedades profesionales es una opción legítima que incluso podríamos entender amparada por la libertad económica prevista en el artículo 38 de la Constitución. Se puede utilizar cualquier fórmula mercantil para ejercer la actividad profesional (incluso unipersonal, como las SLU o las SAU) o para generar una sociedad de medios para compartir gastos. Y caben, obviamente, relaciones profesionales o relaciones laborales por cuenta ajena entre la sociedad y el socio. Relaciones que, por ejemplo, han suscitado controversia respecto al IVA, contrastando la postura de la Dirección General de Tributos (consultas de 7 de julio de 2005 y 11 de enero de 2006) y de la Nota N.º 1/12 del Departamento de Gestión de la Agencia Tributaria, que hacen pivotar la sujeción a IVA del servicio prestado por el socio a la sociedad sobre la concurrencia de *dependencia* y *ajenidad*, frente a la sentencia *Van der Steen* del TJUE, de 18 de octubre de 2007 (Asunto C-355/06), que da prevalencia a la mera existencia de un contrato de trabajo.

Aceptar las sociedades profesionales significa que quienes acuden a ellas asumen sus *ventajas* y *desventajas*. Entre las ventajas estaría la tributación al tipo fijo del 25 % del Impuesto de Sociedades y la posibilidad (que no puede negarse) de remansar beneficios. Y ello, en tanto en nuestro ordenamiento ya no existe una transparencia fiscal obligatoria para este tipo de entidades. Al mismo tiempo, los gastos se regirán por las disposiciones generales sobre deducibilidad previstas en la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Entre las servidumbres inherentes a la interposición de una sociedad profesional están las referidas a las distintas formas de que dispone el socio para *bajar* los beneficios. En lo relativo a los dividendos, la doble imposición no corregida IRPF-Impuesto de Sociedades. En lo concerniente a las retribuciones salariales y profesionales (estas últimas con IVA), la aplicación del régimen de operaciones vinculadas.

Llama poderosamente la atención la postura de la Administración Tributaria en numerosas inspecciones, calificando estas entidades como simuladas, y atribuyendo las rentas a los socios a través de lo que se ha dado en llamar una transparencia fiscal *de facto*. Postura, por otra parte, inadmisible, ya que se puede acudir a la simulación de manera apriorística, sin verificar si esta figura concurre realmente. La simulación no se define en el artículo 16 de la Ley General Tributaria, lo que supone una implícita remisión al concepto *civil* de la misma. Como dice el Tribunal Supremo en la clásica sentencia de 20 de septiembre de 2005 (recurso de casación núm. 6683/2000), *para apreciar la existencia de un negocio simulado debe probarse suficientemente la simulación; esto es, los elementos integrantes de su concepto: declaración deliberadamente disconforme con la auténtica voluntad de las partes y finalidad de ocultación a terceros, en este caso a la Administración Tributaria*. Si no hay *causa simulationis* ni ocultación no hay simulación. Y no puede haber ocultación por ejemplo, cuando el nombre de la sociedad coincide con la de alguno de los socios.

Por eso, el recurso a la simulación en estos casos debe descartarse. En relación con sociedades profesionales, la única medida contemplada en el ordenamiento frente a conductas elusivas es la aplicación del régimen de operaciones vinculadas. El espurio recurso a la simulación debe ceder a favor del único mecanismo realmente previsto en la ley para evitar que las operaciones entre el socio y la sociedad sirvan para obtener un ahorro fiscal. Tal mecanismo no es otro que la valoración de tales operaciones a precios de mercado por aplicación de las reglas de operaciones vinculadas.

Así lo recoge el TEAC en la resolución en unificación de doctrina 08483/2015, de 2 de marzo de 2016. Pero la doctrina contenida en esta resolución tiene un punto criticable. La misma dice que cuando el servicio que presta la persona física a la sociedad vinculada y el que presta la sociedad vinculada a terceros independientes es sustancialmente el mismo y del análisis del supuesto de hecho se deriva que la sociedad carece de medios para realizar la operación si no es por la necesaria e imprescindible participación de la persona física... *es acorde con la metodología de operaciones vinculadas considerar que la contraprestación pactada por esta segunda operación es una operación no vinculada comparable*. Para el TEAC, en este caso, no es necesario incorporar una corrección valorativa por el mero reconocimiento de la existencia de la sociedad, y ello sin perjuicio de las correcciones que en aplicación del método del precio libre comparable proceda realizar por los gastos fiscalmente deducibles que se centralizan en la sociedad.

Esta resolución prescinde de lo ya tributado por la sociedad a la hora de efectuar la liquidación al socio-persona física tomando en consideración el valor de mercado del servicio prestado por tal socio a la sociedad. Y ello tanto a la hora de practicar la liquidación como de determinar el perjuicio económico para imponer la posible sanción. La consecuencia es que se puede estar gravando una renta inexistente, cuando esa no es la finalidad del régimen de operaciones vinculadas, sino el reparto correcto del rendimiento gravable entre las distintas partes intervinientes en la operación. Y en lo relativo a la sanción, la cuantía defraudada que debe tomarse en consideración no puede ser otra que la diferencia de tributación que se haya producido, considerando lo que hayan tributado el socio y la sociedad en su conjunto, pues ese es el verdadero perjuicio económico para la Administración.

Pero, en relación con la aplicación de las operaciones vinculadas a sociedades profesionales, lo cierto es que el artículo 18 de la Ley del Impuesto de Sociedades que contempla su régimen jurídico no es, precisamente, un dechado de virtudes normativas. Y ello porque está pensado para operaciones de grandes sociedades mercantiles, incluso de sociedades con actividad económica internacional. En una pequeña sociedad, y no digamos en una sociedad profesional, no se puede fijar un estándar de comparabilidad similar al de una gran empresa. Y el denominado *puerto seguro* del artículo 18,6 de la Ley 27/2014 no funciona como un instrumento de seguridad jurídica. Le medida consistente en imponer que la cuantía de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de servicios a la entidad no sea inferior al 75% del resultado previo a la deducción de las retribuciones, obliga a descapitalizar la sociedad y es una fórmula que, de manera indirecta, impone la transparencia fiscal. El requisito de que las retribuciones correspondientes a cada uno de los socios-profesionales no sean inferiores a 1,5 veces el salario medio de los asalariados de la entidad que cumplan funciones análogas a las de los socios profesionales o a 5 veces el Indicador Público de Renta de Efectos

Múltiples (este año, 32.279,15 euros), va contra la libertad de pactos y dificulta la aplicación del *safe harbour* a las pequeñas sociedades o a las que tengan pocos beneficios.

Por otro lado, la regulación del ajuste secundario en el artículo 18,11 de la Ley del Impuesto de Sociedades no ha mejorado el régimen anterior que sufrió el varapalo de la sentencia del Tribunal Supremo de 27 de mayo de 2014. Como se recordará, esta resolución judicial anuló cuatro artículos del Reglamento del Impuesto de Sociedades referidos a este ajuste. Actualmente se ha regulado la posibilidad de enervar los efectos fiscales de la transferencia de renta mediante un *pacto de restitución* (siguiendo el modelo del *reverse charge*) pero no queda suficientemente claro que, al igual que el ajuste primario constituye una norma de valoración, el secundario es una regla de calificación. Por ello, la carga de la prueba a la hora de calificar las transferencias de renta corresponde a la Administración, debiéndose reconocer siempre al contribuyente la posibilidad de acreditar lo contrario.

Pero no son sólo las sociedades profesionales las que experimentan los embates de la furia *transparentadora* de la Administración. También los otros tipos de sociedades que hemos señalado al principio.

Así, en las sociedades creadas para percibir una retribución se ha abusado del recurso a la simulación. Especialmente llamativo es el caso de las sociedades de deportistas profesionales para la percepción de derechos de imagen y las denominadas *sociedades en cascada* (profesionales que cobran sus retribuciones de una sociedad profesional a través de otra sociedad). Respecto a este último tipo de entidades, la Agencia Tributaria, con el aval de algunos pronunciamientos jurisprudenciales (por ejemplo, sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 28 de enero de 2015 –rec. 1496/2012–), las viene calificando automáticamente como simuladas. Es de esperar que la sentencia en casación que debe dictar el Tribunal Supremo aclare este punto, ya que el Auto de 10 de mayo de 2018 (recurso de casación núm. 6108/2017), emplaza claramente al Alto Tribunal a que se pronuncie sobre si *puede apreciarse la existencia de simulación en el ejercicio de una actividad profesional a través de una sociedad expresamente constituida para facturar los servicios prestados*.

Por último, y en relación con las sociedades de tenencia de inmuebles, que también son tratadas por la Nota de la Agencia Tributaria del pasado mes de febrero, se insiste en la necesidad de que se impute un alquiler a precios de mercado y que el mismo se recoja en el correspondiente contrato. No obstante, y en relación con las mismas, no cabe aceptar ni que se atribuya una renta al socio vía ajuste secundario, ni que se diga que la sociedad no percibe renta porque la misma no se refleja en la contabilidad. Y ello, en tanto la renta imputada a una sociedad consecuencia de una valoración a precios de mercado de la cesión del inmueble al socio es fruto de un ajuste extracontable.

En suma, estamos ante una situación derivada de un puro afán recaudatorio, que lleva a desconocer la personalidad de una sociedad legítima y no simulada, para atribuir en bloque la renta a los socios, muchas veces sin que haya finalizado el procedimiento inspector ante la sociedad. Y, con frecuencia sólo se atribuyen al socio los ingresos ya que los gastos (que, incluso, pudieron ser aceptados en sede de la sociedad) no se imputan aduciendo que el socio no tiene facturas o que no se emitieron en su nombre sino en nombre de la sociedad. Afortunadamente, en vía penal, las sentencias de los juzgados han frenado esta tendencia en lo relativo a la determinación del tipo de defraudación tributaria (por ejemplo, la sentencia del Juzgado de lo Penal 31 de marzo de 2015 –*Caso Sagardoy*–). Y el Tribunal Constitucional en su resolución 57/2010, de 4 de octubre, en el conocido asunto *El Pocero*, ha señalado que, a efectos penales, la personalidad jurídica independiente de una sociedad debe ser respetada.

En suma, se olvida que toda sociedad *puesta es interpuesta*, pero que no por puesta o interpuesta puede ser prejuzgada como simulada o fraudulenta, si la misma existe y realiza efectivamente una actividad económica. Y que la situación de un profesional, a la hora de ejercer su actividad, no puede ser peor que la de un pequeño empresario, agricultor o autónomo. Y, desde luego, no son los operadores económicos los responsables de que el legislador se haya embarcado en los últimos años en una política de rebajar el tipo del Impuesto de Sociedades y de, simultáneamente, incrementar el marginal máximo del IRPF, fomentando el ejercicio de actividades a través de sociedades mercantiles.

5. 720: ¿Una luz al final del túnel?

Esaú Alarcón García

Abogado y Doctor en Derecho

Miembro de la Sección de Derechos y Garantías y Práctica Tributaria de AEDAF

En la presente ponencia se han analizado las cuestiones que se han considerado más destacadas del dictamen motivado emitido por la Comisión Europea con relación a un procedimiento de infracción seguido frente a la regulación española de la obligación de información para determinados bienes y derechos en el extranjero.

Como es sabido, la resolución de la guardiana de los Tratados comunicada al Reino de España concluye que las medidas introducidas por la Ley 7/2012 para bienes y derechos en el extranjero restringen las libertades fundamentales consagradas en el TFUE. A pesar de que tales restricciones podrían estar justificadas por la necesidad de prevenir el fraude, el abuso y la evasión fiscales o garantizar la eficacia de los controles fiscales, tal y como han sido concebidas legalmente resultarían desproporcionadas.

De esta manera, según el parecer del organismo investigador comunitario, la normativa española violaría la libre circulación de personas –ex artículo 21 TFUE–, la libre circulación de trabajadores –ex artículo 45 TFUE y artículo 28 del Acuerdo EEE–, la libertad de establecimiento –ex artículo 49 TFUE y 31 del Acuerdo EEE–, la libre prestación de servicios –ex artículo 56 TFUE y artículo 36 del Acuerdo EEE– y la libertad de circulación de capitales –ex artículo 63 TFUE y artículo 40 del Acuerdo EEE–, en la medida en que establece un régimen de declaración de bienes y derechos en el extranjero discriminatorio y desproporcionado a la luz de la jurisprudencia comunitaria y, en particular, al imponer:

- a. Multas pecuniarias fijas por incumplimiento de la obligación informativa –modelo 720– superiores a las previstas para el caso general de infracciones similares establecidas en la LGT.
- b. La imputación de una ganancia patrimonial no justificada derivada de la falta de presentación o prestación tardía del modelo 720 acompañada de la denegación de la prueba de que la propiedad de los activos se produjo en un período impositivo determinado.
- c. Una multa pecuniaria proporcional impuesta sobre la renta derivada de la imputación de la ganancia patrimonial no justificada asociada a los activos respecto de los que no se haya presentado o se haya presentado tardíamente la declaración modelo 720.

Ante este escenario y dada la ausencia de respuesta oficial al dictamen motivado por parte de los representantes de la administración tributaria española, así como la imposibilidad de llevar a cabo un cambio normativo, se aconseja la posibilidad de plantear la suspensión de los procedimientos tributarios en curso, por diversas vías, aunque es un escenario que los órganos de la AEAT nunca han permitido.

Por último, se recuerda la existencia de jurisprudencia comunitaria de larga raigambre que permite a los órganos administrativos y jurisdiccionales la inaplicación de toda normativa nacional que resultara claramente contraria a los Tratados de la UE, lo que podría resultar una salida razonable ante las evidentes carencias de esta novedosa obligación informativa.

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

1. La presión fiscal de la AEAT sobre las sociedades profesionales

RIA N.º 9-2019

José Pedreira Menéndez, miembro de la Sección del IRPF, comenta la reciente Nota publicada por la AEAT sobre la interposición de sociedades por profesionales.

2. A vueltas con el régimen sancionador de vinculadas al albur de la reciente jurisprudencia y praxis de la inspección

RIA N.º 10-2019

David Cañabate Clau, miembro de la Sección de Fiscalidad Internacional y Precios de Transferencia, comenta en esta nota la STS 3632/2018, de 15 de octubre de 2018, que parece cerrar la discusión sobre la compatibilidad del régimen sancionador especial del antiguo artículo 16.10 TRLIS, con el régimen sancionador general establecido en el artículo 191 LGT en los casos en los que el contribuyente no estuviera sujeto a las obligaciones de documentación en esta materia.

3. La exención del artículo 7.p) LIRPF

RIA N.º 12-2019

Nota elaborada por José Pedreira Menéndez, Carlos Romero Plaza y Juan Ferrer Jaraiz, miembros de la Sección de IRPF, en la que, a través de un análisis doctrinal y jurisprudencial al respecto, se trata de dar respuesta a algunas de las cuestiones conflictivas que se pueden plantear en relación con la aplicación de la exención por trabajos realizados en el extranjero, regulada en el artículo 7.p) de la Ley del IRPF.

4. Comentario sobre la Resolución TEAC de 19 de febrero 2019, rec. 6257/2017, relativa al cómputo de los plazos por meses en el procedimiento inspector

RIA N.º 15-2019

Mercedes Navarro Egea, miembro de la Sección de Derechos y Garantías y Práctica Tributaria, comenta en esta nota la reciente interpretación del TEAC sobre la forma de computar determinados plazos en el procedimiento inspector, concretamente el plazo máximo establecido en el artículo 150.1 de la LGT y el plazo de un mes del artículo 156.3 de la LGT para que se tenga por dictada y notificada la liquidación.

5. **Guía para el laberinto de la plusvalía municipal**

RIA N.º 18-2019

En este documento, Javier Máximo Juárez, miembro de la Sección de Empresa Familiar, hace un repaso de la situación actual del Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana (plusvalía municipal) cuando se cumplen dos años de la Sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017 de 11 de mayo, que declaró inconstitucionales determinados preceptos de la Ley de HH.LL.

6. **Métodos de determinación de bases imponible. Comentario a la Sentencia de la Sección Tercera de la Sala de lo C.A. del TSJ de la Comunidad Valenciana, de 2 de abril de 2019, rec. 903/2016-**

RIA N.º 18-2019

Francisco Serantes Callón comenta, en esta nota, la tendencia de los Inspectores de la AEAT de acudir al método de estimación directa de bases imponibles en supuestos en los que lo procedente sería acudir al método de estimación indirecta. Concretamente, se refiere a aquellos casos en los que el actuario ha calificado determinadas facturas de «falsas» o «falseadas» al ser emitidas por proveedores que carecen de trabajadores, de compras, de local, de medios de transportes, etc.

Documentos disponible en la página web de la Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF), WWW.AEDAF.es

Revista Técnica Tributaria

NOVEDADES EDITORIALES



Novedades Editoriales

Xavier Oberson. Taxing Robots. Helping the Economy to Adapt to the Use of Artificial Intelligence. Edward Elgar, 2019.

Es probable que la creciente utilización de la inteligencia artificial en el lugar de trabajo provoque importantes trastornos en el mercado laboral y, a su vez, en la economía, debido a la reducción del número de trabajadores que tengan que tributar. En este innovador libro, Xavier Oberson, propone la fiscalidad sobre los robots como una posible solución al futuro problema de la disminución de los ingresos fiscales.

De acuerdo con los principios jurídicos y económicos rectores, el libro explora los diversos modelos fiscales que podrían aplicarse tanto al uso de robots –como un impuesto de uso o de automatización–, como a los robots directamente. Se discuten numerosos temas relacionados, como la definición de los robots a efectos fiscales, la dificultad de conceder capacidad contributiva a los robots, así como la compatibilidad de los impuestos sobre los robots con las normas fiscales internacionales. El autor concluye proponiendo un posible sistema de imposición sobre los robots, teniendo en cuenta todas estas cuestiones.

Siendo el primer trabajo que explora el potencial para gravar a los robots en detalle, este libro será un recurso único para los investigadores en los campos del derecho y la economía que tengan interés en el impacto de la inteligencia artificial. Los abogados y asesores fiscales también pueden beneficiarse de los conocimientos de Oberson sobre cómo serán los futuros modelos de tributación y cuáles serán sus consecuencias legales.

Francisco Estrada Millán. Estudio de la ventaja selectiva en las Ayudas de estado fiscales. Instituto de Estudios Fiscales, 2019. ISBN 978-84-8008-409-3, 296 págs.

Este libro que acaba de ver la luz tiene su origen en la tesis doctoral del autor, que fue galardonada con el premio Sainz de Bujanda, otorgado por el IEF, en 2017. El estudio de la ventaja selectiva se aborda en él de forma progresiva, didáctica, y sistemática, partiendo de la base de que los conceptos de ventaja y de selectividad tienen distinta naturaleza –el primero, objetivo y real, el segundo, subjetivo–, y por tanto deben tratarse separadamente, distinguiendo entre, por un lado, los conceptos teóricos, y por otro, los métodos de determinación tanto de la ventaja como de la selectividad.

Así, tras un primer capítulo introductorio, el segundo de ellos aborda la problemática de la ventaja, tanto bajo un punto de vista legal –exponiendo el método derogativo, y la elaboración del sistema de referencia– como desde un punto de vista económico o real, desarrollando los métodos de determinación del beneficio. A la selectividad se le dedican dos capítulos: el primero de ellos, la

determinación positiva de la selectividad *a priori*, en el que se define, en primer lugar, el concepto, y se deslinda de otros conceptos afines –ventaja, no discriminación, y especificidad– para, en segundo lugar, desarrollar los métodos de determinación de la ventaja selectiva hasta ahora empleados, finalizando el capítulo con un desarrollo de la selectividad de facto y la selectividad regional. Por fin, el último de los capítulos se refiere a la justificación de la ventaja *a priori* selectiva, que el autor desarrolla en torno a tres aspectos: la justificación interna o intrínseca de la selectividad *a priori* –desarrollando tanto los principios fundadores o intrínsecos del sistema de referencia, como los mecanismos inherentes necesarios para el funcionamiento y efectividad del sistema–, la justificación extrínseca de la misma, y, por último, el principio de proporcionalidad.

El libro contiene interesantes aportaciones propias del autor, y cuenta con abundante jurisprudencia y doctrina de la Comisión, así como doctrina científica. Sin duda, será de gran utilidad para los estudiosos del tema, así como para los profesionales.

La Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF), constituida en 1967, reúne a más de 2.700 Abogados, Economistas y Titulados Mercantiles de reconocida solvencia ética y profesional, dedicados a la asesoría fiscal. Entre sus objetivos destacan la formación permanente de todos sus miembros mediante la difusión de sus publicaciones periódicas, la celebración de Conferencias, Seminarios, Jornadas de Estudio y Congresos, así como el intercambio constante de la información proporcionada por sus integrantes. Del mismo modo, estimula la creación de una conciencia fiscal entre los ciudadanos, colaborando a la divulgación y clarificación de los aspectos más complejos de la normativa legal. Aporta su visión sobre los temas fiscales de actualidad en defensa de los intereses legítimos de los contribuyentes y en la salvaguarda de los principios fundamentales del Estado de Derecho. En este sentido, presenta recomendaciones a la Administración Tributaria en materia fiscal, colaborando en la preparación o modificación de los textos legales, tratando de perfeccionarlos y de simplificar su práctica. La Asociación Española de Asesores Fiscales es miembro de pleno derecho de la Confédération Fiscale Européenne, órgano consultivo en materia de impuestos de la Comisión de la UE y que reúne a las organizaciones de Asesores Fiscales más importantes de la Unión Europea. También forma parte de la International Fiscal Association (IFA) y de la Asociación Española de Derecho Financiero.

Comisión Directiva de la AEDAF

Presidente:

José Ignacio Alemany Bellido

Vicepresidente:

Llorenç Maristany i Badell

Secretario General:

Luis Ferrándiz Atienza

Vicesecretario:

Francisco Serantes Peña

Vocal Resp. de Asuntos Económicos:

Francisco José Espinosa Barro

Vocal Resp. de Estudio e Investigación:

D. Javier Gómez Taboada

Vocal de Apoyo a Estudio e Investigación:

D^a. Beatriz Ladero de las Cuevas

Vocal Resp. de Demarcaciones Territoriales:

Dulce María Villalba Sáinz de Aja

Vocal Resp. de Atención al Asociado:

María Teresa Azcona San Julián



AEDAF
Asociación Española
de Asesores Fiscales

Demarcaciones Territoriales *

Madrid-Zona Centro

Ignacio Arráez Bertolín

Teléfono: +34 91 563 01 11

Fax: +34 91 532 37 94

sedemadrid@aedaf.es

C/ O'Donnell, 7 - 1º Dcha.

28009 Madrid

Responsable Sede: Lara Álvarez

Aragón-La Rioja

Pilar Pinilla Navarro

Teléfono: +34 976 37 17 16

pilarpinilla@arasociados.com

Pº Sagasta, 74 - Pral.

50006 Zaragoza

Cataluña

Jordi Baqués Artó

Teléfono: +34 93 317 68 78

Fax: +34 93 317 69 32

consol@aedaf.es

Provença, 281 - local

08037 Barcelona

Responsable Sede: Consol Carratalá

País Vasco

Pablo Martín Ruiz de Gordejuela

Teléfono: +34 94 424 72 57

pablomartin@martinabogados.com

C/ Gran Vía, 38 - 5º

48009 Bilbao

Asturias y León

Rubén Cueto Vallverdú

Teléfono: +34 985 35 51 67

ruben@vallverduabogados.com

C/ Felipe Menéndez, 11 - 1ºA

33206 Gijón

Valencia-Castellón

Javier Ortiz Alonso

Teléfono: +34 963 80 37 70

javierortiz@seneor.com

C/ Cronista Carreres, 3-Entlo.-2º Izda.

46003 Valencia

Andalucía-Málaga

Francisco Urbano Solís

Teléfono: +34 952 60 17 57

Fax: +34 952 60 12 41

sedemalaga@aedaf.es

Avda. Cánovas del Castillo, 14 - local 29016

29006 Málaga

Responsable Sede: Julieta Villodres

Andalucía-Sevilla y Extremadura

José Ángel García de la Rosa

Teléfono: +34 954 22 29 24

joseangel@tuasesor.eu

C/ Luis Montoto, 91-93 estudio 1º

41018 Sevilla

Canarias

Enrique Lang-Lenton Bonny

C/ Rafael Nebot, 5 - 1º

35001 Las Palmas de Gran Canaria

Teléfono: +34 928 36 84 70

Fax: +34 928 36 41 71

canarias@aedaf.es

Responsable Sede: Paula Fuentes

Cantabria

Manuel Fernández González de Torres

Teléfono: +34 942 21 46 50

manuelgt@tecnisa-campos.com

C/ Calvo Sotelo, 6 - 2º

39002 Santander

Galicia

Carlos Del Pino Luque

Teléfono: +34 982 22 30 00

carlos.delpino@pindelpino.com

Trav. Juan Montes, 2 - 4

27001 Lugo

Alicante y Albacete

Bernardo Bande García-Romeu

Business World Alicante. Oficina 404

Muelle de Poniente, s/n. (Antigua Casa del Mar)

03001 Alicante

Teléfono: +34 966 089 688

Responsable Sede: Mª Esther Sirvent

Navarra

Arancha Yuste Jordán

Teléfono: +34 948 85 29 66

ayuste@micap.es

C/ Cataluña, 8 - Portal 4 - Bajo

31006 Pamplona

Murcia

Carmen Cano Castañeda

Teléfono: +34 647 70 67 11

carmencanoc@icamur.org

C/ Los Lirios, 12

30506 Altorreal-Molina de Segura

Baleares

Vicente Ribas Fuster

Teléfono: +34 971 71 12 59

vicenteribas@arcoabogados.es

C/ Antonio Marqués, 18 - bajo

07003 Palma de Mallorca

* Estos cargos corresponden a la fecha de publicación de la Revista Técnica Tributaria.

Normas de Autor

Los trabajos recibidos deberán ajustarse a los siguientes criterios de publicación:

1. Deberán versar sobre Derecho tributario, contabilidad, administración, economía o Derecho de la empresa, en su proyección fiscal.
2. Ser originales, no habiéndose publicado previamente en ninguna revista de ámbito local, nacional o internacional. La Asociación Española de Asesores Fiscales entenderá cumplido este requisito con la recepción del trabajo, siendo responsabilidad de su autor las consecuencias que pudieran derivarse de su incumplimiento.
3. Los originales tendrán una extensión mínima de 6000 palabras y máxima de 25000, debiendo ser remitidos por correo electrónico a gabinete.estudios@aedaf.es en formato compatible con los programas de tratamiento de texto más extendidos en España. Sólo en casos excepcionales, y tras la oportuna revisión de los originales, se admitirán trabajos cuya extensión esté fuera de los límites indicados.
4. Junto con el original, el autor o autores remitirán un resumen del trabajo, en español y en inglés, que se publicará con el original. La extensión del resumen estará entre 50 y 100 palabras, pudiendo el Gabinete de Estudios adaptar el mismo al contenido real del artículo y a su interés. Asimismo, deberá remitirse una relación de palabras clave para su indización en las correspondientes bases de datos; esta relación también figurará en versión inglesa (Keywords).
5. Las citas de sentencias, consultas y legislativas deberán estar preferentemente relacionadas con las bases de datos de la AEDAF. De no ser así, AEDAF se reserva el derecho a su modificación referencial.
6. En el trabajo se indicará el autor o autores, así como titulación y demás datos que, en su caso, debieran figurar en la publicación.
7. Los trabajos deberán contener referencias bibliográficas, las cuales figurarán al final del documento ordenadas alfabéticamente. Preferentemente la elaboración de las mismas se adecuará a las normas APA.

