

Nº 130

Revista Técnica Tributaria

RTT

2020

JULIO

SEPTIEMBRE

LAS NOTIFICACIONES
ELECTRÓNICAS OBLIGATORIAS
DE LOS ACTOS TRIBUTARIOS

FIDUCIA ARAGONESA
E IMPUESTO SOBRE
SUCESIONES. UN RÉGIMEN
TRIBUTARIO EN CONFLICTO
PERMANENTE

HACIA UN SISTEMA
TRIBUTARIO MÁS JUSTO QUE
REDUZCA LA DESIGUALDAD,
CONTRIBUYENDO A LA
IMPLEMENTACIÓN DE LA
AGENDA 2030

OVERVIEW OF GLOBAL
TRENDS IN THE PROTECTION
OF TAXPAYERS' RIGHTS BY
2019, ACCORDING TO THE
IBFD OBSERVATORY FOR THE
PROTECTION OF TAXPAYERS'
RIGHTS

aedAF



Consejo Editorial

Directora:

María Amparo Grau Ruiz

*Catedrática de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad Complutense de Madrid
(España)*

Otros miembros del Consejo Editorial:

Stella Raventós Calvo

*Abogado
Presidente de AEDAF
(España)*

Javier Gómez Taboada

*Abogado
Vocal Responsable de Estudios e Investigación de AEDAF
(España)*

Consejo Científico Asesor

Juan Martín Queralt

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Valencia
(España)*

Jesús Calderón González

*Magistrado de la Audiencia Nacional
(España)*

Carlos Palao Taboada

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Consejero en Montero-Aramburu Abogados
(España)*

Abelardo Delgado Pacheco

*Inspector de Hacienda del Estado en excedencia
Socio de Garrigues
(España)*

Juan Ramallo Massanet

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Autónoma de Madrid
(España)*

Francisco Clavijo Hernández

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de La Laguna
(España)*

José Ignacio Ruiz Toledano

*Inspector de Hacienda del Estado
Vocal del TEAC
(España)*

Ramón Falcón y Tella

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Complutense de Madrid
(España)*

Eduardo Sanz Gadea

*Inspector de Hacienda del Estado
(España)*

César García Novoa

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Santiago de Compostela
(España)*

M^a Teresa Soler Roch

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

Juan Zornoza Pérez

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Carlos III de Madrid
(España)*

Philip Baker

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

Jacques Malherbe

*Profesor emérito de la Universidad Católica de Lovaina
Abogado
(Bélgica)*

Diego Martín Abril

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

Equipo técnico

Gabinete de Estudios de AEDAF:

Arturo Jiménez Contento

Director del Gabinete de Estudios de AEDAF

Marta González Álvaro

Subdirectora del Gabinete de Estudios de AEDAF

Montserrat Ruiz de Velasco Casas

Técnico del Gabinete de Estudios de AEDAF

Equipo de marketing y comunicación de AEDAF:

María José del Hoyo Torres

Directora de marketing y comunicación de AEDAF

Elena Sánchez González

Marketing y comunicación de AEDAF

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

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

Redacción y

Administración:

O'Donnell, 7 - 1º Dcha
28009 - Madrid
Tel.: 915 325 154
sedecentral@aedaf.es
www.aedaf.es

Edita y diseña:

Asociación Española de
Asesores Fiscales (AEDAF)

Maquetación e

Impresión:

Wolters Kluwer España, S.A.
Calle Collado Mediano, 9
Las Rozas, Madrid

Depósito Legal:

M-25925-1988

ISSN:

0214-6010

e-ISSN:

2695-6365

Suscripciones:

Anual (4 ejemplares):

60€ + IVA

Librerías (4 ejemplares):

48€ + IVA

Números sueltos:

25€ + IVA



Correo electrónico

sedecentral@aedaf.es

Revista Técnica Tributaria Edición digital:

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

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

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

© Asociación Española de Asesores Fiscales



Índice

Editorial

- Riesgos y oportunidades en la
creciente digitalización fiscal
María Amparo Grau Ruiz 7

Estudios

- Las notificaciones electrónicas
obligatorias de los actos
tributarios
Mercedes Navarro Egea 17

- Fiducia aragonesa e impuesto
sobre sucesiones. Un régimen
tributario en conflicto permanente
Antonio J. García Gómez 65

- Hacia un sistema tributario más
justo que reduzca la desigualdad,
contribuyendo a la
implementación de la Agenda
2030
Sofía Arana Landín 113

- Overview of global trends in the
protection of taxpayers» rights by
2019, according to the IBFD
Observatory for the Protection of
Taxpayers» Rights (Part 1)
Carlos E. Weffe 149

Análisis crítico de cuestiones problemáticas en la jurisprudencia

- El pandemonio del ajuar
doméstico
José Andrés Rozas Valdés 165

Comentario de doctrina administrativa

Tribunal Económico-Administrativo Central.
Comentario a la Resolución 05491/2019 de 4 de junio de 2020
Gabinete de Estudios de AEDAF 187

Tribunal Económico-Administrativo Central.
Comentario a la Resolución 06582/2019 de 1 de junio de 2020
Gabinete de Estudios de AEDAF 191

Tribunal Económico-Administrativo Central.
Comentario a la Resolución 05810/2019 de 29 de junio de 2020
Gabinete de Estudios de AEDAF 199

Tribunal Económico-Administrativo Central.
Comentario a la Resolución 3156/2019 de 17 de julio de 2020
Gabinete de Estudios de AEDAF 203

Tribunal Económico-Administrativo Central.
Comentario a la Resolución 06201/2019 de 9 de junio de 2020
Gabinete de Estudios de AEDAF 211

Comentario de Jurisprudencia del TJUE

Comentario a la Sentencia del TJUE (Sala Séptima) de 30 de abril de 2020
F. Alfredo García Prats
Benjamín Sevilla Bernabéu 221

Comentario a la Sentencia del TJUE (Sala Segunda) de 30 de abril de 2020
F. Alfredo García Prats
Benjamín Sevilla Bernabéu 227

Comentario a la Sentencia del TJUE (Sala Cuarta), de 23 de abril de 2020
F. Alfredo García Prats
Benjamín Sevilla Bernabéu 233

Comentario a la Sentencia del TJUE (Sala Quinta), de 7 de mayo de 2020
F. Alfredo García Prats
Benjamín Sevilla Bernabéu 239

Transferencia

El impacto de la crisis del COVID en el IVA
Francisco Javier Sánchez Gallardo 245

Lo más destacado de la Revista Interactiva de Actualidad, RIA
Gabinete de Estudios de AEDAF 285

Novedades editoriales 288

Editorial



RIESGOS Y OPORTUNIDADES EN LA CRECIENTE DIGITALIZACIÓN FISCAL

María Amparo Grau Ruiz

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario

Universidad Complutense de Madrid (España)

Directora de la Revista Técnica Tributaria

En los albores del proceso de reconversión digital para la recuperación económica en España, interesa hacer balance de algunos llamativos intentos de utilización de las herramientas tecnológicas disponibles para lograr una mejor gestión fiscal y el control del fraude en otros países de nuestro entorno.

Hasta cierto punto es inevitable que las técnicas novedosas y la forma de emplearlas, en sus inicios, adolezcan de fallos. Precisamente, por este motivo, su análisis resulta valioso para encauzar jurídicamente de manera adecuada posibles soluciones en un futuro próximo. Es pertinente prestarles aquí atención, en la medida en que su diseño puede favorecer o incluso mermar la justicia tributaria en aras de una mayor eficiencia.

Hoy en día, muchas instituciones, incluidas las Administraciones públicas, en sus procesos de modernización, han emprendido el camino hacia la detección y control del fraude dirigido por datos, buscando patrones en cantidades ingentes de información, a través de Departamentos cada vez más potentes. A raíz de estos nuevos métodos de trabajo, además del conocido problema de la fuga de datos sensibles —experiencia de filtraciones (*leaks*) a la que no ha sido ajeno el mundo tributario—, se suscitan ahora nuevas controversias¹.

La combinación de inteligencia artificial, datos masivos (*big data*) y procedimientos administrativos automatizados o robotizados —hasta con asistentes virtuales—, de no ser

¹ La autora agradece a Paul Van der Smittle su opinión experta sobre este asunto y también su ayuda en la localización de materiales en neerlandés. Por un lado, conforme indica, la falta de personal, los recortes en el gasto público por la crisis y el volumen de trabajo hicieron que se usaran con ansias los datos disponibles. Por otro lado, el abundante intercambio automático de información contrasta con el relativamente escaso uso de la misma, conforme ha comprobado en el desarrollo de su tesis doctoral "Towards a more effective crossborder recovery of Tax Claims".

acertada, puede entrañar graves riesgos para los contribuyentes. Efectivamente, empiezan a ponerse de relieve los primeros escollos en la incipiente transición digital fiscal. Una de las Administraciones tributarias europeas más dinámicas, la holandesa, ha experimentado recientemente un serio revés, al tratar de comprobar el correcto disfrute de beneficios fiscales mediante el uso de nuevas tecnologías². Una regla de selección en el módulo del impuesto sobre la renta contenía el criterio de la nacionalidad, sin que hubiera un fundamento jurídico explícito para ello. En mayo de 2020, la Secretaría de Estado para beneficios y Aduanas informó a la Cámara de Representantes de que el Ministro de Hacienda anunció el cese de su uso el 15 de ese mismo mes³.

Detengámonos en el debate suscitado y en la sentencia recaída en este caso, que también despertó la atención del Relator Especial sobre la extrema pobreza y los derechos humanos de la ONU⁴.

Con una mirada crítica al papel otorgado a las tecnologías de la información y comunicación en la Administración tributaria y aduanera, en los Países Bajos se han denunciado abusos que han destruido financieramente a receptores de beneficios fiscales por cuidado de hijos, o hasta un posible componente racista en la actuación administrativa al poner el foco de los procedimientos en determinados inmigrantes. Todo ello, en la medida en que tecnológicamente era posible aplicar

2 Según NJCM y otros, la aplicación SyRI implica un enfoque de arrastre y no dirigido en el que se recogen datos personales con fines de investigación. Sostienen que SyRI es un sistema de seguimiento digital con el que se clasifica a los ciudadanos en perfiles de riesgo y en cuyo contexto el Estado utiliza el «aprendizaje profundo» y la minería de datos. En su opinión, SyRI es un sistema proactivo con una vinculación automatizada a gran escala, no estructurada y aleatoria de los archivos de grandes grupos de ciudadanos y un procesamiento secreto de datos personales. También aducen que la aplicación de SyRI entra en lo que se denomina en la literatura jurídica y en la práctica *big data* (apartado 6.45). Para fundamentar su posición, se apoyan en la «Opinión consultiva independiente sobre los efectos de la digitalización en las relaciones constitucionales», presentada al Gabinete por la División Consultiva del Consejo de Estado (apartado 6.46).

3 La segunda nacionalidad ya no se usaba en los modelos de riesgo centrales y las reglas de selección ya no proveían estos datos desde 31 de enero de 2015. No obstante, la selección podía hacerse por medio de consultas. La autoridad responsable de los datos personales está investigando si la Administración tributaria y aduanera puede haber procesado ilegalmente datos personales que revelen raza o etnia desde 2014 hasta la fecha. Antes de que se ajuste finalmente una liquidación provisional, siempre se realiza una comprobación por parte de un profesional (intervención humana). En el mes de mayo se les envió una «advertencia» de que la selección basada en la regla en cuestión no podía ser tratada. "Selectie naar nationaliteit bij voorlopige aanslag IB stopgezet" [Selección por nacionalidad interrumpida en caso de liquidación provisional de IB] *Viditax*, 12 de mayo de 2020. <https://www.futd.nl/fiscaal-nieuws/14417/selectie-naar-nationaliteit-bij-voorlopige-aanslag-ib-stopgezet/> [último acceso: 10 de septiembre de 2020].

4 Como señala Philip Alston, *Special rapporteur* de Naciones Unidas, se trata del primer procedimiento que utiliza como fundamento jurídico el incumplimiento de un derecho humano para limitar el uso de determinadas tecnologías. Informe de *amicus curiae* en el caso de NJCM c.s./De Staat der Nederlanden (SyRI): Implicaciones del uso de las tecnologías digitales en los estados de bienestar, 26 de septiembre de 2019. <https://www.ohchr.org/Documents/Issues/Poverty/Amicusfinalversionsigned.pdf> y la Respuesta del Gobierno de los Países Bajos al caso SyRI, 29 de octubre de 2019 https://www.ohchr.org/Documents/Issues/Poverty/20191029_Reply%20NL%20Govt_SyRI.pdf [último acceso: 10 de septiembre de 2020].

filtros para detectar a contribuyentes que tuvieran una segunda nacionalidad, careciendo de suficiente cobertura normativa tal modo de proceder⁵.

En nuestros días, el uso de perfiles a partir del análisis de datos es una técnica habitualmente empleada por las empresas. Se usa a gran escala y suele ser más eficaz que los muestreos aleatorios. Ahora bien, en el actuar administrativo, la forma en que se elabora y aplica un perfil de riesgo puede marcar la diferencia, cuando se tienen indebidamente en cuenta algunas características (por ejemplo, la edad, el género o la religión) que pueden llevar a una discriminación injustificada. Es especialmente importante la cuidadosa supervisión de la autoridad encargada de la protección de datos personales⁶.

La investigación de la autoridad de datos personales holandesa pone de relieve que el Departamento beneficios de la Administración tributaria no debería haber procesado la doble nacionalidad de los solicitantes del beneficio por cuidado de hijos. Estas operaciones de

tratamiento de datos fueron ilegítimas, discriminatorias y violaron la legislación aplicable de protección de datos. En enero de 2014 dichos datos debieron haberse borrado, ya que con posterioridad a esa fecha dejaron de ser relevantes en la valoración de la concesión del beneficio en cuestión. Sin embargo, se guardaron y se usaron. Además, se emplearon para combatir el fraude organizado, cuando estos datos no eran necesarios para este fin. El sistema utilizaba la nacionalidad como indicador automático de ciertas operaciones de riesgo, sin que tampoco fuera necesario para este propósito. En definitiva, se hizo una distinción injustificada sobre la base de la nacionalidad, discriminatoria y prohibida.

Es ciertamente preocupante el almacenamiento y el uso de datos, a gran escala, por largos períodos de tiempo, por lo que deben extremarse las precauciones al respecto. Tras concederse al Ministro de Hacienda holandés el derecho a responder oficialmente a la investigación, en el otoño de 2020 puede que la autoridad de protección de datos anuncie una

5 Más allá del perfil étnico de un solo oficial investigador –aparentemente incompetente–, o una desafortunada coincidencia en un grupo arbitrario. René Veldwijk, «Data, ICT en de wantoestanden bij de Belastingdienst» [Datos, TIC y los abusos de la Administración Tributaria y Aduanera], *Computable*, 12 de julio 2020, p. 21. <https://www.computable.nl/artikel/opinie/overheid/6957932/1509029/data-ict-en-de-wantoestanden-bij-de-belastingdienst.html> [último acceso: 10 de septiembre de 2020].

6 La corrupción en los servicios públicos en ocasiones deja entrever prejuicios. Mieke Bean, «Over nut en nadeel van profileren voor de belastingdienst – Mag de overheid gebruik maken van risicoprofielen op basis van data-analyse?» [Sobre la utilidad y desventajas del perfilado para las autoridades tributarias – ¿Puede usar el gobierno perfiles de riesgo basados en el análisis de datos?, *Trouw Letter en Geest*, 30 de mayo de 2020. https://ris.utwente.nl/ws/files/206452459/Boon_Trouw_May_25_2020.pdf [último acceso: 10 de septiembre de 2020].

posible sanción⁷. Por el momento, ya se ha eliminado la segunda nacionalidad de los modelos de riesgo y las reglas de selección. La primera nacionalidad sólo se incluye si existe una base jurídica para ello y si es necesaria para cumplir los deberes asignados⁸.

Es previsible que la opción por el trabajo administrativo orientado por decisiones a partir del tratamiento de datos siga afianzándose y se convierta en la norma en muchos países. En España, similares planteamientos se recogen expresamente en el ámbito estatal en las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de la AEAT publicadas en 2020: «Con el apoyo de las nuevas tecnologías se está procediendo de forma paulatina a una mejora de los sistemas de análisis de la información que permiten la ejecución de procesos de contraste de datos, utilizando

tecnología *big data*, los cuales facilitan la detección temprana de conductas graves de defraudación, tales como las presuntas cantidades dejadas de ingresar y la presencia de economía sumergida, en la que el IVA tiene una especial relevancia»⁹. Del mismo modo, resuenan en el marco autonómico. Por ejemplo, en los criterios generales del Plan de control tributario de la Agencia Tributaria de Cataluña para el año 2020: «Refuerzo del modelo de gobernanza de los datos tributarios (*big data*) con la finalidad de mejorar la eficacia y la eficiencia en la lucha contra el fraude. Esta medida incluye mejorar la explotación de la tecnología para la gestión de datos externos, la detección y delimitación de patrones de fraude fiscal mediante la utilización de herramientas de analítica de datos, el diseño de tratamientos específicos efectuados para luchar contra el fraude y el

7 A finales de 2019 se pidió a la autoridad de protección de datos holandesa que investigara en 2020 la forma en que se crearon los modelos de riesgo, las normas de selección, los análisis de datos y las consultas en la Administración de Impuestos y Aduanas (incluidos los recargos), para determinar qué salvaguardias se aplican y cómo se prueban, contando con la participación del Oficial de Privacidad de la Administración de Impuestos y Aduanas y el Oficial de Protección de Datos del Ministerio de Finanzas. «Werkwijze Belastingdienst in strijd met de wet en discriminerend» [Método de trabajo de la Administración Tributaria y Aduanera contrario a Derecho y discriminatorio], *Press release*, 17 de julio de 2020. <https://autoriteitpersoonsgegevens.nl/nl/nieuws/werkwijze-belastingdienst-strijd-met-de-wet-en-discriminerend> [último acceso: 10 de septiembre de 2020].

8 Esto puede incluir casos concretos sobre salarios. Un «modelo de riesgo» estima la probabilidad de una corrección de, por ejemplo, las declaraciones, basándose en un conjunto de variables que explican lo mejor posible las correcciones de las declaraciones históricas. Las «reglas de selección» que forman parte de un módulo de selección se determinan sobre la base de los conocimientos y la experiencia del personal de la Administración tributaria y Aduanas. Ello puede incluir conocimientos profesionales, conocimiento de la legislación y los reglamentos o experiencia de años anteriores. Estas reglas de selección se utilizan para comprobar determinadas partes de la declaración de impuestos, por ejemplo, si un elemento específico de la deducción supera un determinado importe estándar. Las «consultas» son una recopilación de datos de múltiples fuentes de datos. En el caso de que no exista un fundamento jurídico explícito, se ha eliminado la nacionalidad de los datos personales de todas las consultas en uso o de las consultas antiguas. Carta del Secretario de Estado de Finanzas – Recargos y Aduanas de fecha 28 de abril de 2020, Características 2020–82842, www.rijksoverheid.nl.

9 En particular, para el control de actividades económicas. Resolución de 21 de enero de 2020, de la Dirección General de la AEAT, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero (BOE de 28 de enero de 2020).

refuerzo en la detección y selección de riesgos de incumplimiento tributario»¹⁰.

En este contexto, debe subrayarse que no es lo mismo un funcionario de la administración tributaria que toma decisiones apoyándose en datos y programas ejecutados informáticamente, que un algoritmo que adopte decisiones y éstas se ejecuten por un funcionario. Es fundamental la constante supervisión del desarrollo tecnológico en este campo, para advertir en qué momento pivota el procedimiento de expertos tributarios, buenos conocedores de las reglas de interpretación normativa, a programadores que hacen uso de inteligencia artificial –salvo que se cuente con profesionales

que reúnan ambas competencias–. En todo caso, la tecnología habrá de ser pautada conforme a parámetros que han reflejar la legalidad vigente. Y este asunto, es bastante más complejo de lo que a simple vista parece, como ponen de relieve los notorios esfuerzos en materia de innovación en la OCDE y una propuesta experimental en Francia a la hora de traducir las normas a códigos de programación, sobre todo, en materia tributaria¹¹.

Obviamente, los patrones que detecte un determinado *software* a partir de conjuntos de datos pueden ser útiles y merecen ser aprovechados por la Administración pública. Pero, al mismo tiempo, se reivindica que deben ser conocidos y los ciudadanos

10 Concretamente, entre las actuaciones de prevención del fraude tributario. Resolución VEH/522/2020, de 7 de febrero, de la Comunidad Autónoma de Cataluña, por la que se da publicidad a los criterios generales del Plan de control tributario de la Agencia Tributaria de Cataluña para el año 2020 (DOGC de 2 de marzo de 2020). También, anteriormente, en la Hacienda foral: «b) Dentro de los desarrollos tecnológicos dirigidos a evitar la realización de conductas fraudulentas, se enmarcan los proyectos Big Data en marcha: • Proyecto relaciones entre contribuyentes. En 2018 se realizó un proyecto piloto en el que se implementó una infraestructura de Big Data para explotar los datos de relaciones entre contribuyentes existentes en las bases de datos de Hacienda. Este año 2019 se da continuidad al piloto incorporando mejoras y convirtiéndolo en una aplicación en explotación: –Preparación de la infraestructura definitiva de Big Data, basada en la del piloto. – Automatización y mejora de los procesos de carga de datos. – Mejora en la calidad de los datos incorporados. Limpieza de inconsistencias y duplicidades. – Nuevo sistema de visualización y explotación de los datos. • Proyecto análisis de riesgo en base a información del SII. Es un proyecto piloto que permite hacer una primera aproximación analítica a los datos que se han ido recogiendo desde la implantación del sistema de Suministro Inmediato de Información. El proyecto va a utilizar la misma infraestructura de Big Data definida para el proyecto de relaciones. El objetivo es analizar los datos del SII, tanto entre ellos mismos como relacionados con las autoliquidaciones de IVA y otros datos fiscales de interés. Se han definido un conjunto de casos de análisis, cada uno de los cuales generará unos informes alertando de situaciones de riesgo de fraude». Orden Foral 135/2019, de 4 de marzo, del Territorio Histórico de Guipúzcoa, relativa al Plan de Comprobación Tributaria para el año 2019, que incluye como anexo el Plan de Inspección del ejercicio 2019, así como los criterios generales que lo informan (BOG de 11 de marzo de 2019).

11 En 2019, el Instituto Nacional de Investigación en Informática de Francia (Inria) lanzó una iniciativa centrada en el desarrollo de un nuevo lenguaje para reflejar las reglas como código de programación: Catala. Busca lograr la equivalencia semántica con la ley y traduce cada línea de un texto legislativo como un fragmento de código. Esto permite que los programas sean fácilmente verificados y validados. También comprende un compilador que mejora la interoperabilidad con otros lenguajes. <https://catala-lang.org> [último acceso: 10 de septiembre de 2020].

A finales de 2019, en la OCDE, en su observatorio de la innovación en el sector público (OPSI, por sus siglas en inglés) se comenzó a trabajar en el Manual de Innovación centrado en el concepto de Reglas como Código, diseñadas «para el consumo humano y de las máquinas» en la era digital para que el gobierno sea verdaderamente transparente y efectivo. Borrador «Descifrando el Código»: Creación de reglas para humanos y máquinas» (*Cracking the Code: Rulemaking for humans and machines*) <https://oecd-opsi.org/seeking-your-feedback-on-draft-rules-as-code-primer/> [último acceso: 10 de septiembre de 2020].

merecen que se les puedan ser explicados, salvaguardando las garantías de confidencialidad. Al menos, que puedan comunicarlos los empleados y verificarlos los supervisores. Para una buena relación entre el Gobierno y los ciudadanos, es fundamental poder controlar la procedencia y calidad de los datos en los que se basan las decisiones administrativas, sin que la oscuridad o complejidad sirvan como excusa

tras la que puedan esconderse quienes tengan la tentación de cometer posibles arbitrariedades o corruptelas. Como bien se ha dicho, de lo contrario, la administración tributaria suministrará programas (con errores), datos (sesgados) y, en el peor de los casos, a través de empleados expertos en tecnologías de la información y comunicación que se habrán equivocado¹².

12 Desde luego, conviene afrontar los problemas cuanto antes, pues la recolección y el uso de datos va a ganar peso exponencialmente. Cada vez hay más fuentes de información disponibles. Por ejemplo, sobre movilidad: cámaras en carreteras, aparcamientos, vuelos, etc.; o sobre consumos: de energía, o telefónicos. En España, la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria cuenta con datos procedentes del mismo interesado, de otras Administraciones Públicas, de otras personas físicas distintas al interesado, de entidades privadas, de registros públicos y de fuentes accesibles al público. Realiza tratamientos asociados a la gestión sistema tributario estatal y aduanero, y otros cuya finalidad y la información detallada se describe en cada una de las actividades de tratamiento que realiza la AEAT, accesibles en el registro. https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/Ayuda/Modelos_Procedimientos_y_Servicios/Ayuda_P_FZ08_Tratamiento_de_datos_personales/Informacion_general/_Ayuda_Informacion_al_interesado_sobre_proteccion_de_datos/_Ayuda_Registro_de_las_actividades_de_tratamiento/_Ayuda_Registro_de_las_actividades_de_tratamiento.html [último acceso: 10 de septiembre de 2020].

Queda lejos en el tiempo la época en la que se decidía únicamente con la información aportada por el contribuyente y hasta se cuenta con la información que puedan proporcionar plataformas. «Las características de la economía de las plataformas digitales complican en gran medida la trazabilidad y la detección de los hechos impositivos por parte de las administraciones tributarias. El problema se agrava especialmente cuando estas operaciones se realizan a través de operadores de plataformas digitales establecidos en otra jurisdicción. El hecho de que los vendedores no comuniquen las rentas obtenidas a cambio de la prestación de servicios o la venta de bienes a través de plataformas digitales conlleva un déficit en los ingresos fiscales de los Estados miembros. También otorga una ventaja a esos vendedores en comparación con los que no operan en plataformas digitales»(p.2). «En pro de la eficiencia, se anima a los Estados miembros a que permitan la notificación digital y garanticen la interoperabilidad de los sistemas así como a nivel de los datos entre las plataformas digitales y las administraciones fiscales en la medida de lo posible» (p.9). «La presente Directiva respeta los derechos fundamentales y observa los principios reconocidos, en particular, por la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea. En particular, el conjunto de elementos de datos que deben transmitirse a las administraciones tributarias se definen de tal manera que recaben los datos mínimos necesarios para detectar los incumplimientos debidos a la escasez de comunicación de información o a la no comunicación de la misma, de acuerdo con las obligaciones establecidas en el RGPD» (p.10). Comisión Europea (Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera), Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad. COM/2020/314 final, Bruselas, de 15 de julio de 2020 2020/0148 (CNS), <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/DOC/?uri=CELEX:52020PC0314&qid=1599770668228&from=ES> [último acceso: 10 de septiembre de 2020]. No está de más traer a colación que hace tan solo unos meses la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo en la Sentencia 1106/2020, de 23 de julio de 2020, Rec. n.º 80/2018, ha decidido sobre la anulación de la obligación de informar sobre la cesión de uso de viviendas con fines turísticos. De acuerdo con la STJUE de 19 de diciembre de 2019, C-390/18 recaída en el asunto *Airbnb Ireland*, se desprende que una norma como el art. 54 ter REGAT debía haber sido notificada bajo la Directiva 1535/2015 y que su falta de notificación conlleva su invalidez.

Todo este movimiento se ha visto impulsado por la Sentencia de un Tribunal holandés en La Haya, de 5 de febrero de 2020¹³, que declara contrario al derecho al respeto a la vida privada previsto en el artículo 8.2 del Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales¹⁴ (en adelante, CEDH), el uso de un sistema algorítmico de indicación de riesgos (*System Risk Indication* o SyRI, por sus siglas en inglés) para predecir la probabilidad de que solicitantes de beneficios estatales defraudaran tanto en sus contribuciones a la Seguridad Social como en el pago de impuestos. Recuerda este Tribunal que ha de buscarse el equilibrio entre las ventajas asociadas al uso de las nuevas tecnologías y las interferencias que pueden causarse en este derecho.

Como se dice en el apartado 6.7 de la citada Sentencia, la legislación sobre SyRI no cumple el requisito de que la injerencia en el ejercicio de tal derecho en una sociedad democrática sea necesaria, proporcionada y subsidiaria. Opina el Tribunal que no logra un equilibrio justo entre el interés social al que sirve y la violación del derecho. Toma en consideración los principios fundamentales sobre la protección de datos en el Derecho de la Unión (concretamente los principios de transparencia, limitación de la finalidad y minimización de los datos)¹⁵, pues entiende que el nivel mínimo de protección del derecho al respeto de la vida privada –incluida la protección de los datos personales– en virtud del CEDH, no es menos amplio que la protección de datos que ofrecen la Carta de los Derechos

13 ECLI:NL:RBDHA:2020:1878. Puede consultarse la versión en inglés: The Hague District Court, Commerce Team, Case No.: C/09/550982 (cause list No.: HA ZA 18-388) Judgment of 5 February 2020, Nederlands Juristen Comité Voor De Mensenrechten, Stichting Platform Bescherming Burgerrechten, Stichting Privacy First, Stichting Koepel Van Dbc-Vrije Praktijken, Landelijke Cliëntenraad [Claimant Sub 6 And 7] and Federatie Nederlandse Vakbeweging *versus* the State of The Netherlands. <https://uitspraken.rechtspraak.nl/inziendocument?id=ECLI:NL:RBDHA:2020:1878> [último acceso: 10 de septiembre de 2020].

14 https://www.echr.coe.int/documents/convention_spa.pdf [último acceso: 10 de septiembre de 2020].

15 NJCM y otros añadieron en su argumentación referencias a los artículos 7 y 8 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea y/o el artículo 17 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos y/o el artículo 6 y/o el artículo 13 del CEDH; y/o los artículos 5, 6, 13, 14, 22 y/o 28 del RGPD. Conforme al artículo 22 del Reglamento General de Protección de Datos: «todo interesado tendrá derecho a no ser objeto de una decisión basada únicamente en el tratamiento automatizado, incluida la elaboración de perfiles, que produzca efectos jurídicos en él o le afecte significativamente de modo similar». No obstante, el Tribunal no aclara el contenido del derecho a *opt out*. "Derechos humanos en un mundo de algoritmos: la sentencia histórica que ata en corto la implantación de modelos opacos", The technolawgist, 12 de febrero de 2020 <https://www.thetechnolawgist.com/2020/02/12/derechos-humanos-en-un-mundo-de-algoritmos-la-sentencia-historica-que-ata-en-corto-la-implantacion-de-modelos-opacos/> [último acceso: 10 de septiembre de 2020].

Fundamentales y el RGPD (apartado 6.41).

Además, dado que la legislación relativa a la aplicación de SyRI no es lo bastante transparente y verificable, declara que el artículo 65 de la Ley SUWI¹⁶ y el capítulo 5a del Decreto SUWI no tienen ningún efecto vinculante, por ser contrarios al párrafo 2 del artículo 8 del CEDH. En definitiva, la legislación debe ofrecer un marco eficaz que permita sopesar los intereses en juego de manera transparente y verificable. Todas las personas deben poder tener la expectativa razonable de que su vida privada se respeta suficientemente (apartado 6.6 de la referida sentencia).

El Tribunal tiene en cuenta que parte del derecho a la protección de los datos personales es el derecho de toda persona a estar razonablemente en condiciones de hacer un

seguimiento de sus datos personales y a ser informada sobre su tratamiento. Aunque el inicio de un proyecto SyRI se publica en el Boletín Oficial, un informe de riesgo puede conservarse en el registro durante dos años, sin que el interesado lo sepa (apartado 6.60). Añade que el modelo de riesgos que se utiliza actualmente y los indicadores son «secretos». Esto se aplica también a los datos utilizados en un proyecto SyRI concreto¹⁷.

Pese a que uno de los propósitos de estos proyectos fuera contribuir a la mejora de las condiciones de vida en los vecindarios, la falta de transparencia del algoritmo¹⁸ y su uso sesgado en barrios donde viven personas pertenecientes a minorías puede perpetuar discriminaciones a partir de series históricas de datos y amplificar prejuicios sociales. Al respecto, cabe recordar que el derecho al respeto de la vida privada

16 *Wet structuur uitvoeringsorganisatie werk en inkomen (SUWI)* Ley sobre la estructura de la organización administrativa del trabajo y los ingresos. Se pretendía una acción gubernamental integral en la prevención y la lucha contra el fraude fiscal y de la Seguridad Social y el incumplimiento de las leyes laborales. Los organismos participantes en una alianza de colaboración estaban obligados a facilitarse mutuamente la información necesaria, siendo controladores conjuntamente en el sentido del artículo 26 del RGPD (artículo 64, párrafo 3 de la Ley SUWI). Según la exposición de motivos del Decreto SUWI, los indicadores y el modelo de riesgo a aplicar debían identificarse claramente y sin esta especificación la vinculación de los registros de datos podría dar lugar a una «expedición de pesca» e incluso a arbitrariedades. Según el Ministro, este método hacía justicia al principio de «seleccionar antes de recoger». Según el Decreto SUWI, un indicador es cualquier información que hace plausible la presencia de una circunstancia particular. Por modelo de riesgos se entiende un modelo que consta de indicadores predeterminados y que indica si existe un mayor riesgo de utilización ilícita de fondos y planes gubernamentales.

17 El modelo de riesgos, los indicadores y los datos que se han procesado concretamente no son públicos, ni son conocidos por los interesados. La legislación sobre SyRI no prevé la obligación de informar a las personas de que sus datos han sido procesados. Tampoco existe la obligación de informar a los interesados individualmente de que se ha presentado un informe de riesgo, pese a que tiene un efecto significativo en la vida privada de la persona a la que pertenece el informe» (apartado 6.65).

18 La transparencia figura entre los principios éticos publicados por la Comisión Europea en abril de 2019, así como entre los diez principios básicos en materia de inteligencia artificial para su uso por las agencias federales en EE.UU.

en el contexto del tratamiento de datos se refiere al derecho a la igualdad de trato en casos iguales y al derecho a la protección contra la discriminación, los estereotipos y la estigmatización (apartado 6.24).

De la misma forma que se auditan las cuentas de empresas y entes públicos, se propone la realización de auditorías de algoritmos para la detección de sesgos¹⁹. Por su parte, la Secretaría de Estado indicó que no puede compartir los modelos de riesgo y las reglas de selección con por la naturaleza confidencial de esta información. Ofreció a los parlamentarios, en cambio, una sesión informativa técnica sobre el funcionamiento y el proceso de desarrollo de los modelos de riesgo y los módulos de selección²⁰.

Es lógico que se utilicen las opciones digitales para vincular

archivos y analizar datos con la ayuda de algoritmos, y también las posibilidades de las autoridades de intercambiar datos para cumplir su deber de prevenir y combatir el fraude, cuando ello redundaría en mayor bienestar económico por verificarse la exactitud y la integridad de los datos por los que los ciudadanos reciben ciertos beneficios. Sin embargo, la existencia de protección legal adecuada de la privacidad contribuye a la confianza de los ciudadanos en el gobierno, tanto como lo hacen la prevención y la lucha contra el fraude. Sin una protección suficiente del derecho al respeto de la vida privada, es poco probable que los ciudadanos estén dispuestos a proporcionar datos. Por eso, cabe destacar los pasos que —hasta en las antípodas— se dan para el uso responsable de avances tecnológicos²¹.

19 «En Estados Unidos a mediados de 2019 los senadores Cory Booker y Ron Wyden presentaron la Ley de responsabilidad algorítmica, un proyecto de ley que requeriría los algoritmos utilizados por compañías que ganan más de 50 millones de dólares al año o que retengan información de al menos 1 millón de usuarios para evaluar sesgos. Lo interesante de esta medida es que la auditoría exige un análisis en tres partes: (i) del proceso de diseño del algoritmo en sí mismo; (ii) de los datos utilizados para entrenarlo y para obtener los resultados; y (iii) de los resultados mismos». «Algorithmic Accountability Act: así se está regulando el futuro del big data y los algoritmos en Estados Unidos», The Technolawgist, 3 de junio de 2019. <https://www.thetechnolawgist.com/2019/06/03/algorithmic-accountability-act-regulando-el-futuro-big-data-los-algoritmos-estados-unidos/> [último acceso: 10 de septiembre de 2020].

20 Documentos parlamentarios II 2019/20, 31066, no. 538.

21 La *Algorithm Charter for Aotearoa New Zealand* ha sido rubricada por 25 organismos públicos, demostrando el compromiso global del gobierno y sector público en un tema tan relevante para la seguridad y confianza de los ciudadanos: la protección de sus datos. Esta Carta será revisada periódicamente, sin frenar los avances tecnológicos, permitiendo evaluar su buena incorporación, adaptación y utilización —sin sesgos ni opacidades—. «Nueva Zelanda, un ejemplo de transparencia y responsabilidad en el uso de los datos por parte del sector público», The Technolawgist 6 de agosto de 2020 <https://www.thetechnolawgist.com/2020/08/06/nueva-zelanda-un-ejemplo-de-transparencia-y-responsabilidad-en-el-uso-de-los-datos-por-parte-del-sector-publico/> El texto completo en inglés de esta Carta se encuentra publicado en https://data.govt.nz/assets/data-ethics/algorithm/Algorithm-Charter-2020_Final-English-1.pdf [último acceso: 10 de septiembre de 2020].

Estudios

AUTORES

Antonio J. García Gómez

Carlos E. Weffe

Mercedes Navarro Egea

Sofía Arana Landín



LAS NOTIFICACIONES ELECTRÓNICAS OBLIGATORIAS DE LOS ACTOS TRIBUTARIOS

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

Title

Obligatory electronic notifications of tax acts

Resumen

La AEAT cuenta con una dilatada experiencia en el desarrollo de servicios electrónicos orientados a la aplicación de los tributos. En la actualidad, se encuentra inmersa en un proceso de cambio que persigue que la tramitación electrónica constituya el medio habitual para las relaciones entre las Administraciones Públicas y los ciudadanos. En este contexto, interesa poner el foco de atención en las notificaciones electrónicas y su práctica obligatoria en el ámbito tributario. Las indudables ventajas de la tecnología se resienten ante un preocupante deterioro de los derechos y garantías de los ciudadanos. Este lado negativo se ha visto agravado con la generalización de la administración electrónica por la Ley 39/2015 reguladora del procedimiento administrativo común.

Palabras clave

Administración electrónica; servicios online; notificaciones electrónicas; derechos de los contribuyentes

Abstract

The Tax Agency has a large experience in the development of electronic services aimed at the application of taxes. At present, it is immersed in a process of change that seeks to ensure that electronic processing is the usual means for relations between public administrations and citizens. In this context, attention is paid to the electronic notification and their application in the tax field. The undoubted advantages of the technology in the administrative procedure resent a worrying deterioration of citizens' rights and guarantees. This negative side has been aggravated by the generalization, by Law 39/2015, of electronic administration.

Keywords

Electronic administration; online services; electronic notifications; taxpayers» rights

Fecha de recepción: 24-02-2020 / Fecha de aceptación: 8-05-2020 / Fecha de revision: 31-07-2020

Cómo referenciar: Navarro Egea, M. (2020). Las notificaciones electrónicas obligatorias de los actos tributarios. *Revista Técnica Tributaria* (130), 17-64

SUMARIO

1. Planteamiento
2. Marco normativo
3. Ámbito subjetivo
 - 3.1. Sujetos obligados legalmente a relacionarse por medios electrónicos
 - 3.2. Extensión de la obligatoriedad por vía reglamentaria
4. Elementos esenciales de las notificaciones electrónicas
 - 4.1. La constancia de la puesta a disposición
 - 4.2. El acceso a la notificación y su posible rechazo
 - 4.3. El contenido íntegro del acto administrativo
5. Garantías asociadas a las notificaciones electrónicas
 - 5.1. Derecho a comunicarse a través del Punto de Acceso General
 - 5.2. El aviso de la puesta a disposición de la notificación
6. Lugares virtuales para la notificación y excepciones
 - 6.1. Asignación de la dirección electrónica habilitada (DEH)
 - 6.2. Excepciones
 - 6.3. Vigencia indefinida
7. Días de cortesía
8. Notificación por comparecencia electrónica
9. A modo de conclusión
10. Bibliografía

1. Planteamiento

La notificación, también en su modalidad electrónica, constituye un requisito de eficacia de los actos administrativos, en estrecha relación con el derecho constitucional a la tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE). Y ello es así porque, como tiene dicho el Tribunal Constitucional¹, la falta de conocimiento del acto dictado por la Administración actuante puede impedir el acceso a los tribunales.

La función esencial que ha de cumplir la notificación es dar a conocer al interesado el contenido de la decisión administrativa. Con tal propósito el acto de notificación se reviste de requisitos formales cuyo cumplimiento queda sometido a un riguroso control jurisdiccional, hasta el punto de que el quebrantamiento de la forma por parte de Administración puede llevar aparejada la nulidad de la notificación que provoque indefensión al destinatario. Este planteamiento lógico se ha visto comprometido con la irrupción de la tecnología en esta actuación administrativa, pues la necesaria transformación de los requisitos formales del acto de notificación para adaptarse al entorno digital ha provocado un preocupante deterioro de las garantías del ciudadano².

La aparición de las notificaciones electrónicas ha generado un amplio debate tanto en lo que se refiere a su articulación normativa como en lo que atañe a su dinámica práctica. De partida, el régimen de las notificaciones electrónicas conlleva un cambio en la posición que ocupan Administración y ciudadano en el modelo relacional tradicional, y se presenta más favorable para la primera que para los ciudadanos. Para estos, la notificación por medios electrónicos puede agilizar el acceso al contenido de la decisión administrativa, pero también complicar tal objetivo, generando inseguridad, litigiosidad y un incremento de los costes indirectos.

La escasa demanda de este tipo de servicios digitales por parte de la ciudadanía no ha sido óbice para que esta modalidad de notificación se haya consolidado en el ámbito tributario, considerándose como una experiencia de éxito el llamado «sistema NEO», esto es, el sistema de notificaciones y comunicaciones administrativas obligatorias por medios electrónicos en el ámbito de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), regulado por el Real Decreto 1363/2010, de 20 de octubre. Las ventajas asociadas a esta modalidad de notificación, y su beneplácito por parte de los tribunales, han sido factores relevantes en el avance hacia el modelo de administración electrónica que resulta de la actual Ley 39/2015 de Procedimiento Administrativo Común, y su adlátere, la Ley 40/2015 de Régimen Jurídico del Sector Público. En este marco regulatorio, las notificaciones electrónicas ya no se conciben como un instrumento que complementa las modalidades tradicionales de notificación de los

1 SSTC 111/2006, 113/2006 y 46/2008.

2 El uso de la expresión «ciudadano» ha adquirido carta de naturaleza en nuestro acervo normativo con la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos, en cuyo Anexo aparece definido como «cualesquiera personas físicas, personas jurídicas y entes sin personalidad que se relacionen, o sean susceptibles de relacionarse, con las Administraciones Públicas».

actos administrativos, sino que se integran en el diseño del procedimiento administrativo electrónico.

Este escenario normativo y la experiencia práctica del sistema NEO en el ámbito de la AEAT justifican el interés por profundizar en el estudio sobre este servicio digital y su obligatoriedad en la esfera de los actos tributarios. A estos factores se une la perspectiva de los tribunales. Aunque no existe un cuerpo de jurisprudencia bien perfilado en esta materia, los pronunciamientos emitidos sobre el proceso de digitalización de la actividad administrativa proporcionan algunas claves importantes para afrontar las numerosas incógnitas que suscita la práctica de las notificaciones electrónicas en el ámbito tributario, entre ellas, las derivadas de la convivencia entre las normas tributarias y la Ley 39/2015.

El planteamiento adquiere especial interés tras la experiencia vivida con el confinamiento social derivado del estado de alarma declarado por el Gobierno para la gestión de la crisis sanitaria del COVID-19. En este período, el «cierre temporal» de las Oficinas de Administraciones Públicas para la atención presencial ha puesto en un primer plano el medio electrónico como cauce de comunicación entre ciudadanos y Administraciones Públicas³. Y, a todas luces, tras la pandemia, unos y otros seremos más digitales.

2. Marco normativo

El art. 109.1 de la Ley General Tributaria (LGT, en lo sucesivo), ubicado entre las normas generales y comunes a la aplicación de los tributos, hace una remisión a las normas administrativas generales con algunas especialidades establecidas en su articulado, pero sin que exista previsión alguna atinente a la

3 Las notificaciones electrónicas han seguido practicándose en este período excepcional. Eso sí, no sin polémica ante la falta de claridad y precisión del marco normativo que ordena la suspensión de los plazos administrativos. Para la AEAT la posibilidad de que la actividad administrativa tenga continuidad durante este marco temporal implica la práctica de las correspondientes notificaciones. La información facilitada a los ciudadanos a través de las preguntas frecuentes –cambiante al tiempo que las normas– se ha visto refrendada con el criterio interpretativo de la DGT en la consulta vinculante de 30 de mayo 2020, V1698-2020. Cuestión distinta es que esta respuesta resuelva de modo satisfactorio la variada casuística generada por el estado de alarma. En síntesis, la disposición adicional tercera del Real Decreto 463/2020 que impone el estado de alarma, según la redacción dada por el Real Decreto 465/2020, excepciona la suspensión de plazos en lo que se refiere a los plazos tributarios. Dicho mandato se ha de poner en relación con lo dispuesto en el Real Decreto-ley 8/2020. En particular, el art. 33.5 establece que la AEAT, en los procedimientos de aplicación de los tributos, sancionador y de revisión tramitados, podrá «*impulsar, ordenar o realizar trámites imprescindibles*». Cabe entender que la excepcionalidad del estado de alarma limita la capacidad de actuación de la Administración tributaria, por lo que para que la práctica de la notificación electrónica se pueda calificar como «*imprescindible*» habrá que estar al caso concreto, debiendo quedar garantizados los derechos e intereses de los obligados tributarios privados de libertad de circulación (la notificación deberá contener las advertencias oportunas sobre las consecuencias que se derivan del estado de alarma a efectos del inicio de plazos).

modalidad electrónica⁴. Una mención que sí contemplaba la LGT de 1963, cuyo art. 105⁵, introducido por Ley 24/2001, de 27 de diciembre, daba carta de naturaleza a esta modalidad de notificaciones con una redacción similar a la del art. 59 de la Ley 30/1992.

Como en otros ámbitos de la administración electrónica, la Administración tributaria –y en concreto, la AEAT– ha sido una avanzadilla en la puesta en marcha de este cauce de comunicación, articulando por vía reglamentaria el régimen de la notificación electrónica obligatoria, así como de la notificación por comparecencia en la sede electrónica.

A tal efecto, el art. 115 bis⁶ del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria, aprobado por RD 1065/2007, de 27 de julio (en adelante, RGAT), en desarrollo de la Ley 11/2007 de acceso electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos, incorporó una habilitación específica a las Administraciones tributarias para acordar la asignación de una dirección electrónica para la práctica de notificaciones a determinados obligados tributarios. De este modo, con anclaje en esta ley administrativa y en el citado precepto reglamentario, el RD 1363/2010, de 29 de octubre⁷, en vigor desde 1 de enero de 2011, constituye la norma especial tributaria que regula el sistema de notificaciones y comunicaciones administrativas obligatorias por medios electrónicos en el marco de la AEAT⁸.

El régimen de las notificaciones electrónicas tributarias, en lo que se refiere a las actuaciones y procedimientos que conforman la aplicación de los tributos, coexiste con la actual regulación de las notificaciones electrónicas por la Ley 39/2015. Una convivencia que plantea incógnitas, como así se ha visto a la hora de definir el ámbito subjetivo de la obligatoriedad de las notificaciones electrónicas y, como consecuencia del estado de alarma generado por la COVID-19, a efectos de determinar el plazo para aceptar o rechazar las notificaciones en el estado de alarma (consulta vinculante de 30 de mayo de 2020, V1698-2020).

4 En materia de reclamaciones económico-administrativas, la disposición adicional 16ª de la LGT prevé la posibilidad de emplear medios electrónicos para las notificaciones que deban realizarse cuando el interesado los haya señalado como preferentes o hubiera consentido expresamente su utilización. Junto a dicho mandato, la modificación de la LGT por Ley 34/2015 ha incorporado en su art. 234 un sistema de notificaciones electrónicas obligatorias cuya puesta en marcha queda supe-
ditada a su desarrollo reglamentario (*«La notificación se hará de forma electrónica obligatoriamente para los interesados y en los términos que reglamentariamente se establezcan...»*). Lo que ha tenido lugar en el Reglamento General de Revisión, en la redacción dada por el Real Decreto 1073/2017, de 29 de diciembre, cuyo art. 50 regula las notificaciones en esta vía de revisión administrativa.

5 Precepto del siguiente tenor literal: *«La Administración tributaria establecerá los requisitos para la práctica de las notificaciones mediante el empleo y utilización de medios electrónicos, informáticos y telemáticos, de conformidad con la normativa reguladora de dichas notificaciones»*.

6 Incorporado por el Real Decreto 1/2010, de 8 de enero, de modificación de determinados obligaciones tributarias formales y procedimientos de aplicación de los tributos y de modificación de otras normas con contenido tributario.

7 La sentencia del Tribunal Supremo de 22 de octubre de 2012, rec. 7/2011, confirma la legalidad de esta norma reglamentaria. Para entender la dimensión de la controversia suscitada por la regulación de las NEO, resulta de interés la lectura del Dictamen de J.M. ALONSO GONZÁLEZ, *«Las notificaciones electrónicas obligatorias (NEO) y su adecuación al ordenamiento jurídico»*, publicado el 9 de diciembre de 2011 por la AEDAF, disponible en www.aedaf.es.

8 A tal efecto, la AEAT se adhiere al sistema de notificación en dirección electrónica regulado en la Orden PRE/878/2010, de 5 de abril, por la que se establece el sistema de dirección electrónica habilitada previsto en el art. 38.2 del Real Decreto 1671/2009, de 6 de noviembre.

De forma casi inadvertida, el RD 1070/2017, de 29 de noviembre, por el que se modifica el RGAT, encaminado al desarrollo de las modificaciones introducidas en la LGT por la Ley 34/2015 en materia de prevención y la lucha contra el fraude, da nueva redacción al art. 115 bis del RGAT relativo a la «Práctica de las notificaciones a través de medios electrónicos». En su nueva redacción, reitera los términos del art. 109.1 de la LGT, remitiéndose en este punto a las normas administrativas generales con las especialidades que se establezcan legal y reglamentariamente; si bien, en su apartado 2, mantiene una habilitación para que mediante orden ministerial se puedan establecer especialidades en la práctica de las notificaciones a través de medios electrónicos. Esta posibilidad de desarrollo por medio de una orden ministerial deja abierto el debate sobre la idoneidad de esta norma infralegal para abordar el régimen de notificaciones⁹.

Entre los aspectos que se suprimen con esta revisión normativa, cabe señalar la obligación de la Administración de comunicar al interesado la asignación de una dirección electrónica habilitada con carácter previo a la práctica de notificaciones. En su redacción primitiva, el precepto facultaba a cada Administración tributaria para acordar la asignación de una dirección electrónica para la práctica de notificaciones a los obligados tributarios que no tuvieran la condición de persona física. A tal efecto, el apartado segundo señalaba que *«transcurrido un mes desde la publicación oficial del acuerdo de asignación, y previa comunicación del mismo al obligado tributario, la Administración tributaria correspondiente practicará, con carácter general, las notificaciones en la dirección electrónica»*. Esta comunicación previa a la práctica de las notificaciones constituye una de las garantías que ha venido singularizando a las NEO¹⁰, y así ha sido destacada por los administrativistas (VALERO TORRIJOS¹¹, GAMERO CASADO¹²), pues el cumplimiento de este requisito por parte de la Administración tributaria proporciona seguridad jurídica y contribuye a la tutela judicial efectiva. Sin embargo, lejos de generalizarse con la Ley administrativa, desaparece ahora en la norma reglamentaria que da soporte a las notificaciones electrónicas tributarias.

Por lo que se refiere a la notificación voluntaria mediante comparecencia en la sede electrónica, el art. 115 ter del RGAT, en su redacción original, autorizaba a las Administraciones tributarias para habilitar en sus respectivas sedes electrónicas la posibilidad de que, de forma voluntaria, los interesados pudieran

9 Aunque el Consejo de Estado (Dictamen n. 952/2017) no ha realizado observaciones en relación con la nueva redacción del 115 bis del RGAT, la posibilidad de que esta materia sea objeto de regulación mediante orden ministerial no es pacífica. Cabe reparar en la crítica de FALCÓN Y TELLA a la subdelegación contenida en el art. 115 bis RGAT en su redacción original, considerando que la habilitación, aunque no se ha utilizado para regular el sistema NEO, es nula de pleno derecho y debería derogarse formalmente («La dudosa constitucionalidad del sistema de notificaciones electrónicas en su actual configuración», QF, n.17, 2011, consultado en Aranzadi Instituciones [BIB 2011, 1467] pág. 2 de 5).

10 Así lo ha reconocido el Tribunal Supremo en su sentencia de 22 de febrero de 2011, rec. 7/2011. Un pronunciamiento reiterado constantemente en las resoluciones y sentencias que resuelven sobre la validez o no del acto de notificación practicado por vía electrónica.

11 VALERO TORRIJOS, J., «El régimen jurídico de la e-administración», 2ª ed., Comares, 2009, 133 y ss.

12 MARTÍN DELGADO, I., «Ejecutividad y eficacia de los actos administrativos. Las notificaciones administrativas», en *Tratado de Procedimiento Administrativo Común y régimen jurídico básico del sector público*, tomo II, Tirant lo Blanch, 2017, pág. 2167.

acceder al contenido de sus notificaciones. Esta previsión pierde virtualidad con la Ley 39/2015, puesto que su artículo 42.1 dispone que *todas* Administraciones quedan obligadas a poner en la sede electrónica *todas* las notificaciones que se realicen en papel. Y, de hecho, el precepto ha sido suprimido por el Real Decreto 1070/2017, de 29 de diciembre.

En las condiciones expuestas, a la hora de determinar las características de las notificaciones electrónicas habrá que tener en cuenta lo dispuesto en el Reglamento tributario sobre notificaciones electrónicas obligatorias (NEO) en relación con los artículos 40 y siguientes de la Ley 39/2015¹³. Un marco regulatorio que ha de ser interpretado y aplicado con respeto, entre otros, al principio de buena administración y el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva, reconocidos en nuestra Constitución y consagrados como derechos fundamentales de la Unión Europea en la Carta de Niza. Y en el que también debe estar presentes los emergentes *derechos digitales* formulados en la Ley Orgánica 3/2018, de 5 de diciembre, de Protección de Datos Personales y garantía de los derechos digitales¹⁴.

3. Ámbito subjetivo

No se puede perder de vista que las leyes administrativas cambian el modo de entender las relaciones entre ciudadanos y Administración en el sentido de que, obligados o no a utilizar el medio telemático, los ciudadanos se encuentran ante un procedimiento administrativo común íntegramente electrónico.

Para poner en funcionamiento esta llamada «administración sin papel», además de ensanchar el ámbito de los sujetos que quedan obligados a entenderse electrónicamente con las Administraciones Públicas, cuando se trata de aquellas personas físicas a las que se les reconoce el derecho a elegir el medio que van a utilizar en sus relaciones con dichas Administraciones, la Ley 39/2015 ha establecido las reglas para transitar de lo analógico a lo digital. Por un lado, se garantiza la asistencia en el uso de los medios electrónicos a los ciudadanos que lo soliciten, *«especialmente en lo referente a la identificación y firma electrónica, presentación de solicitudes a través del registro electrónico general y obtención de copias auténticas»* (art. 12.2). Y por otra parte, para los que decidan seguir en el modelo de relación tradicional, la Ley ha previsto que si la comunicación llega en papel a la Administración, los órganos administrativos quedarán obligados a la digitalización de los documentos presentados en papel a través de las oficinas de asistencia en materia de registro (art. 16.5); y, si se trata de notificar a una persona física, junto a la modalidad tradicional, los órganos

13 Sobre las relaciones entre normas tributarias y las leyes administrativas, *vid.* ALARCÓN GARCÍA, E., «La nueva Ley de Procedimiento Administrativo en el ámbito tributario», *Crónica Tributaria*, n. 171, 2019, págs. 7-36. En materia de notificaciones electrónicas, *vid.* DELGADO GARCÍA, A. M.^a, «Las notificaciones electrónicas tras la reforma de la legislación administrativa básica», *RTT*, n. 118, 2017, págs. 35-53.

14 El elenco de los derechos digitales recogidos en este texto normativo se inicia en el art. 79, referido a los «Derechos de la Era Digital»: «Los derechos y libertades consagrados en la Constitución y Tratados y Convenios Internacionales en que España sea parte son plenamente aplicables en Internet. Los prestadores de servicios de la sociedad de la información y los prestadores de servicios de Internet contribuirán a garantizar su aplicación».

administrativos quedarán obligados a formalizar una notificación a través de la sede electrónica (art. 42.1).

Con arreglo a este planteamiento, puede decirse que el régimen de las notificaciones electrónicas está concebido para ser útil a dos grupos de destinatarios: los sujetos obligados a relacionarse por obligación legal o reglamentaria (art. 14. 2 y 3 Ley 39/2015), y los sujetos con derecho de opción, esto es, las personas físicas que voluntariamente acceden a la relación electrónica (art. 14.1 Ley 39/2015). Veamos la situación de aquellos que quedan obligados a la comunicación electrónica con las Administraciones.

3.1. Sujetos obligados legalmente a relacionarse por medios electrónicos

Particular interés presenta el colectivo de operadores jurídicos que, en virtud de lo dispuesto en el art. 14.2 de la Ley 39/2015, quedan obligados a la realización de *cualquier trámite* por medios electrónicos:

- a) Las personas jurídicas.
- b) Las entidades sin personalidad jurídica.
- c) Quienes ejerzan una actividad profesional para la que se requiera colegiación obligatoria, para los trámites y actuaciones que realicen con las Administraciones Públicas en ejercicio de su actividad profesional. Un colectivo en que se quedan incluidos tanto los notarios como los registradores de la propiedad y mercantiles.
- d) Quienes representen a un interesado que esté obligado a relacionarse con la Administración.
- e) Los empleados de las Administraciones Públicas para los trámites y actuaciones que realicen con ellas por razón de su condición de empleado público, en la forma en que se determine reglamentariamente.

Esta enumeración de los sujetos obligados a la comunicación electrónica con las Administraciones Públicas, como es conocido, constituye uno de los aspectos de la Ley administrativa que ha concitado mayores críticas¹⁵. Entre otras razones, se objeta la necesidad, idoneidad y proporcionalidad de la medida, así como la incertidumbre que genera la determinación misma de los obligados a relacionarse electrónicamente con las Administraciones.

Llama la atención que en una cuestión tan trascendental como es la definición del ámbito subjetivo de esta obligación no se acompañe de una adecuada justificación por parte del legislador. La Exposición de Motivos apunta la «administración sin papel» en la avanzada digitalización de la sociedad española; y poco más aporta la Memoria del Análisis de Impacto Normativo (MAIN).

15 Desde el ámbito tributario, por ejemplo, DELGADO GARCÍA, A. M.^a, «Las notificaciones electrónicas...», *op. cit.*, pág. 39.

La lectura de esta última permite observar que, en materia de notificaciones electrónicas, el uso de las mismas sobre el número de notificaciones y comunicaciones postales representa en la Administración General del Estado tan solo un 20,33%, llegando al 28,61% en el ámbito de las notificaciones electrónicas practicadas por la AEAT. Este mayor uso se explica porque la mayoría de los procedimientos tributarios se realizan con personas jurídicas o colaboradores sociales, calificados como «usuarios avanzados de la administración electrónica»¹⁶.

Los datos estadísticos utilizados en la MAIN no parecen indicativos de una demanda de servicios electrónicos¹⁷ por parte de los ciudadanos que justifique la necesidad de proporcionar un sistema generalizado de notificaciones electrónicas y, con ello, la ampliación del ámbito de las personas y entidades obligadas a la relación electrónica con las Administraciones Públicas –con todas–.

Tal apreciación no es baladí, pues el art. 14.2 de la Ley administrativa no se queda en ese colectivo de usuarios avanzados de la administración electrónica, sino que amplía el círculo de los obligados a relacionarse electrónicamente con las Administraciones; y lo hace con imprecisión¹⁸, generando una indeseable inseguridad jurídica a las personas afectadas o potencialmente afectadas, de la que tampoco escapan las propias Administraciones Públicas que han de poner en práctica las notificaciones a dichos destinatarios.

Especialmente incierta es la situación en la que quedan los operadores jurídicos en materia de notificaciones tributarias electrónicas, pues el ámbito subjetivo del art. 14.2 de la Ley 39/2015 supera ampliamente el establecido por el RD 1363/2010 por el que se regula el sistema NEO en el ámbito de la AEAT.

16 Memoria de Análisis de Impacto Normativo (MAIN) Texto final, pág. 7, disponible en <https://transparencia.gob.es/servicios-buscador/contenido/normavigente.htm?id=NormaEV03LO-20143802&lang=es&fcAct=2016-11-26T11:27:14.076Z>

17 A la baja implantación del sistema de notificaciones electrónicas se refiere, entre otros, GAMERO CASADO, E., en «La práctica de las notificaciones electrónicas y sus incidencias», en *Administración electrónica y ciudadanos*, Aranzadi, 2011, en su edición electrónica, BIB 2011, 5890. En esta línea, GARCÍA-ALVAREZ es especialmente crítico con la evolución normativa de la administración electrónica. Este autor hace hincapié en que el reconocimiento del derecho de los ciudadanos a relacionarse por medios electrónicos con las Administraciones, formulado por la Ley 11/2007 de acceso electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos, no ha supuesto una movilización social para exigir a las Administraciones la prestación de servicios electrónicos (*vid.* «Derechos de los interesados en el procedimiento», en *Tratado de Procedimiento Administrativo Común y Régimen Jurídico Básico del Sector Público*, 2017, tomo I, pág. 1403 y ss.).

18 Nótese el paralelismo que existe entre la enumeración contenida en el art. 14.2 de la Ley administrativa y la recogida en el art. 273.3 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, en la redacción dada por la Ley 45/2015, de 5 de octubre, a saber: «a) Las personas jurídicas, b) Las entidades sin personalidad jurídica. c) Quienes ejerzan una actividad profesional para la que se requiera colegiación obligatoria para los trámites y actuaciones que realicen con la Administración de Justicia en ejercicio de dicha actividad profesional, d) Los Notarios y Registradores. e) Quienes representen a un interesado que esté obligado a relacionarse electrónicamente con la Administración de Justicia. f) Los funcionarios de las Administraciones Públicas para los trámites y actuaciones que realicen por razón de su cargo. g) Y los que legal o reglamentariamente se establezcan». En concreto, el artículo 2 del Real Decreto

La norma reglamentaria atribuye la condición de obligados a determinadas personas jurídicas (sociedades anónimas y sociedades de responsabilidad limitada), así como a las personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica que carezcan de nacionalidad española, los establecimientos permanentes y las sucursales de entidades no residentes, las uniones temporales de empresas y ciertas entidades cuyo NIF empieza por la letra «V» (Agrupaciones de interés económico, etc.). Adicionalmente, la norma reglamentaria impone la recepción de las notificaciones electrónicas a otras personas y entidades, con independencia de su forma jurídica. En concreto, a las siguientes: a) las inscritas en el Registro de Grandes Empresas; b) las que opten por la tributación en el régimen de consolidación fiscal del Impuesto sobre Sociedades; c) las que tributen por el régimen especial del grupo de entidades en el IVA; d) las inscritas en el registro de devolución mensual del IVA (REDEME); y e) las que tengan autorización para la presentación de declaraciones aduaneras mediante el sistema de transmisión electrónica de datos (EDI).

Este elenco de obligados tributarios se ha de integrar con el régimen de los obligados legalmente a relacionarse con las Administraciones Públicas (art. 14.2 Ley 39/2015). Es decir, buena parte de los obligados NEO ahora quedan obligados legalmente a entenderse por el medio electrónico con la AEAT y con las restantes Administraciones Públicas. Adicionalmente, esta modalidad de notificaciones electrónicas se configura como un sistema abierto, por lo que tienen cabida aquellos obligados tributarios que quieran recibir por este cauce las comunicaciones y notificaciones tributarias mediante la suscripción a concretos ámbitos de actuación administrativa.

Esta asimetría y las incógnitas que plantea no han encontrado respuesta adecuada a través de los numerosos recursos informativos ofrecidos a la ciudadanía por la Administración tributaria (preguntas frecuentes, notas informativas, etc.). Al contrario, la confusión ha sido la pauta generalizada desde la entrada en vigor de la Ley 39/2015 en 2016. La incertidumbre no solo afecta a la definición de los sujetos obligados contenida en su art. 14.2, sino que se extiende a otros aspectos esenciales para la validez del acto de notificación. Como ya se ha visto, una de las singularidades del sistema NEO consiste en que la AEAT, antes de practicar las notificaciones, debe comunicar al interesado su inclusión en el sistema de notificaciones electrónicas. Esta garantía no está

1065/2015, de 17 de noviembre, establece la obligatoriedad de las relaciones electrónicas para los profesionales de la justicia y los órganos y oficinas judiciales y fiscales, integrando a «Abogados, Procuradores, Graduados Sociales, Cuerpo de Abogados del Estado, Letrados de las Cortes Generales y de las Asambleas Legislativas y Letrados del Servicio Jurídico de la Administración de la Seguridad Social, de las demás Administraciones Públicas, de las Comunidades Autónomas o de los Entes Locales, así como los Colegios Profesionales y administradores concursales». El tratamiento de la obligatoriedad en las comunicaciones electrónicas en el ámbito de la Administración de Justicia pone de manifiesto el grado de inseguridad jurídica generado por la Ley 39/2015 al definir el ámbito subjetivo de las personas obligadas a relacionarse por medios electrónicos con las Administraciones Públicas. En concreto, en materia tributaria, sería deseable que se acotara el colectivo de profesionales que quedan obligados a relacionarse con la Administración tributaria evitando interpretaciones que carecen de apoyo legal y que entienden que, en el art. 14.2 de la Ley administrativa, quedan comprendidos los colaboradores sociales (p.ej., así lo dice el Manual de Actividades Económicas, en el apartado dedicado a la «Administración electrónica en la Agencia Tributaria»: «Quienes ejerzan una actividad profesional para la que se requiera colegiación obligatoria. En todo caso, se entenderán incluidos los notarios y registradores de la propiedad y mercantiles, así como gestores, economistas, asesores fiscales que actúen como colaboradores sociales»).

prevista en la Ley administrativa, por lo que uno de los interrogantes suscitados con la entrada en vigor de la Ley administrativa ha sido precisamente la situación en la que quedaban los nuevos colectivos de obligados tributarios. Por ejemplo, ¿qué sucede si un profesional o el presidente de una comunidad de bienes no activa la dirección electrónica habilitada? ¿La AEAT debe comunicar la inclusión en el sistema de notificaciones electrónicas? Téngase en cuenta que esta medida venía establecida en el art. 115 bis del RGAT hasta su modificación por el RD 1070/2017, en vigor a partir de 1 de enero de 2018.

La escasez de información sobre el uso de las notificaciones electrónicas también se percibe en las Memorias de la AEAT¹⁹. Las publicadas desde 2015 tan solo proporcionan magnitudes relacionadas con el total de las notificaciones practicadas a personas jurídicas. Si partimos de la situación en 2015, antes de la entrada en vigor de la Ley administrativa, la Agencia Tributaria había emitido 11.234.103 notificaciones y comunicaciones, de las que 10.960.877 pertenecían a titulares obligados (NEO), correspondiendo el resto a ciudadanos que se habían adherido de forma voluntaria. Pues bien, según la Memoria de 2016, año en el que entra en vigor la Ley 39/2015, la cifra de comunicaciones y notificaciones electrónicas es de 9.347.265. En concreto, se apunta que «el colectivo potencial de personas jurídicas incluidas en NEO asciende a 3.540.246, frente a las 2.106.556 que estaban incluidas hasta ese momento». Con algo más de detalle, la Memoria de 2017 señala que la entrada en vigor de la Ley 39/2015 «supuso la inclusión obligatoria en el sistema de Notificación Electrónica Obligatoria (NEO) a todas las personas jurídicas, incluidas las entidades sin personalidad jurídica y las Administraciones Públicas», señalando que el colectivo potencial de personas jurídicas incluidas en NEO en ese ejercicio es de 3.785.077 de usuarios. Y, finalmente, la cifra que aparece en la Memoria de 2018 indica que «el colectivo potencial de personas jurídicas a incluir en NEO ha ascendido a 3.236.370 personas».

Los datos suministrados por la AEAT, como se puede advertir, no ofrecen una imagen nítida del impacto que ha tenido la generalización de las notificaciones electrónicas sobre los nuevos colectivos de obligados a relacionarse electrónicamente con las Administraciones Públicas. Esta falta de transparencia por parte de la Administración tributaria puede ser interpretada como un síntoma más de la situación de inseguridad jurídica en la que se encuentran los operadores jurídicos en este proceso de digitalización de la administración.

3.2. Extensión de la obligatoriedad por vía reglamentaria

Junto al amplio ámbito subjetivo de la obligación impuesta por el art. 14.2 de la Ley administrativa, el precepto, en su apartado 3, deja abierta la posibilidad de que el círculo de los obligados a relacionarse electrónicamente con las Administraciones Públicas se ensanche por vía reglamentaria, integrando así la habilitación contenida en su predecesora, la Ley 11/2007 de acceso electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos. Tal previsión se vuelve a reiterar en el art. 41.1 de la Ley 39/2015, esto es, a efectos de la obligatoriedad de las notifi-

¹⁹ Disponible en la web de la AEAT (www.agenciatributaria.es).

caciones electrónicas: *«Reglamentariamente, las Administraciones podrán establecer la obligación de practicar electrónicamente las notificaciones para determinados procedimientos y para ciertos colectivos de personas físicas que por razón de su capacidad económica, técnica, dedicación profesional y otros motivos quede acreditado que tienen acceso y disponibilidad de los medios electrónicos necesarios».*

A la vista de lo expuesto, por esta vía reglamentaria²⁰, la Administración tributaria podría extender las notificaciones electrónicas obligatorias a otros colectivos (colaboradores sociales, empresarios personas físicas, etc.). Ahora bien, no se ha de perder de vista que la letra de la Ley establece las condiciones en las que se puede desarrollar esta facultad de la Administración: a) la obligatoriedad puede afectar a determinados procedimientos, y b) la acreditación de la capacidad y disponibilidad de medios por parte de las personas físicas afectadas por tal medida.

En este punto, aunque el nuevo escenario normativo precisa marcar cierta distancia respecto de los problemas generados por el establecimiento de esta obligación de comunicación electrónica a través del RD 1363/2010 (el sistema NEO), resulta de interés revisar lo ya dicho por los tribunales. En concreto, es inexcusable la cita de la STS de 22 de octubre de 2012, rec. 7/2011, porque además de reconocer la legalidad de la norma reglamentaria tributaria, el Alto Tribunal relaja el nivel de exigencia en cuanto a la justificación de la obligatoriedad de las NEO, entendiendo que, en atención a las características de los sujetos obligados (sociedades anónimas, sociedades limitadas, etc.), la obligación es razonable²¹. La sentencia cuenta con el voto particular de uno de los magistrados, D. Manuel V. Garzón Herrero, precisamente porque considera que no es suficiente la presunción de la capacidad técnica y económica a partir de consideraciones apriorísticas²².

La discrepancia expuesta entre los magistrados podría decirse que ha quedado solventada con la Ley administrativa, pues el legislador presume la capacidad de los distintos colectivos obligados por su art. 14.2, refrendando así la obligatoriedad de algunos de los sujetos obligados a las NEO. Ahora bien, el problema se presenta ante la posibilidad de que la AEAT siga ampliando el ámbito subjetivo de las notificaciones electrónicas obligatorias para integrar

20 Cabe llamar la atención sobre el dictado del art. 115 bis del RGAT pues mantiene la posibilidad de que el régimen de notificaciones electrónicas se desarrolle por orden ministerial. Una cuestión controvertida a la que ya se ha aludido en una nota anterior (vid. FALCÓN Y TELLA, «La dudosa constitucionalidad...», *op. cit.*, pág. 2 de 5).

21 Argumenta el Tribunal que, ante *«el ámbito subjetivo de personas afectadas por la disposición impugnada, y dadas las características de estas, no se puede aceptar que se trate de un requisito técnico que pueda considerarse de imposible cumplimiento para las entidades destinatarias de las notificaciones»*, y en esta lógica añade que *«por la naturaleza de las cosas»* las entidades incluidas en el ámbito de aplicación no están afectadas por las limitaciones que la ley prevé sobre el *«acceso y disponibilidad»* de medios tecnológicos.

22 En coherencia con la observación realizada por el Consejo de Estado en el dictamen 1815/2010: *«...algunas previsiones —y, singularmente, las relativas a su ámbito subjetivo de aplicación (...)— pudieran conducir en la práctica a una indebida extensión del sistema de notificación electrónica obligatoria a obligados tributarios respecto de los cuales, por razones diversas (las tasadas en la Ley 11/2007), es posible que no quede suficientemente garantizado el acceso y disponibilidad de los medios tecnológicos precisos para la correcta recepción por vía electrónica de comunicaciones y notificaciones».*

otros colectivos de personas físicas²³. Desde este punto de vista, la cuestión que sigue abierta es si la obligatoriedad se puede imponer a las personas físicas con base en la generalización del uso de los medios electrónicos y la presunción de que los ciudadanos disponen de una capacidad tecnológica para actuar con la Administración por medios electrónicos. Por ejemplo, ¿podría presumirse la capacidad tecnológica de las personas físicas con base en el uso generalizado de los dispositivos electrónicos durante la crisis sanitaria del COVID-19?

La ampliación de la obligatoriedad de las notificaciones electrónicas requiere una valoración distinta cuando afecta a las personas físicas, incluso durante la crisis provocada por la emergencia sanitaria. En este período se ha visibilizado la generalización del uso de dispositivos electrónicos, pero también se ha constatado la llamada «brecha digital». No todos los ciudadanos disponen de la capacidad económica, técnica y organizativa para acceder con garantías a los servicios digitales de las Administraciones. Es más, también se han puesto de manifiesto las limitaciones de estos servicios digitales cuando han de soportar un uso masivo por los ciudadanos.

Las soluciones normativas que se adopten a la hora de ensanchar la obligatoriedad de las relaciones electrónicas deben tener en cuenta estos factores. En este sentido, son relevantes algunas consideraciones ya realizadas por los tribunales ante la administración electrónica. El ejemplo viene dado por la SAN, Sección 2ª, de 19 de julio de 2016, rec. 573/2013. Aunque la controversia que suscita el pronunciamiento se refiere al sistema NEO y, por consiguiente, no resulta de aplicación la Ley 39/2015, el órgano jurisdiccional alude al nuevo marco normativo para subrayar que la diferencia entre personas jurídicas y físicas ha quedado claramente plasmada en la actual Ley administrativa. Y así, *obiter dicta*, la Sala enfatiza que «*en el caso de las personas jurídicas –sociedades de capital, fundaciones, asociaciones, etc.– el legislador entiende que poseen infraestructura y presume que tienen capacidad para recibir la notificación electrónica. No ocurre lo mismo con las personas físicas, donde el legislador no presume la existencia de dicha capacidad y solo se impone por vía reglamen-*

23 De hecho, durante el estado de alarma declarado por la COVID-19, entre las medidas adoptadas por Andalucía y Murcia, se amplía el colectivo de obligados a relacionarse electrónicamente en materia tributaria, tanto para la presentación de declaraciones como en los procedimientos tributarios. Aunque excede del objeto de este trabajo el análisis de las concretas circunstancias que concurren en estos casos, reflejan la tendencia de nuestras Administraciones tributarias en este campo. En el caso de Andalucía, el artículo 8 del Decreto-ley 3/2020, de 16 de marzo, establece nuevos obligados para la realización cualquier trámite ante la Agencia Tributaria de Andalucía. Esta obligación dirigida a «*aquellos agentes que tengan la consideración de colaboradores sociales*» se justifica en la Exposición de Motivos porque «*la actual situación exige anticipar en el tiempo*» unas medidas que ya estaban planificadas para este año. Entre los nuevos sujetos obligados, además de las personas físicas integradas en entidades, instituciones u organizaciones que operan en el marco de la colaboración social regulada en el artículo 92 de la LGT, comprende a las «*personas físicas que, actuando en nombre de un tercero, estén incluidas en el censo de empresarios profesionales y retenedores, cuando actúen en el ejercicio de su actividad empresarial y profesional*». En Murcia, la disposición adicional primera del Decreto-ley 2/2020, de 26 de marzo, amplía el colectivo de personas obligadas a entenderse con la Agencia Tributaria de la Región de Murcia, para la realización de cualquier trámite, «*con la finalidad de evitar la actuación presencial en las dependencias de la Administración*», como así dice su Exposición de Motivos. Entre los nuevos obligados, se encuentran las personas que hayan suscrito el documento individualizado de adhesión al Acuerdo de colaboración social para realizar, en representación de terceras personas, las actuaciones contempladas en el artículo 92 de la LGT.

taria a determinados colectivos y siempre que quede acreditada y justificada dicha capacidad».

La interpretación realizada por la AN parece dibujar un horizonte más garantista ante futuros desarrollos reglamentarios encaminados a expandir el perímetro de la obligatoriedad de las relaciones electrónicas. Sería deseable avanzar en esta línea. Sin embargo, no se pueden obviar algunos planteamientos jurisprudenciales que se alejan de esta visión. Tal es el caso de la SAN, Sección 7ª, de 16 de febrero de 2015, en la que, a propósito de la legalidad de la orden ministerial por la que se establece la obligatoriedad de la presentación telemática de autoliquidaciones y declaraciones tributarias (Orden HAP/2194/2013, de 22 de noviembre), se pone la atención en que la medida afecta a un amplio colectivo dentro de la Abogacía, incluidos algunos Colegios de Abogados pequeños, sin hacer distinción alguna y sin tener en cuenta las circunstancias particulares. Para la Sala, el colectivo de personas físicas que interpone el recurso —a través del Consejo General de la Abogacía— cumple con los requisitos exigidos por la habilitación legal (art. 27.6 de la Ley 11/2007): *«capacidad económica, capacidad técnica, dedicación profesional u otros medios acreditados»*. Y, en esta lógica, la sentencia concluye que *«está garantizado el acceso y disponibilidad de los medios precisos»*. En este caso, no solo presume la capacidad del colectivo profesional que plantea la controversia, sino que añade lo siguiente: *«No cabe duda, que se alcanzarán las anteriores capacidades y tecnologías por todo el colectivo de Abogados ejercientes, por el apoyo técnico que prestará en su caso el citado Consejo General, o los correspondientes Colegios de Abogados, o sus asociados, para resolver las dificultades o carencias que presumiblemente (que no probadas) puedan tener alguno de los mismos»*.

El razonamiento de la Sala refleja una posición favorable al uso de la tecnología en las relaciones entre ciudadanos y Administración, lo que en sí mismo es incuestionable. Ahora bien, el razonamiento pierde de vista que la idoneidad de la medida no depende de que el colegio profesional pueda proporcionar los medios a sus colegiados a efectos de cumplir el trámite electrónico. De hecho, sorprende que el órgano judicial acometa la justificación de la procedencia de la obligación de la utilización del medio electrónico cuando no lo hace la norma que la crea.

Esta visión amable ante la administración electrónica está presente en la STC 6/2019, de 17 de enero, donde en relación con la digitalización de la Administración de Justicia, y a propósito de la proporcionalidad de las obligaciones impuestas a justiciables y profesionales de la justicia, declara lo siguiente: *«No se alcanza a ver qué obstáculo legal para el bienestar de procuradores, graduados sociales o abogados, puede suponer que el legislador sustituya el régimen presencial diario en la recepción de los actos de comunicación imperante antaño por otro de naturaleza electrónica al que puede accederse desde distintos dispositivos y en lugares diferentes, para comodidad de la persona, protegido dicho acceso con una serie de garantías dentro de la plataforma habilitada...»*. A lo que añade que, precisamente, *«por su trabajo y su dedicación, se puede esperar que el profesional acceda a su buzón diariamente o casi a diario, no otra cosa»*.

Estas consideraciones, en las que se prioriza la generalización de los medios electrónicos en el ámbito de las Administraciones Públicas frente al «rechazo»

del ciudadano, requieren ser perfiladas, ya que pueden contribuir a que se consolide un modelo relacional desequilibrado, con un empeoramiento de la posición jurídica del ciudadano en sus relaciones electrónicas con las Administraciones.

Desde este punto de vista, resulta de interés retomar el planteamiento de la SAN de 19 de julio de 2016. Pues con arreglo a su criterio, tratándose de personas físicas, podría decirse que el establecimiento de la obligación de recibir notificaciones se ajustará al mandato legal (art. 14.3 de la Ley 39/2015) cuando la norma reglamentaria fundamente, aunque sea de modo sucinto, la capacidad técnica, económica y organizativa de los destinatarios de la medida; y, a tal efecto, habrá que tener en cuenta la disponibilidad efectiva de recursos materiales y técnicos necesarios para atender a la relación electrónica²⁴. Adicionalmente, la regulación reglamentaria deberá recoger soluciones complementarias que garanticen a los ciudadanos el acceso y la disponibilidad de medios electrónicos en aquellos casos en que, por sucesos inesperados o no deseados (imposibilidad técnica o material), se pueda ver obstaculizado el éxito del trámite electrónico poniendo en riesgo el ejercicio de los derechos y el cumplimiento de las obligaciones de los ciudadanos²⁵. En definitiva, no se puede perder de vista que, cuando la obligación afecta a personas físicas, su imposición normativa conlleva la limitación del derecho reconocido en el art. 14.1 de la Ley 39/2015 que, como es sabido, permite a los ciudadanos elegir el medio por el que se van a relacionar con las Administraciones.

Este enfoque está más cerca de los nuevos principios de accesibilidad, igualdad, usabilidad y neutralidad sobre los que se cimenta la administración electrónica. Como señala MARTÍNEZ GUTIÉRREZ, todos ellos persiguen el mismo objetivo: «permitir el acceso general al procedimiento administrativo electrónico removiendo obstáculos (físico-personales, tecnológicos, económicos, etc.) que imposibiliten el normal desarrollo de las actuaciones de las personas interesadas con las Administraciones»²⁶. Unos principios que empiezan a penetrar en la cultura digital de la sociedad y que se reconocen en el catálogo de los derechos digitales formulados por la Ley Orgánica 3/2018, 5 de diciembre, de Protección de Datos Personales y garantía de los derechos digitales.

24 COTINO HUESO pone como ejemplo el Decreto 220/2014 valenciano de e-administración en el que se introduce que, antes de la aprobación de un reglamento que obligue a la relación electrónica, la Administración informe y acredite que se dan los requisitos que garantizan el acceso efectivo a los medios electrónicos (*vid.* «La obligación de relacionarse electrónicamente con la Administración», *IDP*, n.26, febrero 2018, pág. 8). Esta visión dista de la tendencia seguida, por ejemplo, con las medidas adoptadas por algunas CCAA para ampliar el círculo de las personas físicas que quedan obligadas a relacionarse con sus Administraciones tributarias a los que se ha hecho referencia en la nota anterior.

25 En esta línea, resulta de interés la posición de la doctrina académica. Por ejemplo, MARTÍN DELGADO insiste en que «el derecho fundamental a la defensa conlleva la necesidad no solo de motivar adecuadamente el tipo de colectivos obligados, sino de justificar que, efectivamente, tienen acceso y disponibilidad de medios no solo por su capacidad económica, sino también técnica» (*vid.* «Ejecutividad y eficacia...», *op. cit.*, pág. 2149).

26 *Vid.* «El régimen jurídico del nuevo Procedimiento Administrativo Común», Aranzadi, 2017, pág. 99.

4. Elementos esenciales de las notificaciones electrónicas

La Ley administrativa califica la notificación por medios electrónicos como un medio de comunicación «preferente». Tal calificativo ha de ser matizado, puesto que cuando se trata de las notificaciones electrónicas dirigidas a quienes quedan obligados a relacionarse electrónicamente con las Administraciones Públicas, salvo las situaciones excepcionales previstas legalmente, no cabe otra opción que la relación electrónica.

La notificación telemática, en realidad, se erige como la forma habitual de comunicación en un procedimiento íntegramente electrónico. Así pues, la regla general será la notificación por dicho cauce digital, quedando relegada a un plano residual la notificación en papel. De hecho, también en relación con aquellos ciudadanos, personas físicas, a los que el art. 14.1 de la Ley 39/2015 les reconoce el derecho a elegir medio para entenderse con las Administraciones, el órgano actuante queda obligado a cursar simultáneamente una notificación electrónica para facilitar el acceso de los ciudadanos al contenido de la misma mediante comparecencia en la sede electrónica (art. 42.1).

Las condiciones generales de las notificaciones administrativas vienen establecidas en el art. 41.1 de la Ley 39/2015, según el cual *«las notificaciones serán válidas siempre que permitan tener constancia de su envío o puesta a disposición, de la recepción o acceso por el interesado o su representante, de sus fechas y horas, del contenido íntegro, y de la identidad fidedigna del remitente y destinatario de las mismas»*.

En este mandato se localizan los requisitos de validez de las notificaciones, tanto electrónicas como en papel (*«con independencia del medio utilizado»*). En su conjunto, todas estas exigencias tienen por objeto que las notificaciones sirvan eficazmente a la comunicación del acto administrativo, exigiéndose así su acreditación en el expediente.

La modalidad electrónica se sitúa en un plano equivalente a la modalidad tradicional en lo que se refiere a sus elementos esenciales. Así pues, la práctica de la notificación exige la constancia de los siguientes extremos: el envío o la puesta a disposición; la recepción o el acceso por el interesado o su representante; y, asimismo, las fechas y horas, el contenido íntegro del acto administrativo y la identificación fidedigna del remitente y el destinatario.

Tratándose de notificaciones electrónicas, dichos elementos vienen garantizados a través de los requisitos técnicos que han de cumplir los medios previstos para la notificación electrónica: la dirección electrónica habilitada única y la sede electrónica. Nótese que, a diferencia de la Ley 11/2007, ahora se omiten otros cauces de comunicación a través de medios tecnológicos como pueda ser, por ejemplo, el correo electrónico²⁷.

²⁷ Sobre esta cuestión, CUBERO MARCOS, J.I., ¿Son válidas las notificaciones realizadas mediante correo electrónico?, *Rev. Derecho Público*, n. 204, 2017, pág. 133-163.

En el escenario actual, los medios electrónicos habilitados para que el ciudadano acceda a las notificaciones emitidas por las Administraciones tributarias son:

- a) El Punto de Acceso General electrónico de la Administración.
- b) La sede electrónica de la Administración notificante.
- c) La «dirección electrónica habilitada única»²⁸, en el caso de la AEAT y de las Administraciones adheridas a dicho sistema.

En el ámbito de la AEAT, el RD 1363/2010 prevé la práctica de la notificación a través de la dirección electrónica habilitada (DEH) regulada en el art. 38 del RD 1671/2009. Un precepto sigue vigente con arreglo a la disposición derogatoria única de la Ley 39/2015.

Pues bien, para acceder al buzón electrónico asociado a la DEH, el interesado o su representante deberán disponer de un certificado digital o DNI-e; y, una vez activada, podrán señalar la dirección o direcciones de correo para recibir avisos de las sucesivas puestas a disposición de las notificaciones emitidas por la Administración tributaria.

4.1. La constancia de la puesta a disposición

En equivalencia a la constancia fehaciente de la práctica de la notificación en papel, la modalidad electrónica presenta como requisito de validez la *constancia de su puesta a disposición* en la DEH o en el buzón habilitado en la sede electrónica, según corresponda en la Administración actuante. Estas plataformas se erigen como una garantía del sistema de comunicación de manera que, a diferencia del correo electrónico convencional, han de cumplir los requerimientos legales que acreditan la integridad y autenticidad del acto notificado, así como la constancia de su puesta a disposición y su recepción, y la identificación del emisor y el destinatario.

Al igual que sucede con el intento de notificación en papel, la Ley administrativa establece que la validez de la notificación electrónica precisa que la Administración actuante acredite que ha iniciado el proceso de comunicación con la puesta a disposición del destinatario del acto objeto de notificación²⁹. Y para ello será necesario que quede justificada la fecha y hora en que se produce.

28 Como explica MARTÍNEZ GUTIÉRREZ, la «dirección electrónica habilitada única» se corresponde con la dirección electrónica habilitada utilizada inicialmente por la Agencia Tributaria y actualmente de la Administración General del Estado, a la que pueden adherirse por convenio las Administraciones autonómicas y locales que lo deseen (*vid.* «*El régimen jurídico...*», op. cit., pág. 244). El art. 2 de RD 1363/2010 establece que la AEAT practicará las notificaciones electrónicas a través del sistema de dirección electrónica regulado por la Orden PRE/878/2010, de 5 de abril.

29 A efectos del cómputo de los plazos de los procedimientos, el TEAC ha mantenido que la existencia de un intento de notificación se acredita con la puesta a disposición del contenido del acto en la DEH, no en el momento en que el interesado acceda (resoluciones de 2 de diciembre 12 de 2015, RG 232/14; y 12 de enero de 2017, RG 738/13).

Esta simetría no es absoluta. Entre otras razones, no lo es porque cuando la notificación se practica en el domicilio del interesado, de no hallarse presente, sin que nadie pueda hacerse cargo de la notificación, se procederá a un segundo intento; quedando abierta la vía edictal para el caso de que, intentada la notificación, no hubiese sido posible su práctica. Este recorrido desaparece en la modalidad electrónica, lo que ha dado lugar a que esta distinción haya generado debate, dado que la transición a la modalidad telemática no se realiza en términos de equivalencia, y ello supone una pérdida de garantías para el ciudadano³⁰. Es decir, lo discutible no es que el tratamiento sea diverso, sino que las ventajas que conlleva el medio digital no proporcionan un estado equivalente o más favorable para el ciudadano de cara al fortalecimiento de su derecho fundamental a la tutela judicial efectiva.

La Audiencia Nacional, en su sentencia de 19 de julio de 2016, rec. 573/2013, confirmada por la STS de 17 de enero de 2018, rechaza que se pueda aplicar el instituto de la analogía a las notificaciones electrónicas porque no existe identidad de razón. Para la Sala es claro que el legislador ha establecido una regulación distinta para esta modalidad de notificación. Un modelo de notificación que califica como *razonable* por las razones siguientes: la primera, porque no tiene sentido la notificación edictal, puesto que la notificación es posible cuando la Administración actuante ha cumplido con todos los requisitos; y la segunda, porque carece de lógica un segundo intento de notificación cuando aquella se encuentra a disposición del destinatario.

Dicho esto, la Sala señala que *«otra cosa es que el destinatario no acceda a su contenido en plazo por causas a él no imputables, lo que deberá alegar y justificar»*.

Esta observación de la Audiencia Nacional es de gran relevancia porque cuando el ciudadano se ve imposibilitado para acceder al contenido del acto tributario, en ese concreto escenario, se puede apreciar un deterioro de su posición jurídica. Exactamente, ¿qué puede alegar?, ¿cómo puede justificar que no pudo acceder en plazo a la notificación?

La Administración actuante no se encuentra con estos problemas de prueba, dado que todo el proceso se desenvuelve en un entorno electrónico que le es favorable. Así se deduce de la Orden PRE/878/2010, de 5 de abril, por la que se establece el régimen del sistema de dirección electrónica habilitada previsto en el art. 38.2 del Real Decreto 1671/2009, de 6 de noviembre. Entre las condiciones de prestación del servicio, el artículo 10 obliga a mantener un «registro de eventos» de las notificaciones, que ha de contener, *«al menos, la dirección electrónica, la traza de la fecha y la hora de la recepción de la puesta a disposición en la dirección electrónica y del acceso del interesado a la notificación y la descripción del contenido de la notificación»*.

30 GAMERO CASADO insiste en que la transición a la administración electrónica no puede condicionarse a un principio de igualdad en sentido estricto, sino que ha de responder a un principio de «integridad de garantías», lo que significa que, analizado un procedimiento en su globalidad, el interesado disponga de garantías equivalentes (*vid.* «La práctica de notificaciones...», *op. cit.*, pág. 10).

De todos estos eventos, el prestador del servicio deberá emitir certificación al órgano u organismo actuante. En concreto, por cada notificación electrónica se emitirá:

- a) Certificación electrónica de la fecha y hora en la que se recibe el aviso de puesta a disposición enviada por el órgano u organismo notificador.
- b) Certificación electrónica de la fecha y hora en la que se produce la recepción en la dirección electrónica asignada al destinatario, incluyendo el propio acto o actuación notificada o, al menos, su sello electrónico.
- c) Certificación electrónica del transcurso del plazo de 10 días desde la puesta a disposición sin que se haya producido el acceso del interesado al contenido de la notificación en la dirección electrónica.
- d) Certificación electrónica de cualquier incidencia que se produzca en la práctica de la notificación.

La norma no ha previsto que el prestador de servicio genere certificaciones paralelas para el destinatario de la notificación a través de la dirección de correo electrónico vinculada a su DEH. Esta actividad automatizada sería de gran utilidad para aquellos ciudadanos que han de asumir la titánica gestión de las notificaciones electrónicas, tanto las emitidas por la AEAT como las de cualquier otra Administración Pública.

La certificación secuenciada de los distintos eventos de cada notificación contribuiría a conocer en tiempo real el estado de la notificación, garantizando así el acceso al texto íntegro de la decisión administrativa –fin último de la notificación–. Y también sería útil como medio probatorio ante la hipótesis de que el interesado tenga que alegar y demostrar que ha padecido indefensión. Por extraño que parezca, puede ocurrir que el ciudadano acceda al buzón y no encuentre ninguna notificación pendiente –ni haya recibido aviso complementario–, pero que, pasado el tiempo, cuando ya no puede reaccionar, se encuentre notificado por no haber accedido al buzón, ¿cómo podrá probar que en la fecha y hora de la puesta a disposición que figura en el expediente no estaba la notificación?

La Orden que regula la DEH establece que el destinatario recibirá una certificación con las fechas y horas de las dos fases: la de la puesta a disposición y la de acceso o rechazo. Pero se trata de una certificación *a posteriori*, por lo que no contribuye a detectar las incidencias que puedan plantearse en los primeros momentos del proceso de notificación. Para esta fase inicial, la de la puesta a disposición de la notificación en la DEH, el interesado podrá recibir un aviso en su correo electrónico, pero su omisión no afecta a la validez de la notificación (art. 41.6 Ley 39/2015).

La eventual discordancia entre las fechas de la puesta a disposición de la notificación y su práctica puede sorprender en un entorno automatizado, en el que se presupone asegurada la integridad y autenticidad de la comunicación. Pero no estamos ante una herramienta informática infalible, como así se reconoce por la norma administrativa cuando contempla como escenario probable que no se produzca la emisión del aviso complementario.

En esta lógica, puede darse el caso de que el obligado tributario el día «x» a la hora «y» entre a su buzón sin que encuentre ninguna notificación pendiente, y pasados unos días, en una nueva consulta aparezca una notificación expirada porque, supuestamente, se puso de manifiesto el día «x» a la hora «y». O bien podría suceder que estuviera disponible para el obligado tributario en un determinado momento temporal, pero no para su apoderado, debido a una discordancia en la sincronización de la puesta a disposición de la notificación para uno y otro, ¿cómo se puede acreditar que la notificación no estaba disponible en su buzón en esa fecha y hora?, o ¿cómo demostrar que la notificación estaba disponible para el obligado y no para su apoderado?

Las deficiencias del sistema de notificaciones de la AEAT existen. Así lo ilustra la SAN de 19 de abril de 2018, rec. 742/2015, donde la actora prueba mediante dos capturas de pantallas realizadas en dos consultas a la sede electrónica que los acuerdos tributarios controvertidos presentan fechas de notificación distintas.

El órgano judicial estima el recurso entendiendo que se ha producido indefensión. Sin entrar en el detalle del supuesto fáctico, la prueba mediante el contraste de dos pantallazos realizados en dos momentos distintos evidencia la débil posición en la que se encuentran los ciudadanos ante una tecnología al servicio de Administración. Por ejemplo, ¿qué habría sucedido si el recurrente no hubiera realizado las dos capturas de pantalla?

La respuesta a este interrogante viene dada por la STSJ de Andalucía (Málaga), de 19 de octubre de 2017, rec. 528/2016, en la que se desestima el recurso precisamente porque el demandante no puede acreditar que estuvo revisando las notificaciones con regularidad y que no llegó a ver la resolución que se entiende por notificada en la DEH. El interesado aduce que se trata de una prueba diabólica. En primer lugar, porque habiendo solicitado a Correos, entidad encargada de gestionar la DEH de la Administración General del Estado, certificación de las notificaciones practicadas en su DEH por la AEAT, la respuesta que encuentra es que, una vez transcurridos los 90 días desde la notificación, la misma desaparece sin que quede copia que permita acreditar dicha notificación. Y, por otra parte, tampoco constituye prueba válida el Acta de Presencia otorgada por Notario sobre el listado de notificaciones que figuran en la sede electrónica (supuestamente, en la que se alojan simultáneamente las notificaciones enviadas por el órgano emisor a la DEH), y que evidencia anomalías en la ordenación de los actos notificados. En este caso, la Sala considera que esta prueba *«es inidónea frente a la verificación informática del sistema de notificaciones electrónicas de la AEAT, con CSV –código seguro de verificación– y sello de tiempo»*.

Las consideraciones expuestas evidencian la necesidad de que el sistema de notificaciones electrónicas sea revisado. Entre otros aspectos, sería oportuno garantizar al destinatario la correspondiente certificación con la fecha y hora de la puesta a disposición de la correspondiente notificación. Esta certificación permitiría al ciudadano, usuario de la DEH, verificar el cumplimiento de uno de los requisitos de validez de la notificación. Se trata, en definitiva, de reforzar los derechos digitales de los usuarios de las notificaciones electrónicas con el

fin de que garantizar que el elemento electrónico no se erija en freno al derecho fundamental a la tutela judicial efectiva.

4.2. El acceso a la notificación y su posible rechazo

Separada de la puesta a disposición, en una segunda fase, el artículo 43 de la Ley administrativa establece que la notificación electrónica requiere la *comparecencia electrónica del interesado o su representante* en la sede electrónica de la Administración u organismo actuante a través de la «dirección electrónica habilitada única» o mediante ambos sistemas, según proceda, acreditando la fecha y hora del acceso a su contenido.

Esta actuación puede equipararse a la necesaria recepción de la notificación en el modelo tradicional de notificaciones. En la modalidad en papel, como es sabido, la entrega y recepción se realizan en unidad de acto, quedando acreditada la práctica de la notificación en el acuse de recibo con la firma del receptor³¹. Sin embargo, cuando la notificación se realiza por cauce electrónico se produce una disociación de estos actos; y, en concreto, la práctica de la notificación se entiende producida cuando se realiza el *acceso al contenido* mediante la comparecencia del destinatario en la sede electrónica de la Administración u organismo actuante, o bien a través de la DEH.

La práctica de la notificación queda acreditada mediante la certificación del acceso dirigida al órgano actuante, generándose un acuse de recibo para el destinatario en el que se hace constar la fecha y hora tanto de la *puesta a disposición* de la notificación como del *acceso* a la misma.

Es evidente que esta modalidad electrónica presenta significativas ventajas de cara a la eficacia de la notificación. Ahora bien, la comparecencia en la sede electrónica o a través de la DEH supone la transformación de una función administrativa en una carga para el ciudadano, especialmente para aquellos que quedan obligados a recibir las notificaciones por medios electrónicos.

Desde su primitiva regulación por la Ley 24/2001, la práctica de la notificación se produce por el acceso, por su rechazo, o por el simple transcurso del lapso de diez días naturales desde la puesta a disposición sin que tenga lugar dicho acceso por parte del destinatario.

La eficacia de la notificación por transcurso del tiempo, como explica VALERO TORRIJOS³², evita que la práctica de la notificación mediante el acceso efectivo al contenido del acto quede en manos del destinatario; de modo que, evitando el acceso al buzón electrónico, sea el interesado el que decida el momento en el que se produce la notificación; y, por consiguiente, el momento en el que ha de concluir el procedimiento administrativo.

31 Como explica MARTÍN DELGADO, en la modalidad convencional, el acuse de recibo a través del agente de correos, da fe de que la notificación ha sido debidamente practicada, rechazada o intentada. *Vid.* «Ejecutividad y eficacia...», *op. cit.*, pág. 2156.

32 VALERO TORRIJOS, J., «El régimen jurídico...», *op. cit.*, pág. 171.

Ahora bien, la solución legal no resulta satisfactoria. En relación con la Ley 39/2015, GAMERO CASADO³³ pone el acento en que este «rechazo tácito» o «notificación tácita» se configura como una verdadera presunción *iuris et de iure*, y tergiversa la realidad material toda vez que el rechazo por parte del destinatario no es equiparable a la omisión de acceso al buzón. En puridad, el rechazo presupone una actitud deliberada de no ser notificado, por lo que la respuesta jurídica ante este escenario no puede ser idéntica a aquellos supuestos en los que el interesado no accede a la notificación por causas ajenas a su voluntad (imposibilidad técnica, etc.).

A pesar de la crítica unánime por parte de la academia, los pronunciamientos jurisprudenciales³⁴ han avalado la solución legal en términos de proporcionalidad, entendiendo que el plazo de diez días es un «*parámetro razonable*» para que la notificación se produzca por el acceso del interesado o su representante. Y, desde este punto de vista, se considera admisible que, de no hacerlo, se entienda rechazada la notificación y, por tanto, practicada la misma.

El art. 43.2 de la Ley administrativa mantiene la equiparación de la falta de comparecencia del interesado con el rechazo, y así dispone que «*cuando la notificación por medios electrónicos sea de carácter obligatorio, o haya sido expresamente elegida por el interesado, se entenderá rechazada cuando hayan transcurrido diez días naturales desde la puesta a disposición de la notificación sin que se acceda a su contenido*».

La Ley introduce un matiz que no ha de pasar inadvertido. El rechazo tácito se produce en todo caso. Este automatismo a la hora de considerar practicada la notificación, quedando constancia de que no ha existido un conocimiento del acto notificado, resulta desproporcionado y puede conducir a situaciones de indefensión. Nótese que la nueva redacción ha suprimido la excepción que incorporaba su predecesora, la Ley 11/2007, y que venía a equilibrar la solución legal dada para este rechazo tácito. En su art. 28.3, al establecer que, transcurridos diez días naturales sin acceso al contenido, se entenderá que la notificación ha sido rechazada, añadía lo siguiente: «*salvo que de oficio o a instancia del destinatario se compruebe la imposibilidad técnica o material del acceso*».

El hecho de que se haya eliminado este extremo de la redacción contenida en el art. 43.2 de la Ley 39/2015 viene a demostrar el deterioro de las garantías de los ciudadanos en la actual administración electrónica. La vigente redacción da pie a que no exista incentivo alguno para que la Administración adopte medidas alternativas para dar una respuesta proporcionada al interesado que, por razones objetivas y conocidas a través del registro de eventos de la DEH³⁵, no haya podido acceder a la notificación. De partida, la notificación se tendrá por rechazada, es decir, por practicada, lo que permitirá a la Administración seguir su actividad; y ello aunque el órgano actuante tenga posibilidad de llegar al inte-

33 GAMERO CASADO, E., «La práctica de notificaciones...», *op. cit.*, pág. 9 de 12.

34 SAN de 19 de julio de 2016, rec. 573/2013, confirmada por STS 17 de enero de 2018, rec. 3155/2016.

35 Esta imposibilidad técnica o material del acceso al acto objeto de notificación se entiende circunscrita a la imposibilidad de acceso al buzón electrónico asociado a la DEH, sin que se pueda considerar como tal la imposibilidad de acceso por haber caducado el certificado electrónico del interesado (RTEAC de 2 de noviembre de 2017, RG 3835/2014).

resado por otro cauce³⁶. En estas circunstancias, de poco o nada sirve que el art. 32.3 de la Ley haya previsto la posibilidad de que se amplíen los plazos no vencidos cuando una incidencia técnica imposibilite el funcionamiento ordinario del sistema o la aplicación de que se trate —en este caso, la DEH, la sede electrónica o el PAG—.

El legislador quiebra el equilibrio entre el principio de eficacia y el derecho a la tutela judicial efectiva, haciendo prevalecer el interés de la Administración, aun cuando tenga constancia de que la notificación no ha cumplido su finalidad porque el destinatario no ha tenido conocimiento del contenido del acto administrativo. En estas circunstancias, desaparecido el asidero legal que ofrecía la Ley 11/2007, el interesado tendrá que afrontar la difícil tarea de demostrar la falta de proporcionalidad de las consecuencias anudadas a este rechazo por falta de acceso, obviamente en el caso de que tenga conocimiento del acto antes de que hayan finalizado los plazos para interponer recurso.

Téngase en cuenta que los tribunales vienen aplicando al ámbito de las notificaciones electrónicas la doctrina consolidada en materia de notificaciones, considerando que el cumplimiento de las formalidades en la práctica de la notificación genera una presunción *iuris tantum* de que el acto ha llegado tempestivamente a su destinatario y que, por tanto, puede ser desvirtuada por el interesado (por todas, sentencia TS de 26 de mayo de 2011, rec. 5423/2008). Un camino difícil de transitar, entre otras razones, por las dificultades que entraña para el ciudadano demostrar su diligencia en la gestión del buzón electrónico asociado a su DEH, o bien, llegado el caso, probar que la Administración no ha procedido con la diligencia y buena fe que le resultan reclamables (STS de 16 de noviembre de 2016, rec. 2841/2015).

Esta dificultad se hace visible en los pronunciamientos de los tribunales relacionados con el sistema NEO. Son numerosas las sentencias en las que el órgano revisor no puede llegar más allá en su análisis porque falta la prueba que acredite la lesión al derecho de defensa que aduce el ciudadano. Para un obligado a relacionarse electrónicamente con la AEAT, el control jurisdiccional se limita a verificar que se ha cumplido el simplificado ritual que comporta la estructura bifásica de las notificaciones: a) la acreditación de la fecha y hora de la puesta a disposición de la notificación, y b) la acreditación de la fecha y hora del acceso o rechazo de la misma.

En un resumido recorrido por la jurisprudencia, se puede observar una rica casuística que pone de manifiesto la dificultad probatoria que se encuentra el interesado:

- No es suficiente alegar que se trata de un descuido por no estar familiarizado con las nuevas formas de comunicación, máxime cuando se trata de un usuario avanzado en administración electrónica como es el caso de

36 Nótese que la Administración tributaria, a efectos de la iniciación del procedimiento, se encuentra con un abanico amplio de posibilidades en virtud de lo dispuesto en el art. 110.2 de la LGT: «En los procedimientos iniciados de oficio, la notificación podrá practicarse en el domicilio fiscal del obligado tributario o su representante, en el centro de trabajo, en el lugar donde se desarrolle la actividad económica o en cualquier otro adecuado para tal fin».

una agrupación de interés económico (STS de 11 de diciembre de 2017, rec. 2436/2016).

- Tampoco se puede invocar que existe una legítima expectativa a ser permanentemente notificado por correo ordinario simplemente basada en el hecho de haberse llevado cabo por tal cauce los actos de trámite anteriores a la liquidación y la imposición de sanción (STS 11 diciembre 2017, rec. 2436/2016).
- No se puede alegar que, al tiempo de notificar el acuerdo en la DEH el destinatario, no se tenía el certificado electrónico si el interesado no aporta certificación oportuna de la Fábrica de Moneda y Timbre en la que conste la fecha de petición del certificado y la fecha en que se otorgó y estuvo operativo (SAN 13 de julio de 2017, rec. 50/2017).
- No tiene sentido alegar la imposibilidad técnica de acceso al sistema informático si no se acredita debidamente (STSJ Madrid de 15 de julio de 2016, rec. 1175/2014).
- Los fallos en los equipos informáticos del obligado tributario, aunque resulten probados, no implican un mal funcionamiento de la DEH, por lo que no habrá indefensión cuando dicho sujeto ha podido intentar la conexión con la sede electrónica desde otro dispositivo electrónico (STSJ Extremadura de 31 de marzo de 2016, rec. 325/2015).
- No se puede considerar como problema informático la imposibilidad de acceso a la DEH por estar vinculada a unas direcciones de correo pertenecientes a personas que habían sido despedidas por el interesado (STSJ Castilla y León. Valladolid, de 10 de abril de 2017, rec. 441/2016).

De la respuesta dada en estos pronunciamientos se deduce que los problemas técnicos que se generan en la esfera de actuación del interesado no entran en el concepto imposibilidad técnica o material de acceso al buzón. En dichas circunstancias, corresponde al ciudadano buscar la solución, ya sea entrando al buzón en otro momento, ya sea mediante el uso otro dispositivo, o bien con el auxilio de otro profesional (en esta línea argumenta el TC en su sentencia 6/2019, 17 de enero).

Esta lectura resulta desproporcionada cuando el uso del medio electrónico es preceptivo³⁷, con lo que la Ley administrativa deja en indefensión al ciudadano al no contemplar medidas que atenúen la dificultad que representa la gestión del buzón electrónico y, en concreto, la prueba de que sus accesos al buzón quedaron registrados en la aplicación informática. Téngase en cuenta que la *trazabilidad* es una de las dimensiones destacadas por el Esquema Nacional de

37 GAMERO CASADO explica que el alcance de la imposibilidad manejado por el art. 28.3 de la Ley 11/2007 debe ser «exclusivamente» la que resulte imputable al proveedor del servicio de mensajería, sin que puedan comprender causas relacionadas con la situación del destinatario (enfermedad, avería del terminal, etc.), porque ello condicionaría la validez de la notificación. Ahora bien, este planteamiento tiene sentido en aquellos casos en los que el uso del medio electrónico cuenta con el previo consentimiento del interesado, solo en estas condiciones es razonable que recaiga sobre él toda la incidencia relativa a su esfera personal (*vid.* «La práctica de las notificaciones...», *op. cit.*, pág.11 de 12).

Seguridad de nuestra administración electrónica (Real Decreto 3/2010, 8 de enero), lo que conlleva la existencia de registros de accesos y de incidencias en los sistemas que proporcionan los servicios digitales.

Por otra parte, cabe señalar que, aunque el art. 41.1 a) de la Ley 39/2015 deja abierta la posibilidad de comparecencia espontánea en las oficinas de asistencia en materia de registros a efectos de la práctica de la notificación, esta garantía resulta insuficiente si no se garantiza igualmente un sistema de avisos informativos al correo electrónico o a otro dispositivo electrónico que permita alertar de la puesta a disposición de una notificación. Como se verá con más detalle en un apartado posterior, el art. 41.6 ha previsto este servicio, pero no asegura su funcionamiento (*«la falta de la práctica de este aviso no impedirá que la notificación sea considerada plenamente válida»*).

4.3. El contenido íntegro del acto administrativo

La finalidad de las formalidades que revisten el proceso de notificación es garantizar que el contenido del acto administrativo —el texto íntegro— llegue al conocimiento del interesado³⁸. Como ya se ha dicho, se trata de conseguir un adecuado equilibrio entre el principio de eficacia y el derecho a la tutela judicial efectiva.

El régimen de las notificaciones electrónicas responde a esta lógica cuando garantiza el acceso permanente de los interesados a la DEH o a la sede electrónica, según corresponda; y, asimismo, al exigir que quede acreditada la fecha y la hora del acceso.

Ambos requisitos vienen establecidos en el art. 38 del RD 1671/2009, y desarrollados en la Orden Ministerial que regula la dirección electrónica habilitada. En concreto, el art. 9 de esta última establece que *«el sistema de dirección electrónica habilitada posibilitará el acceso permanente de los interesados a la dirección electrónica habilitada, tanto para solicitar la asignación de la dirección electrónica habilitada como para acceder al contenido de las notificaciones puestas a su disposición»*; y, entre las funciones del proveedor del servicio, el art. 10 exige que se acredite y certifique el momento exacto en el que se produce el acceso, así como *«cualquier incidencia»* que se produzca en el proceso de la práctica de la notificación.

Es evidente que la tecnología ha simplificado el ritual de formalidades que el órgano actuante ha de seguir para dar a conocer al interesado el contenido del acto, lo cual es loable desde el punto de vista del principio de eficacia. Pero el problema se plantea ante la posible indefensión que se puede provocar cuando el interesado no ha podido acceder al contenido de la notificación.

El régimen jurídico de las notificaciones electrónicas ha descuidado las ventajas que ofrece la informática para identificar los supuestos en los que no ha

³⁸ Así se enfatiza en la STS de 16 de noviembre de 2016, rec. 2841/2015, lo que permite considerar en el caso controvertido que las notificaciones electrónicas con hojas en blanco son nulas por generar indefensión.

existido ese conocimiento del acto y sus causas. Por ejemplo, se puede determinar si el rechazo ha sido voluntario o no, pues la herramienta informática proporciona el registro de todos los estados posibles de la notificación:

- Puesta a disposición: cuando el destinatario ha recibido la notificación en su buzón y está disponible para su acceso o rechazo.
- Leída o aceptada: cuando el destinatario ha accedido al contenido de la notificación.
- Rechazada: cuando el destinatario decide no leer la notificación
- Rechazada automáticamente o expirada: cuando el destinatario no ha accedido al contenido de la notificación en el plazo de validez de las notificaciones fijado legalmente.

Este dato podría ser útil para proporcionar soluciones alternativas que favorezcan el conocimiento del acto notificado. Incluso, más allá de esta información, tecnológicamente sería factible determinar si es una situación aislada o responde a un patrón reincidente. Como se ha avanzado, la trazabilidad exigida por el Esquema Nacional de Seguridad aprobado por el RD 3/2010, de 8 de enero, contempla tanto el «registro de actividad de usuarios» como el «registro de incidencias».

Y, en todo caso, si de lo que se trata es que la notificación cumpla con su función de garantía y sirva a la tutela judicial efectiva, carece de sentido que se impida el acceso al contenido del acto a través de la DEH cuando se produce el rechazo automático. Resulta falto de coherencia que, por un lado, el art. 9 de la Orden Ministerial PRE/878/2010 garantice a los ciudadanos el «acceso permanente» a la DEH para acceder al contenido de las notificaciones puestas a su disposición y, a continuación, el art. 10.1.e) señale, entre las funciones del prestador del servicio, la de «impedir» el acceso al contenido del acto cuando han transcurrido diez días desde la puesta a disposición de la notificación.

Este cierre al contenido de la notificación ha sido objeto de numerosas críticas³⁹. Al igual que sucede con el caso de la aceptación de las notificaciones electrónicas de la AEAT, sería deseable que, una vez expirado el plazo de acceso a la notificación, se permitiera el acceso al contenido, sin perjuicio de que pueda acceder a las notificaciones expiradas en la sede electrónica o a través del Punto de Acceso General (Carpeta Ciudadana).

En definitiva, se trata de favorecer la usabilidad de los servicios digitales y fortalecer las garantías del ciudadano⁴⁰. El silencio de la Ley 39/2015 en lo que

39 VALERO TORRIJOS. J., «El régimen jurídico...», *op. cit.* pág. 173. En materia tributaria, RUIZ ZAPATERO califica esta medida como «desproporcionada y sancionatoria» que afecta a la validez del sistema de notificaciones electrónicas en cuanto introduce una grave limitación del derecho a la defensa del ciudadano (*vid.* «La notificación tributaria obligatoria en una dirección electrónica habilitada», QF, n. 5, 2012, disponible en Aranzadi Instituciones [BIB 2012, 417], p. 7 de 10).

40 El principio de usabilidad promueve que el diseño de los servicios esté centrado en el usuario, de forma que se minimice el grado de conocimiento tecnológico necesario para el uso del servicio. Un contenido que podría conectarse con el principio de limitación de costes indirectos que inspira la actividad administrativa encaminada a la aplicación de los tributos.

atañe a estos aspectos no favorece a los operadores jurídicos; al contrario, contribuye al desequilibrio de un modelo relacional que pretende ser la forma normal de funcionamiento de las relaciones entre estos y Administraciones Públicas.

A la vista de la situación descrita, adquieren pleno sentido las palabras del Tribunal Constitucional en la Sentencia 55/2019, de 6 de mayo, que relacionadas con el sistema Lexnet, resultan igualmente extrapolables a otros campos de las Administraciones Públicas: *«La modernización de la administración de justicia mediante la generalización en el uso de las nuevas tecnologías (...) no constituye un fin en sí mismo sino un instrumento para facilitar el trabajo tanto del órgano judicial, como de los justiciables que actúan en los procesos a través de los profesionales designados o directamente por ellos cuando esto último es posible. No pueden en ningún caso erigirse tales medios tecnológicos en impedimento o valladar para la obtención de la tutela judicial a la que «todas las personas» (art. 24.1 CE) tienen derecho».*

Este punto de vista ha de estar presente en la aplicación de las normas que regulan las notificaciones electrónicas. De hecho, también se deduce de lo dicho por el Tribunal Supremo en la sentencia de 16 de noviembre de 2016, rec. 2841/2015. En este pronunciamiento, ante el cambio que supone la implantación obligatoria de las notificaciones electrónicas, el Alto Tribunal enfatiza que *«en modo alguno ha supuesto, está suponiendo, un cambio de paradigma, en cuanto que el núcleo y las bases sobre las que debe girar cualquier aproximación a esta materia siguen siendo las mismas dada su importancia constitucional, pues se afecta directamente el principio básico de no indefensión y es medio necesario para a la postre alcanzar la tutela judicial efectiva».*

Si la tecnología permite mejorar o fortalecer las garantías en materia de notificaciones, ¿por qué impedir que el contenido del acto esté disponible el buzón una vez superados los diez días naturales? Si no ha existido una manifestación de rechazo por parte del destinatario, ¿por qué no facilitarle el conocimiento de la decisión administrativa?

Por el momento, la práctica de las notificaciones electrónicas posibilita que permanezca el acceso al contenido de las aceptadas durante 90 días; si expira el plazo de acceso a la notificación, el aviso permanecerá en la DEH por idéntico plazo, pero sin que se pueda acceder al contenido, lo que se podrá hacer a través de la sede electrónica de la AEAT o el PAG (Carpeta Ciudadana)⁴¹. Pasado ese lapso temporal, serán borradas del buzón sea cual sea su estado (aceptación, rechazo o rechazo automático).

Todas estas trabas deberían ser suprimidas favoreciendo la usabilidad que inspira la administración digital, garantizando el carácter instrumental que tiene la notificación a efectos de dar a conocer los actos tributarios con el objeto de que su destinatario pueda *«adoptar las medidas que estime más eficaces para sus intereses, singularmente la oportuna interposición de los recursos procedentes»* (STC 155/1989, 5 de octubre)⁴².

41 Información disponible en la dirección www.notificaciones.060.es, consultada en febrero 2020.

42 Doctrina constitucional recogida, entre otras, en la STS de 11 de mayo de 2011.

5. Garantías asociadas a las notificaciones electrónicas

El mayor protagonismo que asume el interesado en el proceso de la notificación de los actos administrativos requiere el reconocimiento de ciertas garantías que faciliten el acceso al contenido de los mismos.

La Ley 39/2015, y así lo hace notar en su Exposición de Motivos, introduce dos novedades encaminadas a asegurar el conocimiento por parte del ciudadano de la puesta a disposición de las notificaciones: por un lado, el derecho a comunicarse con las Administraciones Públicas a través de un Punto de Acceso General electrónico de la Administración que funcionará como portal de acceso —arts. 13.a) y 43.4)—; y por otro, la obligación de la Administración actuante de enviar un aviso al dispositivo electrónico y/o a la dirección de correo electrónico del interesado que este haya comunicado informando de la puesta a disposición de una notificación en la sede electrónica de la Administración u Organismo correspondiente o en la dirección electrónica habilitada única —art. 41.6—.

Pues bien, ninguna de estas dos medidas constituye por el momento una verdadera garantía para el ciudadano.

5.1. Derecho a comunicarse a través del Punto de Acceso General

El catálogo de los derechos de las personas en sus relaciones con las Administraciones públicas contenido en el art. 13 de la Ley 39/2015 viene encabezado por el derecho a que la comunicación se canalice a través de un Punto de Acceso General único (PAG). Y, en particular, en el art. 43.4 de la Ley establece que los ciudadanos podrán acceder a sus notificaciones electrónicas, a «todas», desde el PGA que funcionará como portal de acceso.

Si se trata de un instrumento importante para el funcionamiento del sistema de notificaciones electrónicas, sorprende que ni esta Ley ni su complementaria, la Ley 40/2015, hayan acometido la tarea de definir y concretar el PAG. Es igualmente llamativo que la efectividad de este derecho quede desactivada como consecuencia de la prórroga de la entrada en vigor de los mandatos que afectan al mismo hasta finales de 2021: primero, por el aplazamiento de dos años de la disposición final séptima de la Ley 39/2015; después, por su prolongación hasta el 2 de octubre de 2020 por el Real Decreto-ley 11/2018 y, nuevamente, hasta el 2 de abril de 2021 por el Real Decreto-ley 28/2020, de 22 de septiembre.

La indefinición del PAG ha dado lugar a que, por parte de la Comunidad Autónoma de Cataluña, se haya puesto en cuestión la constitucionalidad de la Ley administrativa ante la posibilidad de que se pueda considerar como un punto de acceso «único» para todas las Administraciones (en concreto, de los arts. 13.a) y 53.1.a) párrafo segundo, de la Ley 39/2015). El Tribunal Constitucional ha despejado la incógnita en la Sentencia 55/2018, de 24 de mayo, por la que se declara la inconstitucionalidad parcial de la Ley administrativa. En la misma, en relación con el PAG, razona que la Ley no ampara una interpretación contraria al principio de autoorganización de las Administraciones Públicas.

Para el TC, la interpretación conjunta del art. 53.1.a) y la disposición adicional segunda de la Ley 39/2015 permite descartar que el PAG sea «único» para todas las administraciones españolas. Esto significa que *«ha de haber tantos puntos de acceso general electrónico como Administraciones Públicas»*. En la sentencia, se concreta el significado de esta herramienta, precisando que *«no es un directorio con enlaces a los servicios electrónicos de todas las administraciones, sino el «portal de entrada» de cada una de esas administraciones, que aglutina (o conduce a) las sedes electrónicas de sus órganos»*.

Concebido en estos términos, el máximo intérprete de la Constitución entiende que la posibilidad de que el PAG funcione como puerta de entrada a todas las Administraciones Públicas ha de respetar el principio de autoorganización, siendo razonable que la Ley 39/2015 contemple la posibilidad de que las Administraciones autonómicas y locales puedan adherirse a esta herramienta de la Administración General del Estado.

Este pronunciamiento viene a confirmar la situación de desequilibrio que se produce en la relación electrónica, pues el derecho a acceder a las notificaciones electrónicas a través de un PAG único, queda subordinado a los logros alcanzados en la colaboración entre las Administraciones Públicas.

A falta de una entrada común para garantizar la comunicación electrónica, lo que dependerá de los convenios interadministrativos que se formalicen, la realidad de la administración electrónica, con arreglo a la disposición transitoria cuarta de la Ley 39/2015, exige el mantenimiento de los mismos canales, medios o sistemas electrónicos vigentes que permitan garantizar el derecho de las personas a relacionarse electrónicamente con las Administraciones. Ello significa que, en relación con las notificaciones electrónicas, se seguirán utilizando los medios de comunicación establecidos en el Real Decreto que regula el sistema de notificaciones electrónicas obligatorias con la AEAT, pero ¿qué consecuencias tiene este mandato en aquellas Administraciones que no tenían desarrollados medios para las notificaciones electrónicas?

La situación descrita refleja el difícil escenario que se encuentran los ciudadanos. Una realidad ya vaticinada por el Consejo de Estado en su Dictamen al anteproyecto de la Ley administrativa (núm. 275/2015). Sin rechazar la orientación modernizadora subyacente en la reforma, dice claramente que *«no puede obviarse la inadecuación a la realidad»* del nuevo modelo relacional, pues *«no cabe desconocer que las posibilidades de acceso a los servicios e infraestructuras de telecomunicaciones distan mucho aún de ser homogéneas en todo el territorio nacional»*. En particular, subraya la inviabilidad del sistema de notificaciones electrónicas, debido a la dificultad que comporta un modelo que no garantiza la centralización de las comunicaciones, obligando a los ciudadanos al peregrinaje periódico: ¿Cómo conciliar la multiplicidad de Administraciones Públicas potencialmente notificadoras con los derechos de los interesados?

5.2. El aviso de la puesta a disposición de la notificación

El art. 41, apartados 1 *in fine* y 6, de la Ley 39/2015 regula un sistema de avisos complementario a la práctica de las notificaciones, útil tanto para las se realicen en papel como para las electrónicas. El precepto obliga a las Administraciones Públicas a enviar un aviso al dispositivo electrónico y/o a la dirección de correo electrónico del interesado que este haya comunicado, informándole de la puesta a disposición de una notificación en la sede electrónica de la Administración actuante o en la DEH única.

Aunque se articula como un derecho de los ciudadanos, y conlleva una obligación para la Administración notificante, esta función garantista se desvanece por completo porque, sin solución de continuidad, dicho mandato dispone que *«la falta de la práctica de este aviso no impedirá que la notificación sea considerada plenamente válida»*.

El sistema de avisos informativos, lejos de una auténtica garantía para el ciudadano, constituye un servicio de ayuda de alcance general. Solo desde esta perspectiva se puede entender que su incumplimiento por parte de la Administración no tenga consecuencias, o bien que, como señala la propia Exposición de Motivos, que su funcionamiento, a diferencia de los medios de notificación, tenga lugar «siempre que esto sea posible».

Esta singular configuración puede ser útil para aquellos ciudadanos que siguen recibiendo notificaciones en papel, puesto que la Administración queda obligada a poner a disposición del interesado la notificación en la sede electrónica. El aviso, de alguna manera, es una invitación para que el ciudadano se adelante a la notificación en papel y conozca las ventajas que puede ofrecer la administración digital. Y, en esta lógica, la omisión del aviso no perjudica los derechos del destinatario del acto administrativo, puesto que recibirá la notificación en papel y podrá reaccionar frente a la decisión administrativa por los cauces de revisión oportunos.

Distinta es la situación de aquellos ciudadanos que se relacionan electrónicamente con las Administraciones Públicas, para estos las notificaciones por este medio conllevan la entrada periódica de uno o varios buzones electrónicos. Y, en estas condiciones, el aviso debería funcionar como una garantía, generando seguridad jurídica.

El legislador tendría que haber diferenciado esta doble funcionalidad al regular este servicio de avisos, permitiendo que, cuando se use en un entorno en el que la relación electrónica es obligatoria, funcione como una garantía ligada a la práctica de la notificación y no como un servicio complementario.

Tratándose de una notificación electrónica, la diligencia del órgano actuante no puede quedar reducida a la acreditación del fechado de la notificación y la inclusión de la certificación en el expediente administrativo. El aviso de notificación tendría que haberse configurado como un requisito adicional para la validez de la notificación, equivalente al acuse de recibo que acredita el intento de una notificación por correo ordinario. No tiene sentido que el prestador del servicio de DEH pueda generar certificaciones del registro de eventos de cada

notificación dirigidos al órgano emisor de la notificación, pero el destinatario del acto no pueda tener constancia de las incidencias que afectan al proceso de notificación, entre ellas, el aviso o la omisión del mismo generado por el prestador de servicios de la DEH.

Hay que decir que el tenor literal del artículo 41.6 de la Ley administrativa coincide con el previsto en el ámbito de las comunicaciones procesales por el artículo 152.2 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, cuya constitucionalidad ha sido analizada y declarada por el Tribunal Constitucional, en su sentencia 6/2019, de 17 de enero. La cuestión de constitucionalidad se plantea ante la posible indefensión que se le produce a un graduado social que presenta un recurso fuera de plazo porque no pudo reaccionar tempestivamente ante una resolución que le fue notificada electrónicamente, y de la que no tuvo conocimiento porque no recibió el aviso de la puesta a disposición de la misma.

La argumentación de la sentencia se centra en el necesario deslinde del régimen de los avisos y el de los actos de comunicación (emplazamientos, citaciones, notificaciones, etc.). Tal distinción conlleva que, al no participar de las características técnicas que proporcionan la plataforma Lexnet y otras similares utilizadas por las CCAA para los actos de comunicación, se ha de descartar que el sistema de avisos genere una confianza legítima moduladora del deber de diligencia de los usuarios de este servicio, sin que se pueda considerar quebrada una legítima expectativa en caso de la omisión del aviso, ni lesionado el derecho constitucional a la tutela judicial efectiva por tal causa.

La sentencia cuenta con el voto particular de D. Juan Antonio Xiol Ríos, que califica la fórmula legal como «irrazonable y arbitraria». En su razonamiento enfatiza que el aviso se configura como una obligación para la Administración notificante, por lo que su incumplimiento no puede serle favorable: «*si hay un principio general de razonabilidad en el derecho —o, por más decir, de justicia en el sentido en que el art. 1.1. CE lo reconoce como valor superior del ordenamiento jurídico—, ese es el de que no puede pretenderse que el perjuicio derivado del incumplimiento de una obligación recaiga en la parte no incumplidora*».

El planteamiento del voto particular se ha de poner en relación con la valoración crítica realizada por la academia ante el último inciso del art. 41.6 de la Ley administrativa, según el cual «*la falta de práctica del aviso no impedirá que la notificación sea considerada plenamente válida*». En particular, MARTÍN DELGADO considera que el precepto es contrario al art. 24 de la Constitución. El autor hace hincapié en que «suprimir los efectos invalidantes de la notificación en ausencia de aviso —ni siquiera se exige excepcionalidad en la omisión— es sencillamente, poner en situación de indefensión al interesado cuando esto ocurra, sobre todo si se tiene en cuenta que no hay motivos técnicos ni jurídicos para no practicarlo»⁴³.

La crítica es generalizada en el ámbito académico y, como se desprende de la sentencia, tampoco se puede decir que quede zanjado el debate sobre la constitucionalidad del tratamiento de los avisos informativos.

43 Vid.. «Ejecutividad y eficacia...», *op. cit.*, pág. 2164.

Piénsese que, en lo que se refiere a las notificaciones electrónicas a través de la DEH, la Orden Ministerial que regula esta herramienta permite considerar que el servicio complementario de avisos utilizado en el ámbito de las notificaciones tributarias se encuentra ligado al régimen de los actos de comunicación y, desde este punto de vista, participa de las garantías técnicas de la plataforma de comunicación, quedando obligado el titular de la DEH a facilitar al menos un correo electrónico. Es cierto que este aviso no es equiparable a la notificación porque no contiene el texto del acuerdo administrativo, pero queda garantizada la fecha y hora de la puesta a disposición y la identificación del emisor. Se trata por consiguiente de una actuación automatizada de la que queda constancia en el registro de eventos de la DEH⁴⁴.

Cuando la práctica de la notificación electrónica es obligatoria, parece razonable interpretar que, si la Administración ofrece este servicio complementario, quedando obligado el titular de la DEH a facilitar un correo electrónico, deben aceptarse las consecuencias favorables y desfavorables que se derivan del mismo. Y ello implica que el defecto en la emisión del aviso debe ser asumido por el órgano actuante, entendiéndose subsanado cuando en el registro de eventos de la notificación quede constancia del acceso al contenido del acto. De no producirse el acceso, la omisión del aviso no puede colocar a la Administración en mejor posición que si hubiera cumplido con su obligación de emitir el aviso en detrimento de los derechos del destinatario⁴⁵. Cuestión distinta es que el interesado no haya actualizado las direcciones de correo, en cuyo caso parece razonable que se tenga por efectuado el aviso realizado a una dirección errónea —aquella especificada en la plataforma electrónica—.

La necesidad de revisar este instrumento es evidente pues genera inseguridad jurídica y su práctica puede dar lugar a que se resientan los derechos de los ciudadanos. Por el momento, su aplicación práctica ha de ser proporcionada y evitar que pueda generar indefensión. En esta línea, GARCÍA-ALVARÉZ sostiene que «la validez de la notificación será cuestionable en determinados casos, pese a la claridad de la formulación legal», así ocurrirá en el seno de un procedimiento sancionador, debido a su vinculación directa con la prohibición constitucional de indefensión como derecho fundamental (art. 24.1 CE), pero también en los casos de notificación de un procedimiento iniciado de oficio⁴⁶.

En el ámbito tributario, resulta de interés la sentencia del TSJ de Cataluña de 15 de junio de 2018, rec. 613/2015, en la que la Sala, a la vista de las circunstan-

44 Y debe cumplir con las exigencias del Esquema Nacional de Seguridad aprobado por el Real Decreto 3/2010, 2 de enero, cuyo artículo 19 dispone que el uso ordinario del sistema ha de ser seguro y sencillo, de forma que una utilización insegura requiera de un acto consciente por el interesado. Con arreglo a este precepto, cabe pensar que, si el correo electrónico no reúne las garantías de la plataforma, tal circunstancia exige que exista el consentimiento del interesado, pero no puede ser una razón para justificar que la omisión del aviso no tiene consecuencias desfavorables para la Administración actuante.

45 En este sentido, el Tribunal Constitucional tiene declarado, entre otras, en la Sentencia 158/2000, 12 de junio, que «no puede calificarse de razonable una interpretación que prime los defectos en la actuación de la Administración, colocándola en mejor situación que si hubiera cumplido su deber de notificar con todos los requisitos legales (SSTC 204/1987, de 21 de diciembre, FJ 4, y 193/1992, de 16 de noviembre, FJ 4) y perjudicado paralelamente al particular afectado por el acto administrativo» (FJ 6).

46 Vid.. «Derechos de los interesados...», *op. cit.*, pág. 1412.

cias concurrentes en el caso concreto, concluye que la falta del envío del aviso a un obligado tributario vulnera el principio de confianza legítima. En el caso controvertido, el contribuyente había recibido aviso de todas las actuaciones que le habían sido notificadas en el curso de un procedimiento de comprobación limitada, salvo el que informaba de la liquidación tributaria, lo que dio lugar a que el recurso planteado contra la misma fuese inadmitido por extemporáneo.

Para el Tribunal catalán *«la actuación de la Administración a través del sistema que avisa al obligado tributario genera una confianza legítima respecto a la existencia de una notificación de la AEAT pendiente de recepcionar. Esta confianza legítima hace que sea trascendente y relevante que el obligado no entrara en su DEH a la vista de que no había recibido un aviso en su dirección de correo como había ocurrido hasta ese momento. Es decir, era una actitud esperable en el obligado tributario sin que pueda tildarse de negligente el hecho que no accediera a su DEH»*.

6. Lugares virtuales para la notificación y excepciones

6.1. Asignación de la dirección electrónica habilitada (DEH)

La Ley 39/2015 ha acotado los lugares virtuales en los que se ha de practicar la notificación: la dirección electrónica habilitada única (DEH) y la sede electrónica, a las que se podrá acceder desde el PAG, a través de la Carpeta Ciudadana⁴⁷. De esta manera, quedan excluidas otras posibilidades tecnológicas como el correo electrónico, fax, etc.

Una de las cuestiones que suscita gran incertidumbre es la efectividad de la obligatoriedad de las notificaciones electrónicas, es decir, si la obligación de relacionarse electrónicamente con las Administraciones establecida en el artículo 14.2 de la Ley administrativa es suficiente para su práctica inmediata o si, por el contrario, es preciso que la relación electrónica vaya precedida de una comunicación mediante el sistema de notificación convencional.

Tratándose de procedimientos iniciados a instancia del interesado, el art. 41 de la Ley 39/2015 dispone que la Administración deberá notificar en el lugar señalado por el interesado, salvo que dicho sujeto esté obligado a relacionarse electrónicamente. Ahora bien, el precepto no es suficientemente claro en relación con los procedimientos iniciados de oficio. El su apartado 4 dispone lo siguiente: *«En los procedimientos iniciados de oficio, a los solos efectos de su iniciación, las Administraciones Públicas podrán recabar, mediante consulta a las bases de datos del Instituto Nacional de Estadística, los datos sobre el domicilio del interesado recogidos en el Padrón Municipal...»*.

⁴⁷ La comparecencia a través de la Carpeta Ciudadana, entendida como el espacio personalizado desde el que el interesado puede acceder a los servicios digitales, implica la comparecencia en la sede electrónica a efectos del acceso a las notificaciones.

MARTÍN DELGADO⁴⁸ interpreta que, en el caso de que las notificaciones se practiquen a través de la sede electrónica, la apertura del procedimiento ha de ser notificada en papel. Se trata de una lectura garantista que viene corroborada por la letra del artículo 14.2 de dicha Ley administrativa, que extiende la obligación de la relación por medios electrónicos a «*cualquier trámite de un procedimiento administrativo*». Y ello, dice el citado autor, comprende todos los procedimientos iniciados a instancia de los interesados y los trámites de los procedimientos iniciados de oficio distintos de la notificación del acto de iniciación. Por tanto, dado que el inicio del procedimiento no es un trámite en el que tenga participación el interesado, la Administración actuante deberá practicar una notificación convencional (en papel), sin perjuicio de que, simultáneamente, se ponga a disposición en la sede electrónica.

Cuestión distinta será en los casos en que la notificación se practique a través de la DEH, pues la Administración deberá comunicar a los sujetos obligados su alta en la misma. Y, en este caso, la interpretación del citado autor toma como referencia la comunicación de la inclusión en el sistema de notificaciones electrónicas en el ámbito de la AEAT, a partir de la cual se procederá a la práctica de las notificaciones electrónicas. Un instrumento que, en efecto, venía fijado en el art. 115 bis del RGAT en su redacción original, así como en el Real Decreto 1363/2011 regulador del sistema NEO; y que los tribunales han venido considerado como un requisito de validez para la práctica de las notificaciones, declarando la nulidad de las practicadas cuando falta la comunicación de la inclusión en el sistema NEO en el expediente administrativo (entre otras, SAN de 7 de enero de 2016, rec. 158/2013)⁴⁹.

Lamentablemente, la senda seguida por las normas tributarias tras la entrada en vigor de la Ley 39/2015 deja un panorama mucho más incierto para los usuarios de los servicios digitales: ¿La AEAT debe comunicar a los obligados tributarios su inclusión en el sistema de notificaciones electrónicas?

El art. 5 del Real Decreto 1363/2010, por el que se regula el sistema NEO, dispone que la AEAT deberá notificar a los sujetos obligados su inclusión en el sistema de DEH, y que dicha notificación se efectuará por medios no electrónicos y en los lugares y en las formas previstos en los artículos 109 a 112 de la LGT. Ahora bien, esta norma desarrolla el art. 115 bis del RGAT, cuya redacción ha sido modificada por el Real Decreto 1070/2017, de 29 de noviembre. Como ya se ha dicho en estas páginas, su nueva redacción reitera los términos del artículo 109.1 de la LGT, remitiéndose en este punto a las normas administrativas generales con las especialidades que se establezcan legal y reglamentariamente. Y, por consiguiente, en esta redacción desaparece la obligación de la AEAT de comunicar la inclusión en el sistema notificaciones electrónicas con carácter previo a la práctica de las notificaciones, lo que se justifica en el Preámbulo como una necesaria adaptación a la Ley 39/2015.

48 MARTÍN DELGADO, «Ejecutividad y eficacia...», *op. cit.*, pág. 2167.

49 En la misma línea, confirmando la validez de todas las notificaciones producidas con posterioridad a dicho trámite, son numerosos los pronunciamientos de los tribunales. Entre otros: SSTSJ Galicia de 18 de marzo y 10 de octubre de 2019, rec. 15020/2018 y 15827/2018; STSJ Aragón, 7 marzo, 2018, rec. 91/2017; STSJ Madrid de 7 de noviembre de 2019, rec. 1656/2018, 26 de septiembre de 2019, rec. 390/2018, y 18 de noviembre de 2016, rec. 289/2015; STSJ Andalucía (Sevilla) de 17 de febrero de 2016, rec. 389/2014; STSJ Andalucía (Málaga) de 14 de marzo de 2016, rec. 570/2014.

En la información proporcionada a través de la web (preguntas frecuentes)⁵⁰ en el momento en que se escriben estas páginas, se explica que, si los sujetos obligados por el art. 14.2 de la Ley 39/2015 no disponen de una DEH, una vez conseguido el certificado electrónico emitido por cualquiera de los prestadores de servicios de certificación reconocidos por el Ministerio de Industria, Comercio y Turismo, deberán completar el proceso para activar la DEH, lo que permitirá el acceso al buzón. En concreto, bajo la rúbrica «Notificaciones a sujetos obligados en la DEH», se indica que si «el sujeto no tuviera previamente su DEH, se le creará una automáticamente»; de este modo, «el interesado recibirá un correo de aviso informándole de la puesta a disposición de una notificación en la DEH en la dirección de correo electrónico que facilite el Organismo Emisor en el envío de la notificación»⁵¹.

En definitiva, si la entrada en vigor de la Ley administrativa ha tenido como consecuencia la desaparición de la preceptiva notificación de la inclusión en el sistema de DEH para los colectivos obligados legalmente a recibir notificaciones electrónicas tributaria, las incógnitas se multiplican: ¿Qué sucede con los obligados en el sistema NEO que no lo están por la Ley administrativa (p.ej., personas físicas en el sistema REDEME)? ¿Los procedimientos iniciados de oficio, a los solos efectos de su iniciación, han de ser notificados en papel por la Administración actuante? ¿Qué sucede cuando el interesado ha designado a un representante para recibir notificaciones electrónicas?

La elevada inseguridad jurídica obliga a extremar la diligencia por parte de los sujetos obligados a relacionarse electrónicamente y sus representantes.

En particular, resultan preocupantes las situaciones de indefensión que se pueden producir en aquellos casos en los que el interesado autorice a una persona física o jurídica para gestionar sus notificaciones mediante el Registro de Apoderamientos de la AEAT. Por ejemplo, el apoderado deberá acceder a su DEH donde se generará la pestaña «Autorizadas», a través de la cual podrá gestionar las notificaciones a nombre del obligado tributario. Ahora bien, la carpeta del NIF/CIF del poderdante se creará con el buzón del autorizado solo cuando este último reciba su primera notificación, lo que no coincide exactamente con el momento en el que el apoderamiento es formalizado ante el organismo emisor. Esta disfunción entre el momento en el que se formaliza el apoderamiento y el momento en el que se visualiza en los buzones dificulta el correcto seguimiento de las notificaciones. Podría suceder que la puesta a disposición de la notificación aparezca en el buzón del obligado tributario, aun habiendo nombrado un apoderado a tales efectos. ¿Qué pasaría si el interesado no consultó el buzón por entender que debía hacerlo su apoderado?

La DGT aborda esta situación en la consulta vinculante V3309-19, de 2 de diciembre de 2019. Tomando lo dicho por el TEAC en su resolución de 9 de abril de 2019, RG 110/2018, el órgano consultivo concluye que el órgano actuante puede acudir, indistintamente, sin establecer orden de prelación, a cualquiera de los lugares previstos en el art. 110.2 de la LGT, sin que se distinga entre el obligado tributario o su representante. El precepto establece que «*en los proce-*

50 En la dirección www.notificaciones.060.es, consultada en febrero 2020.

51 https://notificaciones.060.es/PCPublic_publicInfo.action

dimientos iniciados de oficio, la notificación podrá practicarse en el domicilio fiscal del obligado tributario o su representante, en el centro de trabajo, en el lugar donde se desarrolle la actividad económica o en cualquier otro adecuado a tal fin».

6.2. Excepciones

En un modelo relacional en el que las notificaciones electrónicas pasan a ser la forma habitual de comunicación entre las Administraciones y los ciudadanos, revisten especial interés los supuestos legales que introducen excepciones en el uso de los medios informáticos.

El artículo 41 de la Ley 39/2015 contempla dos situaciones en las que las notificaciones se pueden practicar por medios no electrónicos:

- a) Cuando la notificación se realice con ocasión de la comparecencia espontánea del interesado o su representante en las oficinas de asistencia en materia de registro y solicite la comunicación o notificación.
- b) Cuando para asegurar la eficacia de la actuación administrativa resulte necesario practicarla por entrega directa de un empleado público de la Administración notificante.

Adicionalmente, la norma señala otros supuestos en los que no se podrá llevar a cabo la notificación por medios electrónicos, cual sucede en aquellos casos en los que el acto administrativo objeto de notificación vaya acompañado de elementos que no sean susceptibles de conversión al medio electrónico, así como cuando contenga medios de pago a favor de los obligados, tales como cheques.

Estas excepciones no constituyen una novedad en materia tributaria, pues están presentes en el sistema NEO aprobado por Real Decreto 1363/2009, de 29 de octubre⁵². De hecho, podría decirse que el tenor literal de la norma tributaria se presenta algo más garantista en relación con las condiciones en las que la Administración puede acudir a la notificación mediante empleado público. El margen de discrecionalidad se circunscribe a los supuestos en que *«la comunicación o notificación electrónica resulte incompatible con la inmediatez o la celeridad que requiera la actuación administrativa para asegurar la eficacia»* (art. 3 del Real Decreto 1363/2009).

Sin ánimo de exhaustividad en el detalle de los supuestos a que se refieren estas excepciones, lo cierto es que los contemplados en las letras a) y b) del apartado 1 de artículo 43 de la Ley administrativa constituyen una respuesta jurídica que, en términos de seguridad jurídica y proporcionalidad, permite tanto al ciudadano como a la Administración atenuar los inconvenientes que

52 MORENO GONZÁLEZ, S., «Notificaciones Electrónicas Obligatorias en el ámbito de la AEAT y derechos y garantías de los contribuyentes», *RTT*, n.º 93, 2011, págs. 95 y ss., y en especial, pág.125. SANTAOLAYA BLAY, M., «NEO: La Notificación Electrónica Obligatoria», *Carta Tributaria*, Monografías, n. 13, 2011, CISS (LA LEY 13275/2011).

puede plantear la tramitación electrónica, ya sea porque se puede resentir la tutela judicial efectiva del interesado, o bien la eficacia misma de la actuación administrativa. Dicho esto, no se puede obviar que la posibilidad de que el órgano actuante pueda elegir la modalidad de notificación en atención a criterios de eficacia puede fomentar malas prácticas en el procedimiento administrativo y generar conflictividad.

Esta tensión entre eficacia administrativa y tutela judicial efectiva como consecuencia de los cambios en la práctica de las notificaciones exige de un análisis de las circunstancias del caso. Así viene dicho en la SAN de 19 de julio de 2017, rec. 147/2016, en la que se argumenta que la Administración puede acudir a la notificación presencial por razones de eficacia, pero esta finalidad legítima no puede justificar el uso aleatorio de varias modalidades de notificación durante el procedimiento de inspección. Y ello porque conduce a confusión e indefensión al interesado: *«La Administración conocía la obligación de notificar a través del sistema de notificación electrónica, y al resolver el recurso de reposición admite que en algunas ocasiones utilizó exclusivamente el sistema de notificación a través de agente tributario, olvidando el sistema de notificación electrónica obligatoria, y justifica ese proceder afirmando que el sistema de notificación personal es más rápido puesto que en el de notificación electrónica debían esperarse diez días para saber, en cada caso, si el interesado había recibido o había rechazado la notificación. En este caso concreto esta forma de actuar de la Administración ha ocasionado situaciones de confusión y de indefensión al administrado que no permite a esta Sección concluir en qué momento pudo efectivamente conocer de los requerimientos de entrega de la documentación exigida para poder analizar si concurrían o no los derechos de devolución de las cuotas de IVA soportado. Esta conclusión se alcanza en este proceso dadas las consecuencias gravosas que para el administrado ha supuesto esa forma aleatoria y alternativa de utilizar el sistema de notificaciones...»*.

Este pronunciamiento jurisprudencial adquiere especial relevancia porque la tendencia de la Administración tributaria apunta hacia otros derroteros, como así se deduce de la respuesta dada en la resolución de la DGT V3309-2019, antes citada, en la que sostiene que el buzón electrónico es un lugar más para practicar las notificaciones, sin que sea relevante la designación de un representante a tales efectos, siguiendo la interpretación del TEAC en su resolución de 9 de abril de 2019, RG 110/2018.

Para el Tribunal administrativo la obligatoriedad de las notificaciones electrónicas deja de funcionar como la forma normal o habitual de notificación, pues se concibe como un lugar más donde se puede producir la notificación. Y ello porque, en los procedimientos iniciados de oficio, entiende que siguen siendo de aplicación los principios generales establecidos en la LGT, donde el art. 110.2 establece que *«la notificación podrá practicarse en el domicilio fiscal del obligado tributario o su representante en el centro de trabajo, en el lugar en el que*

se desarrolle la actividad económica o en cualquier otro adecuado a tal fin»⁵³. De este modo, considera que dicho precepto:

- No establece orden de prelación alguno entre los lugares que menciona, de manera que la notificación podrá practicarse en cualquiera de los lugares indicados.
- Y tampoco diferencia entre representante legal o voluntario, de manera que puede notificarse válidamente en el domicilio fiscal de uno u otro.

Con tal razonamiento, el TEAC considera practicada la notificación de una sanción a un obligado tributario por no haber accedido al buzón electrónico asociado a su DEH, aunque contaba con un apoderado para trámites electrónicos, siendo irrelevante que el resto de los actos notificados por la AEAT en el curso del procedimiento hayan llegado conjuntamente a dichos sujetos.

Esta interpretación administrativa resulta desproporcionada, pues no se puede compartir que el buzón electrónico amplíe el abanico de los lugares en que se ha de llevar a cabo la notificación. En el actual escenario de la administración electrónica, las Administraciones también quedan obligadas a relacionarse electrónicamente con los ciudadanos, especialmente con aquellos colectivos obligados legal o reglamentariamente. El art.110.2 de la LGT se ha de poner en relación con el art. 41.1.b) de la Ley 39/2015, que permite que la notificación no se realice por medios electrónicos *«cuando para asegurar la eficacia de la actuación administrativa resulte necesario practicar la notificación por entrega directa de un empleado público de la Administración notificante»*. Una interpretación conjunta que, por otra parte, resulta del art. 3.2 del Real Decreto 1363/2010, donde claramente se prioriza la notificación electrónica para los obligados al sistema NEO, pudiendo acudir a los lugares y formas previstos en los artículos 109 a 112 de la LGT, entre otros, en el supuesto de la comunicación o notificación electrónica resulte incompatible con la inmediatez o la celeridad que requiera la actuación administrativa para asegurar su eficacia.

Desde esta perspectiva y teniendo en cuenta la doctrina jurisprudencial, el órgano actuante deberá justificar en cada caso la necesidad de que la notificación se efectúe mediante la entrega directa por un agente tributario (p.ej., evitar la caducidad del procedimiento). No se puede perder de vista que la notificación es una garantía para el ciudadano ligada al derecho a la tutela judicial efectiva, por lo que la posibilidad que el art. 110.2 de la LGT abre a la Administración responde a la finalidad esencial de dar a conocer el contenido del acto al interesado, sin que se pueda considerar que esta facultad es un beneficio para el

53 Tratándose de procedimientos iniciados a instancia de parte, el TEAC entiende que el artículo 110.1 de la LGT «consagra la primacía de la voluntad exteriorizada por el contribuyente, en el sentido de designar un representante o un lugar a efectos de notificaciones; de modo que será ahí donde en primer término haya de dirigirse la Administración sin perjuicio de que en su defecto pueda acudir al domicilio fiscal del propio obligado o de su representante».

órgano administrativo para conseguir la temporánea terminación del procedimiento⁵⁴.

Y, por otra parte, concurriendo un apoderado para la recepción de notificaciones electrónicas, también queda limitada la discrecionalidad del órgano actuante por el art. 46.1 de la LGT, por el que se dispone que *«los obligados tributarios con capacidad de obrar podrán actuar por medio de representante, que podrá ser un asesor fiscal, con el que se entenderán las sucesivas actuaciones administrativas, salvo que se haga manifestación expresa en contrario»*. De su tenor literal, se deduce que la Administración queda obligada a entenderse con el apoderado, sin que su interpretación conjunta con el art. 110 de la LGT permita concluir que, habiéndose designado un lugar virtual para las notificaciones –acreditado debidamente en el Registro de Apoderamientos–, la ausencia de actividad del obligado tributario en su DEH pueda tener consecuencias a efectos de notificaciones.

Es obvio que el representado mantiene intactas todas sus facultades y, por tanto, puede intervenir en cualquier momento en el procedimiento; pero también lo es que su falta de actividad en modo alguno le puede perjudicar. A diferencia de lo que se deduce de la interpretación administrativa expuesta, en tanto no se revoque la representación, la Administración ha de entenderse con el representante según los términos del apoderamiento; y, por consiguiente, si queda acreditada la representación para recibir notificaciones, la práctica de las mismas habrá de producirse mediante la entrada en el buzón electrónico de la DEH como autorizado.

6.3. Vigencia indefinida

La Ley administrativa no ha fijado las condiciones de la dirección electrónica habilitada única, simplemente añade el calificativo «única». Por el momento, sigue vigente el art. 38 del Real Decreto 1671/2009 que desarrolla la Ley 11/2007, y la Orden PRE/878/2010 que establece el régimen de la dirección electrónica habilitada (DEH). En resumen, se trata de un servicio de información de titularidad del Ministerio de Hacienda y Función Pública para la notificación electrónica que, en el futuro, estará integrado en el PAG.

En materia tributaria, como es sabido, el acceso a las notificaciones electrónicas de la AEAT se realiza a través de la DEH, donde el Servicio de Correos verifica la identidad del emisor, la existencia de la dirección electrónica y pone la notificación a disposición del interesado, remitiéndole un aviso de correo complementario.

La DEH se asignará de oficio con una vigencia indefinida. Esta regla general encuentra algunas excepciones en el artículo 4 de la Orden citada y que, en

54 Aunque no tiene que ver con la administración electrónica, resulta de interés el razonamiento del TS en la sentencia de 30 de septiembre de 2019, rec. 6276, en relación con la determinación del número de días –entre 10 y 15– para el trámite de alegaciones y la necesidad de motivación por parte del órgano actuante en cuanto afecta a la tutela judicial efectiva y, asimismo, al derecho a una tramitación menos gravosa formulado por el art. 34.1.k) de la LGT.

relación con los sujetos obligados a recibir notificaciones electrónicas, son las siguientes: por fallecimiento del titular o extinción de la persona jurídica; cuando una resolución administrativa o judicial así lo establezca; y por el transcurso de 3 años sin que se utilice la misma para la práctica de notificaciones, supuesto en el que se inhabilitará la DEH, comunicándose al interesado. No obstante, tal inhabilitación no se producirá cuando la dirección electrónica «se establezca para práctica de notificaciones obligatorias, y así se confirme por los órganos u organismos afectados al prestador del servicio de dirección electrónica».

La redacción del precepto resulta insuficiente y puede generar problemas en la práctica. Entre otros, ¿qué sucede si la Administración notificante no dirige la referida confirmación al prestador de servicio? Parece lógico que, tratándose de obligados a recibir las notificaciones electrónicas, se les garantice la vigencia indefinida de la DEH y, por tanto, el acceso permanente a sus notificaciones.

Las notificaciones que la Administración deba efectuar al interesado, una vez fuera del sistema de DEH, se realizarán de forma convencional conforme a las reglas generales de notificación establecidas en los artículos 110 a 112 de la LGT, desarrolladas en los artículos 114 y 115 del RGAT. En particular, el artículo 114.3 del Reglamento dispone que *«si en el momento de entregarse la notificación se tuviera conocimiento del fallecimiento o extinción de la personalidad jurídica del obligado tributario, deberá hacerse constar esta circunstancia y se deberá comprobar tal extremo por la Administración tributaria. En estos casos, cuando la notificación se refiera a la resolución que pone fin al procedimiento, dicha actuación será considerada como un intento de notificación válido a los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos, aunque deberá efectuar la notificación a los sucesores del obligado tributario que consten con tal condición en el expediente»*.

Con arreglo a estas normas, la DGT en su consulta V0668-13, de 4 de marzo de 2013, en relación con una sociedad que pretende darse de baja por disolución y liquidación en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores, responde que, como regla general, la extinción de la personalidad jurídica derivada de la inscripción en el Registro Mercantil de la disolución y liquidación conllevará la baja de la misma en la DEH, procediéndose a la notificación en papel a los sucesores.

Adicionalmente, el art. 4 del RD 1363/2010 contempla el régimen de exclusión del sistema NEO, cuya aplicación afecta a los sujetos obligados por esta norma reglamentaria que, sin embargo, no se encuentran en la relación del art. 14.2 de la Ley 39/2015 (p.ej., personas físicas inscritas en el régimen de devolución mensual del IVA). En estos casos, presentada la solicitud de exclusión, la AEAT resolverá en el plazo de un mes. Si la resolución es estimatoria, deberá contener la fecha desde la que será efectiva la exclusión del sistema, debiendo notificarse en el lugar señalado al efecto por el interesado o su representante o, en su defecto, en la DEH. En caso contrario, cuando el acuerdo sea denegatorio, por entender que no han dejado de cumplirse las circunstancias determinantes de la inclusión en el sistema NEO, se notificará en el lugar señalado al

efecto por el interesado o su representante o, en su defecto, deberá ponerse a disposición en la DEH de uno u otro en el plazo de un mes.

La respuesta de la Administración a los supuestos expuestos no es automática, por lo que no queda garantizada la baja inmediata en el servicio de notificaciones electrónicas, o bien la continuidad en el sistema en caso de que se rechace la solicitud de exclusión. Esta situación carece de lógica en un entorno tecnológico avanzado, pues incrementa el riesgo de que se produzca la notificación por falta de acceso en el plazo legal por causas que escapen a la diligencia razonable de los ciudadanos.

7. Días de cortesía

En este recorrido por las garantías que acompañan al sistema de notificaciones electrónicas se ha de hacer mención a la posibilidad que se ofrece al ciudadano de señalar días en los que no se pondrán notificaciones en la DEH. Esta medida constituye una singularidad del sistema NEO de la Agencia Tributaria, una garantía abierta a todos los sujetos que utilicen el medio electrónico, tanto a los obligados como a los que opten voluntariamente por recibir las notificaciones por vía electrónica; en este último supuesto, respecto de los procedimientos que hayan suscrito para la recepción de las notificaciones a ellos dirigidas.

En concreto, la disposición adicional tercera del Real Decreto 1363/2010⁵⁵ permite que el interesado o su representante, en los términos establecidos en la Orden EHA/3552/2011, señalen determinados días, hasta un máximo de 30 días naturales en cada año natural, en los que no se pondrán a su disposición las notificaciones en el buzón electrónico.

A efectos del señalamiento de los mismos, se exige que la solicitud se realice con una antelación mínima de 7 días naturales al primer día en que vaya a surtir efecto el período inicialmente elegido. Una vez señalados, podrán ser objeto de modificación, cumpliendo el requisito de que se solicite con la antelación mínima antedicha. Se trata, pues, de una actuación automatizada que ha de realizarse obligatoriamente desde la sede electrónica, a través de la que se generará un recibo de presentación validado por un código seguro de verificación de 16 caracteres, además de la fecha y hora de la solicitud.

El uso de este mecanismo por los obligados tributarios no incide en la dinámica de los procedimientos tributarios, puesto que el retraso provocado por esta incidencia se considerará dilación no imputable a la Administración con arreglo a lo dispuesto en el art. 104.2 de la LGT. En concreto, el art. 104 del RGAT en desarrollo del mandato legal, en su letra h) contempla como supuesto de dilación el siguiente: *«El retraso en la notificación derivado de lo dispuesto en la disposición adicional tercera del Real Decreto 1363/2010, de 29 de octubre, por el que*

⁵⁵ Introducida por el Real Decreto 1615/2011, de 14 de noviembre, en vigor desde 1 de enero de 2012. Vid.. CUBERO TRUYO, A. «La elección por el contribuyente de 30 días de «vacaciones» a efectos de las notificaciones electrónicas», *Actualidad Jurídica Aranzadi*, n. 841, 2012, disponible en Aranzadi Instituciones (BIB 2012, 887).

se regulan supuestos de notificaciones y comunicaciones administrativas obligatorias por medios electrónicos en el ámbito de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en supuestos en que los actos a notificar se refieran a procedimientos de aplicación de los tributos ya iniciados». Ahora bien, «deberá quedar acreditado que la notificación pudo ponerse a disposición del obligado tributario en la fecha por él seleccionada».

Este sistema viene a moderar la diligencia del interesado o de su representante en la gestión del buzón, pero no impide que el órgano actuante pueda intentar la notificación mediante la personación de un empleado público cuando concurren razones de eficacia que requieran de la inmediatez y celeridad de la actuación administrativa. En este caso, aunque el órgano actuante puede practicar la notificación a través de un agente tributario, cabe entender que también deberá acreditar las razones que justifican esta medida que excepciona el uso del medio electrónico. En este sentido, el silencio de la Ley 39/2015 al configurar esta excepción no puede dar lugar a una relajación por parte de las administraciones actuantes en el uso de esta medida excepcional.

La vocación garantista que se asocia a estos días de cortesía también se resiente por la exigencia de una solicitud adelantada (siete días antes del comienzo del período solicitado), puesto que esta planificación de la incidencia limita su utilidad en situaciones que escapan a la capacidad de previsión del interesado, piénsese en una avería en los equipos informáticos o un fallo en el certificado electrónico. Tratándose de una medida que se formaliza a través de una aplicación automatizada, cabría pensar que sus efectos pueden ser inmediatos, por lo que no tiene mucho sentido que se exija la solicitud con siete días de antelación.

De hecho, se produce la paradoja de que aquellas personas físicas que causen alta en el sistema de notificación electrónica empezarán a recibir comunicaciones y notificaciones por este medio desde ese momento; y, asimismo, si quieren dejar de recibirlas, bastará con causar baja en la dirección electrónica habilitada para que esta opción produzca efectos inmediatos, es decir, sin que tenga que hacer la gestión con siete días de antelación.

Estos matices en cuanto a las posibles disfunciones del sistema de notificaciones electrónicas no siempre llegan a ser advertidos por los tribunales, tal vez porque estos aspectos tampoco se abordan con detalle por parte del reclamante. El ejemplo viene dado por la sentencia de la AN de 16 de julio de 2016, rec. 573/2013, en la que la solicitud de los días de cortesía se concibe como un elemento que viene a moderar, en términos de proporcionalidad, la carga que supone para los interesados o sus representantes la gestión del buzón de notificaciones a efectos de que no se produzca la notificación por el simple transcurso de los diez días naturales desde su puesta a disposición en el mismo por la AEAT⁵⁶.

⁵⁶ Se argumenta en la Sentencia que «la concesión de un plazo de diez días desde la puesta a disposición para acceder al contenido es razonable. Razonabilidad que se ve incrementada con la posibilidad de solicitar días de cortesía en los términos establecidos en la Orden 3552/2011».

8. Notificación por comparecencia electrónica

Con independencia de que la notificación se realice en papel o por vía electrónica (DEH), la Administración actuante ha de posibilitar la notificación «*mediante comparecencia en la sede electrónica*» de la que sea titular.

Este sistema de notificación que discurre en paralelo a la cursada en papel o realizada a través de la DEH en el ámbito tributario, tras la supresión del dictado original del art. 115 ter del RGAT por el Real Decreto 1070/2017, ha de articularse de acuerdo con lo previsto en los arts. 41 a 43 de la Ley administrativa.

Podría decirse que la notificación por comparecencia se presenta como una garantía para aquellos ciudadanos que siguen el modelo tradicional de notificaciones en papel, pues facilita el acceso voluntario a la modalidad digital. Como ya se ha señalado en estas páginas, el art. 42 dispone que las Administraciones quedan obligadas a que las notificaciones que se practiquen en papel se pongan a disposición en la sede electrónica, permitiendo a los destinatarios que accedan al contenido de la notificación por la vía electrónica la posibilidad de formalizar la elección de dicho medio como cauce de comunicación con dicha Administración para las sucesivas notificaciones («*cuando el interesado accediera al contenido de la notificación en sede electrónica, se le ofrecerá la posibilidad de que el resto de notificaciones se puedan realizar a través de medios electrónicos*»).

Tratándose de sujetos obligados a la notificación a través de la DEH, el art. 43 de la Ley administrativa prevé que las Administraciones puedan utilizar la notificación a través de la sede electrónica.

Esta flexibilidad para acceder al contenido del acto, lejos de constituir una ventaja para el ciudadano, se convierte en todo lo contrario, hasta el punto de que puede conducir a situaciones de indefensión. Y ello porque el art. 41.7 de la Ley 39/2015, al igual que lo hacía la normativa precedente⁵⁷, establece que «*cuando el interesado fuese notificado por varios cauces, se tomará como fecha de notificación la de aquella que se hubiera producido en primer lugar*».

La posibilidad de recibir la notificación de un mismo acto por varios cauces, en realidad, genera confusión y agrava la carga que supone la gestión de los buzones electrónicos, pues el destinatario también tendrá que identificar la fecha que corresponde a la notificación que se practicó en primer lugar. Un dato que es esencial para que pueda hacer efectivo el derecho a la tutela judicial efectiva, reaccionando de forma tempestiva frente a la decisión administrativa.

⁵⁷ El derogado art. 36 del RD 1671/2009 establecía, en su apartado 5, lo siguiente: «*Cuando, como consecuencia de la utilización de distintos medios, electrónicos o no electrónicos, se practiquen varias notificaciones de un mismo acto administrativo, se entenderán producidos todos los efectos jurídicos derivados de la notificación, incluido el inicio del plazo para la interposición de los recursos que procedan, a partir de la primera de las notificaciones correctamente practicada*». Y, por lo que hace, a la redacción original del art. 115 ter del RGAT, el apartado 2 respondía al siguiente tenor literal: «*La práctica de las notificaciones conforme a lo dispuesto en este artículo no es incompatible con las realizadas a través de la Dirección Electrónica. Si por cualquier causa se produjese la notificación por ambos sistemas surtirá efectos la realizada en primer lugar. Asimismo, si se efectuase la notificación a través de la Sede electrónica y por medios no electrónicos producirá efectos jurídicos la primera que se practique*».

Este escenario no ha impedido que esta regla de prelación en las notificaciones recibidas por diversos cauces sea respaldada por los tribunales, como así queda ilustrado, entre otras, la STS de 12 de febrero de 2020, rec. 2587/2016, por la que se desestima el recurso contra la SAN de 25 de mayo de 2016, rec. 308/2015. Aunque el supuesto de hecho analizado versa sobre la aplicación del art. 36.5 del Real Decreto 1671/2009 –anterior al régimen de la Ley 39/2015–, confirma que, cuando la Administración ha notificado en papel y por vía electrónica, se ha de tomar la fecha de la primera notificación a efectos de la determinación del plazo para recurrir el acto notificado. Lo que significa que, si el interesado recibió la notificación en papel y posteriormente por cauce electrónico, pero falló al determinar el *dies a quo* del plazo para interponer recurso, procede la inadmisión de su escrito por resultar extemporáneo⁵⁸.

La solución legal deja abierta una variada casuística en la práctica de las notificaciones que, se produzca o no indefensión, abunda en el deterioro de la posición de los ciudadanos en sus relaciones electrónicas con la Administración. La norma vuelve a generar un escenario más amable para las Administraciones Públicas haciendo prevalecer criterios de eficacia en los que no tienen cabida la seguridad jurídica, el principio de buena administración y el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva.

En todo caso, habrá que estar a las circunstancias del caso para arbitrar una solución que atempere el conflicto generado por esta regla de prelación de las notificaciones. Por ejemplo, en relación con la notificación del mismo acto por diversos cauces, cabe volver sobre la sentencia de la AN 19 de abril de 2018, rec. 742/2015. La controversia se plantea porque a resultados de la notificación en papel, recibida el 23 de mayo de 2012, relativa a unos acuerdos de denegación de la devolución de las cuotas de IVA emitidos por la Oficina de Gestión, el obligado tributario, a efectos de verificar la fecha de notificación, se dirige a la Oficina Gestora, que le redirige a la sede electrónica, donde se entiende notificada el 1 de junio del mismo año (así lo acredita una captura de pantalla). A la vista de esta fecha de la notificación, formula recurso de reposición 29 de junio, que es inadmitido por extemporáneo. Tras a una nueva consulta en la sede, el contribuyente constata que ha desaparecido el fechado inicial, y que los acuerdos impugnados aparecen notificados el 23 de mayo –y no el 1 de junio– (lo que se acredita con la correspondiente captura de pantalla).

La Sala concluye en este caso con un pronunciamiento favorable para el contribuyente con el siguiente razonamiento: *«No cabe duda que dicho cambio, unido al hecho de que hayan existido dos notificaciones, una por correo electrónico con acuse de recibo y otra electrónica, cuando esta última según lo expuesto anteriormente resulta obligatoria para la Administración, y de que las mismas señalan distintas fechas, ha inducido o ha podido inducir a error a la parte actora, por lo que debe estimarse el presente recurso a fin de evitar indefensión...»*.

58 El Alto Tribunal descarta el criterio jurisprudencial sentado en algunas resoluciones previas a la entrada en vigor del régimen de notificaciones electrónicas aplicable al caso, en las que, en el supuesto de doble notificación de un acto, se ha considerado que, a los efectos del cómputo del plazo para la interposición de recursos, se ha de tomar la fecha de la última notificación.

Este pronunciamiento jurisprudencial resulta de relevancia porque, a pesar de la rotundidad de las consecuencias previstas en la norma en cuanto a la prelación de las fechas de notificación, no se puede perder de vista que la diversidad de cauces de notificación cumple una función de garantía para el ciudadano, y que la misma se puede resentir ante prácticas administrativas que generen confusión.

9. A modo de conclusión

El procedimiento administrativo electrónico –y, dentro del mismo, el sistema de notificaciones electrónicas– constituye un paso necesario para alcanzar una administración pública inteligente, sostenible e innovadora. Este objetivo estratégico impulsado desde instancias europeas representa una meta de interés general y, en esta lógica, beneficiosa para los ciudadanos.

La Agencia Tributaria ha despuntado en el desarrollo de herramientas tecnológicas de apoyo a la aplicación de los tributos. La exitosa experiencia del sistema de notificaciones electrónicas obligatorias (NEO), validada por los tribunales, ha sido determinante para la construcción del procedimiento administrativo íntegramente electrónico a través de Ley 39/2015. El nuevo modelo se sustenta en la obligatoriedad de la comunicación electrónica entre un amplio universo de ciudadanos y la totalidad de las Administraciones Públicas.

La situación de las notificaciones electrónicas tributarias tras la entrada en vigor de la Ley administrativa ha generado una gran incertidumbre para todos los actores de la relación electrónica. Más allá de los problemas de convivencia entre normas tributarias y administrativas, el modelo relacional que resulta de este marco normativo supone un preocupante deterioro de los derechos y garantías de los ciudadanos, especialmente para quienes quedan obligados a relacionarse electrónicamente con las Administraciones tributarias.

La desproporción entre la posición de los ciudadanos obligados y la de las Administraciones Públicas en sus relaciones electrónicas ha quedado confirmada con las sucesivas prórrogas para la entrada en vigor de las previsiones reguladoras relativas a los elementos esenciales de la administración electrónica (punto de acceso general electrónico, etc.) debido a la dificultad de estas últimas para concluir con los procesos de adaptación necesarios.

Si las Administraciones Públicas no pueden ofrecer los servicios públicos digitales por falta de capacidad técnico-organizativa, ¿cómo se puede presumir que los operadores jurídicos tienen la capacidad técnica, económica y organizativa para atender a la obligación de relacionarse electrónicamente con las Administraciones, cada una de ellas con sus propias singularidades?

El modelo de notificaciones electrónicas, en la situación normativa y tecnológica actual, es desproporcionadamente gravoso para el ciudadano.

La experiencia alcanzada en esta parcela a través de sistema NEO en el ámbito de la AEAT ha de servir para avanzar en la mejora de las utilidades y

posibilidades para la eficaz comunicación entre Administraciones y ciudadanos (sistema de avisos, asistencia al ciudadano ante sucesos inesperados, etc.).

Las notificaciones electrónicas, como toda la informática administrativa, ha de entenderse bajo parámetros de seguridad jurídica, buena administración y respecto a los derechos y libertades de los ciudadanos.

10. Bibliografía

ALARCÓN GARCÍA, E., «La nueva Ley de Procedimiento Administrativo en el ámbito tributario», *Crónica Tributaria*, n. 171, 2019, págs. 7-36.

COTINO HUESO, L., «La obligación de relacionarse electrónicamente con la Administración y sus escasas garantías», *IDP*, n. 8, febrero 2018, www.uoc.edu/idp.

CUBERO MARCOS, J.I., ¿Son válidas las notificaciones realizadas mediante correo electrónico?, *Rev. Derecho Público*, n. 204, 2017, pág. 133-163.

CUBERO TRUYO, A. «La elección por el contribuyente de 30 días de «vacaciones» a efectos de las notificaciones electrónicas», *Actualidad Jurídica Aranzadi*, n. 841, 2012, disponible en Aranzadi Instituciones (BIB 2012, 887).

FALCÓN Y TELLA, R. «La dudosa constitucionalidad del sistema de notificaciones electrónicas en su actual configuración», *QF*, n. 17, 2011, disponible en Aranzadi Instituciones (BIB 2011, 1467).

GARCÍA-ALVAREZ, G., «Derechos de los interesados en el procedimiento», en *Tratado de Procedimiento Administrativo Común y Régimen Jurídico Básico del Sector Público*, 2017, tomo I, pág. 1403-1438.

GAMERO CASADO, E., «La práctica de las notificaciones electrónicas y sus incidencias», en *Administración electrónica y ciudadanos*, Aranzadi, 2011, disponible en Aranzadi Instituciones (BIB 2011, 5890).

DELGADO GARCÍA, A. M.^a, «Las notificaciones electrónicas tras la reforma de la legislación administrativa básica», *RTT*, n. 118, 2017, págs. 35-53.

MARTÍN DELGADO, I., «Ejecutividad y eficacia de los actos administrativos. Las notificaciones administrativas», en *Tratado de Procedimiento Administrativo Común y régimen jurídico básico del sector público*, tomo II, Tirant lo Blanch, 2017, págs. 2123 a 2206.

MARTÍNEZ RODRÍGUEZ, R., «El régimen jurídico del nuevo procedimiento administrativo», Aranzadi, 2016.

MORENO GONZÁLEZ, S. «Notificaciones electrónicas obligatorias en el ámbito de la AEAT y derechos y garantías de los obligados tributarios», *RTT*, n. 93, 2011, pág. 95-130.

RUIZ ZAPATERO, J.L. «La notificación tributaria obligatoria en una dirección electrónica habilitada», *QF*, n. 5, 2012, disponible en Aranzadi Instituciones (BIB 2012, 417).

SANTAOLAYA BLAY, M., «NEO: La Notificación Electrónica Obligatoria», *Carta Tributaria*, Monografías, n. 13, 2011, CISS (LA LEY 13275/2011).

FIDUCIA ARAGONESA E IMPUESTO SOBRE SUCESIONES. UN RÉGIMEN TRIBUTARIO EN CONFLICTO PERMANENTE

Antonio J. García Gómez

Prof. Titular de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de Zaragoza¹

Miembro de la AEDAF (España)

Title

The Aragonese «*fiducia*» and Inheritance Tax. An everlasting conflicting regulation

Resumen

La *fiducia* sucesoria aragonesa es una institución foral cuyo encaje en la normativa del impuesto sobre sucesiones ha suscitado desde siempre bastante polémica, no sólo desde el punto de vista doctrinal, sino también en los tribunales. El trabajo analiza su régimen tributario, partiendo de sus antecedentes y atendiendo a la situación nacida tras la anulación del artículo 54.8 RISD, un proceso que culmina con la Ley (aragonesa) 15/18, de 22 de noviembre, cuyo contenido y adecuación al marco competencial establecido por las normas de cesión de tributos es el objeto principal de estudio. Y, todo ello, a la vista de los diferentes pronunciamientos judiciales y la doctrina administrativa emanada tanto desde el Estado, como desde la propia CCAA de Aragón.

Palabras clave

Fiducia aragonesa. Impuesto sobre Sucesiones. Competencias normativas de las Comunidades Autónomas.

Abstract

The traditional Aragonese Law institution known as «*fiducia* sucesoria», through which a person designates in her testament or in notarial deed who will be in charge of arranging all the matters concerning her inheritance at the moment of her death, has always been problematic from the taxation

1 Miembro del grupo de investigación de la Universidad de Zaragoza «*De iure*» (S 26-17 R), reconocido como *grupo de referencia* por Resolución de 20 de marzo de 2018, de la Directora General de Investigación e Innovación de la CCAA de Aragón (BOA de 27 de marzo de 2018). El presente estudio se enmarca dentro de las actividades propias del grupo y se envió a publicación el 18 de marzo de 2020.

perspective. This work examines how Tax Law has regulated this institution, especially after the annulment of article 54.8 RISD, until the current Aragonese Law 15/18. The study focuses on its content and its adequacy to the distribution of powers between the Spanish State and the Autonomous Communities in taxation matters, paying especial attention to the existing jurisprudence and administrative doctrine both at State and Autonomous Community level.

Keywords

Inheritance tax. Distribution of tax powers: Spanish State versus Autonomous Communities.

Fecha de recepción: 18-03-2020 / Fecha de aceptación: 18-05-2020

Cómo referenciar: García Gómez, A.J. (2020). Fiducia aragonesa e impuesto sobre sucesiones. Un régimen tributario en conflicto permanente. *Revista Técnica Tributaria* (130), 65-111

SUMARIO

1. Rasgos esenciales del régimen jurídico de la *fiducia* aragonesa en el Derecho civil (desde la óptica que interesa a sus efectos tributarios)
2. El tratamiento tradicional de la *fiducia* aragonesa en el impuesto sobre sucesiones
3. Del Tribunal Superior de Justicia de Aragón al Tribunal Supremo. El tortuoso camino hasta la anulación del artículo 54.8 RISD
4. ¿Y ahora qué? De la modificación de la Ley autonómica a la doctrina de la DGT estatal
5. El nuevo régimen tributario implantado por la Ley aragonesa 15/2018
6. ¿Se ajusta la reforma fiscal aragonesa al marco constitucional?
7. Medidas adoptadas por la Administración autonómica en relación con la nueva tributación de la *fiducia*
 - 7.1. Cuestiones de derecho transitorio
 - 7.2. Opción por presentar autoliquidación con cargo a la herencia yacente (regularizada, en su caso, tras la ejecución total de la fiducia)
 - 7.3. Opción por postergar la tributación hasta las ejecuciones fiduciarias
8. Comentario final
9. Bibliografía

1. Rasgos esenciales del régimen jurídico de la *fiducia* aragonesa en el Derecho civil (desde la óptica que interesa a sus efectos tributarios)

De acuerdo con las normas que regulan el régimen sustantivo de la *fiducia* aragonesa, a través de esta institución una persona con vecindad civil aragonesa, el comitente, puede nombrar a una o varias personas, los fiduciarios, para que se encarguen de ordenar la sucesión *mortis causa*, produciéndose así una delegación de la facultad de disponer por causa de muerte. Se trata de una figura que forma parte de lo que genéricamente se denominan «instituciones de confianza», y que goza de amplia tradición en el Derecho civil aragonés² (arts. 439-463 Código del Derecho Foral de Aragón).

De acuerdo con su particular naturaleza, uno de los rasgos esenciales que definen esta institución es la situación de pendencia en que se encuentra la sucesión hasta que el fiduciario decide ejecutar la *fiducia*, ejerciendo la función de reparto que le corresponde³. Hasta ese instante, los posibles beneficiarios y futuros herederos (que aún no tienen jurídicamente tal condición) no están todavía llamados a la herencia ni pueden aceptarla, es decir, no se ha producido la delación hereditaria, como reconoce expresamente el artículo 448 del Código del Derecho Foral de Aragón (CDFA). De conformidad con dicho precepto, hasta

2 Esta vinculación personal entre el causante y el fiduciario entronca con otras instituciones sucesorias como las sustituciones fideicomisarias, fideicomisos, cláusulas y herencias de confianza o testamentos revelados en secreto a determinadas personas. No obstante, la *fiducia* aragonesa supera esa confianza genérica para albergar una auténtica facultad de disposición *mortis causa* que corresponde al fiduciario sobre la herencia del causante, de tal forma que en virtud de la misma corresponde al designado como fiduciario –a menudo el cónyuge supérstite– ordenar la sucesión de aquél, mediante la expresión de su propia y autónoma voluntad, sólo limitada, en ocasiones, por las propias instrucciones del causante (*vid.* ZUBIRI DE SALINAS, F., «La *fiducia* sucesoria», en *Actas de los Primeros Encuentros del Foro de Derecho Aragonés*, ed. El Justicia de Aragón, Zaragoza, 1992, p. 75). De otra parte y como es conocido, nuestro Código civil, en virtud de su ascendencia romana, no admite la delegación de la facultad de disponer por causa de muerte. El artículo 670 Cc concibe el testamento como acto personalísimo y no puede dejarse su formación, en todo o en parte, al arbitrio de un tercero o hacerse por comisario o mandatario. Al mismo tiempo, sin embargo, otros Derechos territoriales españoles sí reconocen esta posibilidad de delegar la distribución de la herencia, aunque con muy diversa amplitud. Por lo que se refiere al Derecho aragonés, el origen de la *fiducia* aragonesa es consuetudinario y responde a la tradicional preocupación del Derecho aragonés por la protección del patrimonio familiar y de la posición dominante del cónyuge viudo, circunstancias que por otra parte no son ajenas a otros institutos arraigados en Aragón. En este sentido, su finalidad principal no es otra que dejar para más adelante el nombramiento de heredero y la distribución del patrimonio, a fin de que la elección pueda verificarse en mejores condiciones y recaiga en el que aparece más idóneo para llevar la casa, a la vez que fortalece la posición del cónyuge supérstite frente a los hijos (sobre los antecedentes de esta institución véase, entre otros, MERINO HERNANDEZ, J.L., *La fiducia sucesoria en Aragón*, ed. El Justicia de Aragón, Zaragoza 1994, p. 67 y ss. y ZUBIRI SALINAS, F., «De la *fiducia* sucesoria» en los *Comentarios a la Compilación del Derecho Civil de Aragón*, vol. III, dirigidos por LACRUZ BERDEJO y DELGADO ECHEVERRÍA, ed. Gobierno de Aragón, Zaragoza, 1996, p. 353 y ss.).

3 A falta de instrucciones precisas del comitente, el fiduciario podrá ordenar la sucesión con la misma libertad de aquél, es decir, sin más limitaciones que el respeto a la legítima y a las reglas del *stam dun est chartae* (*vid.* SANCHEZ-RUBIO GARCIA, A., «De la *fiducia* Sucesoria», en *Código del Derecho Foral de Aragón, concordancias, doctrina y jurisprudencia*, DELGADO ECHEVERRÍA, J. –dir.–, ed. Gobierno de Aragón, Zaragoza, 2015, p. 646).

la ejecución de la *fiducia*, la herencia se considera en situación de herencia yacente.

En este sentido, mientras no se ejecute el encargo fiduciario, los posibles beneficiarios del ejercicio de la *fiducia* no adquieren nada del causante, pues hasta que el fiduciario decida cuando quiere ordenar la sucesión no es posible ni siquiera conocer quiénes serán los herederos, ni cuál será su participación en la herencia. Resulta entonces, y con independencia de la naturaleza jurídica que quiera otorgarse a esta situación de pendencia, que nos encontramos ante una herencia abierta y no deferida en favor de nadie en concreto, sino ante un colectivo de posibles beneficiarios⁴. En rigor, se produce una situación de pendencia por indeterminación subjetiva y objetiva, es decir, tanto de las personas que serán llamadas a la herencia, como de los elementos patrimoniales que serán asignados a cada una⁵. Téngase en cuenta que en el Derecho aragonés la legítima es colectiva (art. 486 CDFa), la mitad del caudal hereditario debe recaer en favor de los descendientes de cualquier grado del causante, pero puede distribuirse desigualmente entre éstos e incluso atribuirse a uno solo.

Por lo que se refiere a la verdadera naturaleza de la *fiducia* aragonesa, se han venido aportando diferentes versiones doctrinales, fundamentalmente basadas en las tesis sobre el fenómeno de la delegación sucesoria. Bien entendido, como señala MERINO HERNANDEZ, que las diferencias y los matices existentes entre las distintas instituciones forales impiden ofrecer una naturaleza unívoca para todas estas ellas.⁶ Dicho de otra forma, el heredero distribuidor de Baleares, el fiduciario catalán, el poder testatorio vizcaíno, el testamento por comisario gallego o la *fiducia* aragonesa no comparten un idéntico régimen jurídico.

Hay que entender hoy ya superadas las teorías de la representación, del mandato o del negocio *per relationem*⁷, en tanto ni el fiduciario puede gestionar con terceros el interés de quién ha fallecido, propio de la representación, ni tampoco puede decirse que haya un mandato ya que se extinguiría con la muerte del mandante. Por su parte, no se trata de que el fiduciario se limite a concretar algún aspecto no fijado por el otorgante (negocio *per relationem*), sino que sus facultades son más amplias: ordenar la sucesión con la misma libertad que aquel⁸.

Para algunos autores, lo que se viene a producir es el desglose del dominio de forma que el poder de disposición pertenece a persona distinta del verdadero propietario, es decir, aunque el fiduciario no es propiamente propietario de los bienes, goza de una titularidad de disposición sobre los mismos. No obstante, parece que se ha impuesto la tesis de la voluntad integradora (LACRUZ BER-

4 ORIA ALMUDI, J., «El tratamiento de la *fiducia* sucesoria aragonesa en el Impuesto de Sucesiones», en *Revista de Derecho Civil Aragonés*, II, n.º 1, 1996, p. 75.

5 SOLCHAGA LOITEGUI, J., «De la *Fiducia* Sucesoria. Comentario desde el punto de vista del Derecho Tributario» en *Comentarios a la Compilación del Derecho Civil de Aragón*, vol. III, dirigidos por LACRUZ BERDEJO y DELGADO ECHEVERRÍA, ed. Gobierno de Aragón, Zaragoza, 1996, p. 487.

6 MERINO HERNANDEZ, JL, *La fiducia sucesoria...*, cit., p. 86.

7 Un resumen de estas posiciones doctrinales puede consultarse en los trabajos de MERINO HERNANDEZ, JL, *La fiducia sucesoria...*, p. 79 a 85 y ZUBIRI SALINAS, F., «De la *fiducia* sucesoria» en los *Comentarios a la Compilación del Derecho Civil de Aragón*, vol. III, cit., p. 365 a 374.

8 PARRA LUCAN, M.ª A., *Manual de Derecho Civil Aragonés*, 4ª ed., VVAA, DELGADO ECHEVERRÍA, J. (dir.), El Justicia de Aragón, Zaragoza, 2012, p. 588.

DEJO, SANCHEZ REBULLIDA), entendiendo que las instituciones fiduciarias presuponen la intervención de un tercero en el proceso sucesorio con el fin de integrar la voluntad testamentaria que deliberadamente se expresó de forma incompleta. El fiduciario sustituye así al premuerto en orden a la determinación del heredero o a la distribución de la herencia. Podría decirse que en el caso de la *fiducia* aragonesa se trata de un negocio jurídico complejo perfeccionado en dos fases, nace incompleto cuando se instituye la *fiducia* y se completa cuando el fiduciario la ejecuta.⁹ Esto explicaría que no haya delación hasta la ejecución por el fiduciario, con el ofrecimiento a favor de quien resulte beneficiario y la posibilidad entonces de aceptar la herencia, teniendo en cuenta que los beneficiarios, si bien son designados por el fiduciario, serán en todo caso sucesores del causante.¹⁰ En este sentido, cuando se produce la aceptación por los beneficiarios, los efectos se retrotraen al momento de la muerte del causante (art. 343.1 CDFA).

En cuanto al contenido de la *fiducia*, está claro que al fiduciario corresponde, esencialmente, ordenar la sucesión del comitente, siguiendo las instrucciones recibidas, si las hubiere, respetando en todo caso la legítima, o, en defecto de estas, con la misma libertad que tendría aquél. De no existir tales instrucciones, la norma aragonesa únicamente establece reglas para la ejecución fiduciaria en los supuestos en que solo quedasen descendientes del causante, imponiendo la obligación al fiduciario de ordenar la sucesión exclusivamente en favor de ellos (o de alguno de ellos), o cuando se trate de sucesión de la casa. Adviértase que el plazo para la ejecución del encargo fiduciario será el señalado por el comitente, pero si éste no ha señalado plazo y el fiduciario es el cónyuge podrá hacerlo cuando lo estime oportuno (de por vida, dice la norma aragonesa). Por lo que se refiere el modo de ejecución de la *fiducia*, no ha de ser en unidad de acto, sino que cabe la ejecución parcial y en momentos distintos, a menos que el comitente hubiera dispuesto otra cosa (art. 457 CDFA).

Otro de los aspectos más importantes de esta figura tiene que ver con la condición de fiduciario, su naturaleza, sus facultades y atribuciones. Según establece el artículo 440 CDFA, puede ser fiduciario cualquier persona mayor de edad y que tenga plena capacidad de obrar en el momento del fallecimiento del causante. Como es sabido, en la práctica esta condición suele recaer en el cónyuge supérstite. También cabe el nombramiento de varios fiduciarios (*fiducia* colectiva).

Más controvertida resulta la naturaleza jurídica del fiduciario. La doctrina entiende que aunque puede realizar determinados actos de disposición sobre los bienes de la herencia no se trata propiamente de un heredero, no tiene derecho a usar y disfrutar de los bienes de la herencia, sin perjuicio de que, siendo fiduciario el cónyuge, podrá disfrutar de los bienes por el usufructo viudal. De la misma forma, esta figura va más allá que un simple albacea, ya que a éste le

9 Véase al respecto PARRA LUCAN, M.ª A., *Manual de Derecho Civil Aragonés*, 4º ed., p.588 y SANCHEZ-RUBIO GARCIA, A., «De la *fiducia* Sucesoria», op. cit., p. 646. A mayor abundamiento, MERINO HERNANDEZ, JL, *La fiducia sucesoria...*, p. 79 a 85 y ZUBIRI SALINAS, F., «De la *fiducia* sucesoria», p. 365 a 374. En todo caso, la voluntad del causante designando en testamento o escritura pública al fiduciario no basta para deferir la herencia, sino que la voluntad de este último completa e integra a la del causante al cumplir el encargo que se le hizo.

10 PARRA LUCAN, M.ª A., *Manual de Derecho Civil Aragonés*, 4º ed., cit., p. 588.

compete únicamente cumplir la voluntad del disponente o vigilar que se cumpla su voluntad.¹¹

El asunto central tiene que ver con el patrimonio hereditario pendiente de asignación, ya que esta situación puede mantenerse durante bastante tiempo, sobre todo cuando el fiduciario es el cónyuge, por lo que se requiere de una serie de actuaciones de administración y representación de dicho patrimonio¹², e incluso pueden llevarse a término algunos actos de disposición.

Entre las obligaciones del administrador: la formalización en escritura pública de un inventario del patrimonio hereditario (en garantía de los derechos de los futuros beneficiarios), aunque esta obligación se excepciona, con carácter general, cuando es el cónyuge viudo el único fiduciario, el pago de las cargas y deudas de la herencia y de los gastos de conservación de los bienes (con cargo al caudal relicto), la gestión de los negocios del causante que formen parte del caudal relicto, de acuerdo, en su caso, con las instrucciones recibidas, evitándose con ello que el patrimonio sujeto a *fiducia* se paralizase, y el ejercicio de la representación del patrimonio hereditario, tanto en el ámbito judicial como extrajudicial.

Por lo que se refiere a las facultades de disposición sobre los bienes objeto de *fiducia*, éstas corresponden al fiduciario y no al administrador (art. 453 CDFA)¹³. Únicamente pueden tener lugar a título oneroso y en tres casos: si el comitente lo hubiera autorizado, cuando se realicen para atender el pago de obligaciones y cargas del caudal relicto, y cuando lo estime conveniente para sustituirlos por otros. En todo caso, la contraprestación obtenida queda subrogada en lugar de los bienes enajenados, salvo que se haya destinado al pago de deudas y cargas del caudal pendiente de asignación. No obstante, se establece alguna cautela para los casos en que existieran legitimarios (art. 454 CDFA), por cuanto determinados actos de disposición (inmuebles, explotaciones económicas, valores mobiliarios..) requieren la previa autorización de cualquiera de ellos.

11 PARRA LUCAN, M.^a A., *Manual de Derecho Civil Aragonés*, 4^o ed., op. cit., p. 592.

12 Según dispone el artículo 449 CDFA, pendiente de ejecución la *fiducia*, la administración y representación del patrimonio hereditario corresponderá: en primer lugar, al cónyuge viudo sobre todos los bienes y derechos del premuerto mientras tenga la condición de administrador de la comunidad conyugal, o, en otro caso, sólo sobre los bienes afectos al usufructo de viudedad; en segundo lugar, al fiduciario o fiduciarios. En el caso de las fiducias colectivas, la administración del patrimonio pendiente de asignación sólo corresponderá a los fiduciarios si el comitente no hubiera designado un administrador. Esto significa que en el caso más habitual en el que el cónyuge viudo es además el fiduciario, este será el administrador de todos los bienes de la herencia, más allá de que sobre algunos de ellos no tuviera el usufructo viudal. Sobre este tema puede consultarse el estudio de PASTOR EIXARCH, GARCÍA CANO y PARDO TOMÁS, «La herencia pendiente de asignación en la *fiducia* sucesoria», en *Actas de los novenos encuentros del Foro de Derecho aragonés*, Zaragoza, 1999, p. 141 y ss., y, más reciente, PARRA LUCAN, M.^a A., *Manual de Derecho Civil Aragonés*, 4^o ed. op. cit., p. 598 y ss.

13 En los casos en que el fiduciario no sea el administrador, deberá dar cuenta a éste de los actos de enajenación realizados (art. 453.3 CDFA).

2. El tratamiento tradicional de la *fiducia* aragonesa en el impuesto sobre sucesiones

Como es bien conocido, a reforma fiscal postconstitucional llegó bastante tarde al ámbito sucesorio y hasta 1987 no se promulgó la todavía vigente Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, Ley 29 /1987, de 18 de diciembre (LISD), que derogó el Texto Refundido de 1967. Por lo que interesa a este trabajo, la citada Ley omite toda referencia a la *fiducia* aragonesa, como hace en general con la mayor parte de las instituciones forales. Habría que esperar hasta el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, que aprueba el Reglamento del Impuesto (RISD), para encontrar mención expresa a la *fiducia* aragonesa.

Así, el artículo 54.8 RISD se refiere a la institución foral en los términos siguientes:

«En la fiducia aragonesa, sin perjuicio de la liquidación que se gire a cargo del cónyuge sobreviviente, en cuanto al resto del caudal, se girarán otras con carácter provisional a cargo de todos los herederos con arreglo a sus condiciones de patrimonio y parentesco con el causante y sobre la base que resulte de dividir entre todos por partes iguales la masa hereditaria. Al formalizarse la institución por el comisario, se girarán las liquidaciones complementarias si hubiere lugar, pero si por consecuencia de la institución formalizada las liquidaciones exigibles fueren de menor cuantía que las satisfechas provisionalmente, podrá solicitarse la devolución correspondiente».

Básicamente, por lo tanto, a la muerte del comitente se giran liquidaciones provisionales a todos los «herederos» por partes iguales, entiéndase dividiendo la masa hereditaria pendiente de ejecución fiduciaria. Y posteriormente, al ejecutarse completamente el encargo fiduciario, procede una suerte de regularización, ingresando entonces cada heredero lo que proceda o devolviéndose lo liquidado en exceso.

En realidad, la normativa fiscal sucesoria ya recogía desde 1959 un tratamiento similar para la *fiducia* aragonesa, con el agravante añadido de que las liquidaciones complementarias que se giraban al ejecutarse el encargo fiduciario solo tenían lugar en caso de que resultaran a ingresar, es decir, cuando el beneficiario recibía una hijuela de mayor valor que la asignada en la provisional, pero, por el contrario, no había lugar a devolución si se daba el caso inverso.¹⁴ Esa manifiesta ilegalidad, cuando no inconstitucionalidad sobrevenida, dada la

¹⁴ El artículo 33 del Decreto de 15 de enero de 1959, dictado en desarrollo de la Ley de 21 de marzo de 1958 que aprueba los Textos Refundidos de la Ley y Tarifas de los Impuestos sobre Derechos Reales y sobre Transmisiones de Bienes, dedicado a los fideicomisos, hace referencia expresa por primera vez a la tributación de la *fiducia* sucesoria aragonesa. A tenor de lo dispuesto en su apartado

prohibición de confiscatoriedad que preconiza el artículo 31 CE¹⁵, trató de solventarse a través de la modificación que introdujo el artículo 54.8 RISD, antes transcrito.

De otra parte, en tanto se trata de un tributo cedido a las Comunidades Autónomas (CCAA), el artículo 48 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el Sistema de Financiación de las Comunidades Autónomas de Régimen Común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, determina el alcance de las competencias normativas de las regiones en el ISD. En su virtud, las Comunidades Autónomas podrán asumir competencias normativas sobre los siguientes parámetros del impuesto: reducciones de la base imponible (siempre que respondan a circunstancias de carácter económico o social propias de la CCAA de que se trate) así como podrán regular las establecidas por la normativa del Estado, manteniéndolas en condiciones análogas a las establecidas por éste o mejorándolas, la tarifa del impuesto, las cuantías y coeficientes del patrimonio preexistente y las deducciones y bonificaciones sobre la cuota. Finalmente, las CCAA también podrán regular los aspectos de gestión y liquidación.

Es sabido que en la última década las regiones han venido regulando reducciones y bonificaciones en este tributo con diferente alcance y contenido, hasta el punto de que se han disparado las diferencias entre unos territorios y otros.

Por lo que interesa a este trabajo, Aragón ha establecido desde hace casi dos décadas medidas para ordenar la tributación de la *fiducia* aragonesa en materia sucesoria y que, manteniendo el esquema del RISD, se han ocupado, por una parte, de acomodarlo con los beneficios fiscales regulados por la normativa estatal y autonómica y, por otra, de concretar el modo de proceder y liquidar en estos casos, despejando algunas dudas, y favoreciendo, incluso, el pago de las liquidaciones provisionales con cargo al caudal relicto (artículos 131-4 y 133-2, respectivamente, del Decreto Legislativo 1/2005, que aprueba el Texto Refun-

noveno: «En la *fiducia* aragonesa, sin perjuicio de la liquidación que se practique a cargo del cónyuge sobreviviente, en cuanto al resto del caudal, se girará con carácter provisional por igual a todos los herederos, cuando no hubiese disposición en contrario. Al formalizarse la institución por el comisario, se girarán las liquidaciones complementarias si hubiere lugar, pero si por consecuencia de la institución formalizada las liquidaciones exigibles fuesen de cuantía menor que las satisfechas provisionalmente, no habrá derecho a devolución alguna». Una previsión normativa que nació con vocación de continuidad ya que se traslada al artículo 35.9 del Texto Refundido de la Ley y Tarifas de los Impuestos Generales sobre las Sucesiones y sobre Transmisiones de Bienes y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Decreto 1018/1967, de 6 de abril. Al margen de las imperfecciones técnicas del precepto, por su desarmonía con la normativa civil aragonesa, la tributación de la *fiducia* podía conducir a situaciones manifiestamente injustas y que alteraban el hecho imponible del impuesto, en tanto se podían gravar incrementos patrimoniales meramente ficticios. Piénsese, por ejemplo, en el caso más habitual, girando liquidaciones provisionales por partes iguales entre todos los hijos o descendientes (posibles beneficiarios de la *fiducia*) a la muerte del causante. Posteriormente, una vez ejecutada la *fiducia* por el fiduciario, se practicaban liquidaciones complementarias si alguno de los beneficiarios obtenía más de su cuota inicial, pero, si el fiduciario, en el ejercicio de las funciones que le son propias en relación con el reparto del haber hereditario, ejecuta la *fiducia* y deja fuera de la herencia a alguno de los descendientes, o bien les asigna una hijuela de inferior valor a la que sirvió de base para girar la liquidación provisional, la norma tributaria les negaba el derecho a la devolución de lo pagado tras la liquidación provisional.

15 Dado que esta normativa no se derogó hasta la publicación de la vigente LISD en 1987 (o, en realidad, hasta la aprobación del RISD en 1991, pues la LISD mantuvo en vigor el anterior Reglamento de 1959), algunos comentaristas habían apostado ya por la inconstitucionalidad sobrevenida de dicho precepto (vid.. MERINO HERNANDEZ, J.L., *La fiducia sucesoria*..., p. 205).

dido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos).

Específicamente, el artículo 131-4 TR regula la aplicación de los beneficios fiscales previstos en la normativa general o en el ordenamiento jurídico aragonés a las herencias ordenadas mediante *fiducia*, tanto en relación con la liquidación inicial que se practicara como en las complementarias.

De acuerdo con ello, la reducción por la adquisición de la vivienda habitual del causante se aplica a todo sujeto pasivo que, cumpliendo el resto de requisitos establecidos, tuviera con el causante el parentesco exigido en la normativa del impuesto. Por su parte, la reducción por la adquisición de la empresa individual o del negocio profesional procederá cuando, al menos, uno de los sujetos pasivos continúe la actividad que realizaba el causante. En tal caso, la reducción beneficiará a todos los sujetos pasivos que tuvieran el parentesco exigido por la norma. Finalmente, la reducción por la adquisición de determinadas participaciones en entidades se aplicará a todo sujeto pasivo que, cumpliendo el resto de requisitos establecidos, tuviera con el causante el parentesco exigido en la normativa del impuesto. La definitiva procedencia de estas reducciones aplicadas provisionalmente, quedará condicionada a que el bien objeto del beneficio forme parte del caudal relicto una vez liquidada la comunidad conyugal y a que, en la ejecución fiduciaria, y conforme al principio de igualdad en la partición del artículo 27 LISD dicho bien se atribuya a quien tenga derecho a la reducción. Por último, el precepto regula igualmente las condiciones en que resulta de aplicación la reducción prevista en el artículo 9 de la Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias, en los casos de herencia pendiente de ejecución fiduciaria.

Por su parte, el artículo 133-2 TR se refiere al procedimiento a seguir en los casos de *fiducia* y que, hasta la reciente reforma producida a través de la Ley 15/2018, de 22 de noviembre, se había basado en el diseño de tributación previsto en el 54.8 RISD. A su tenor, *cuando en el plazo de presentación de la autoliquidación del ISD o, en su caso, en el plazo de presentación y pago de la correspondiente autoliquidación, no se hubiere ejecutado totalmente el encargo fiduciario, deberá presentarse una liquidación a cuenta, respecto de la parte de herencia no asignada, por quien tuviera la condición legal de heredero conforme a lo previsto en el Libro Tercero, Título VII, del Código del Derecho Foral de Aragón, con arreglo a sus condiciones de patrimonio y parentesco con el causante. En el caso de que el pago del impuesto correspondiera a varias personas, la liquidación resultante a cada una de ellas será la derivada de imputar a partes iguales el valor de la parte de la herencia no asignada. Finalmente, cuando, habiéndose ejecutado totalmente la fiducia, el destino de los bienes sea distinto del que fiscalmente se tomó en consideración, se girarán liquidaciones complementarias a las iniciales, atribuyendo a cada sujeto pasivo el valor del caudal relicto que realmente se le defirió. La liquidación a cuenta tendrá el tratamiento que proceda conforme a lo dispuesto en la letra c) del artículo 451 del Código del Derecho Foral de Aragón.*¹⁶

16 La redacción de este precepto al que nos referimos tuvo lugar a través de la reforma de la Ley 10/2012, a consecuencia de la anulación por parte de la STS del artículo 54.8 RISD. Hasta ese

Cuando la ejecución de la *fiducia* no se producía en unidad de acto, por la totalidad del caudal hereditario objeto de la misma, sino de forma parcial y en distintos momentos, asignando bienes concretos a los diferentes beneficiarios, el Reglamento no resolvía si se debían realizar liquidaciones complementarias (necesariamente provisionales) o esperar a la ejecución definitiva, pero la norma aragonesa se decanta expresamente por esta segunda opción.

En cualquier caso, la polémica suscitada en torno a esta cuestión es también conocida, pues, en definitiva, se establece un gravamen provisional a los posibles beneficiarios cuando aquellos no son llamados a la herencia y no tienen todavía la condición de herederos, es más, incluso es posible que en algún caso no lleguen a tenerla nunca.¹⁷ Se somete, por lo tanto, a tributación, tanto por mandato reglamentario, como además en Aragón en virtud de sus propias leyes tributarias dictadas al amparo de la normativa de cesión, un incremento patrimonial inexistente y ficticio, en aras de asegurar la recaudación y de no dejar el devengo del tributo en manos de una decisión de los causahabientes.¹⁸

momento, el procedimiento establecido por el artículo 133.2 era sustancialmente el mismo, con la salvedad de que en lugar de referirse a la necesidad de girar inicialmente (a la muerte del causante) una «liquidación a cuenta» por quien tuviera la condición legal de heredero, se giraban las correspondientes liquidaciones provisionales en cumplimiento de las obligaciones tributarias impuestas por el citado artículo 54.8 RISD.

17 Recordemos que con la muerte del causante se abre la sucesión (art. 657 Cc), si bien, respecto del caudal hereditario objeto de la *fiducia*, la delación de la herencia no se produce sino desde el momento de la ejecución de aquélla por el fiduciario o de su extinción (art. 448.1 CDFA). En el mismo sentido, dice el artículo 448.2 CDFA, mientras no se defiera la herencia, se considerará en situación de herencia yacente. En consecuencia, como han puesto de relieve reiteradamente los foralistas aragoneses, los posibles beneficiarios de la *fiducia* no deben ser considerados técnicamente herederos, porque hasta la ejecución del encargo por el fiduciario ni siquiera son llamados a la herencia, no pueden, por tanto, aceptar o repudiar nada. Hasta que el fiduciario ordene la sucesión no se conoce quiénes van a ser los sucesores, ni en qué cuantía ni en qué momento. No puede olvidarse en este sentido que en el Derecho aragonés la legítima es colectiva, la mitad del caudal hereditario debe recaer en favor de los descendientes de cualquier grado del causante, pero puede distribuirse desigualmente entre éstos e incluso atribuirse a uno solo y, por lo tanto, es posible que alguno o algunos de aquellos no lleguen a adquirir bienes de la herencia. (vid., ORIA ALMUDI, J., El tratamiento de la *fiducia* sucesoria aragonesa en el Impuesto de Sucesiones», en *Revista de Derecho Civil Aragonés*, II, n.º 1, 1996, p. 75).

18 Siendo este el problema principal no era, sin embargo, el único que presentaba esta regulación. Así, la norma reglamentaria estaba pensando únicamente en la *fiducia* viudal, en favor del cónyuge supérstite, que es la modalidad habitual, pero es conocido que la normativa civil aragonesa contemplaba ya entonces un abanico subjetivo mucho más abierto. Al margen de esta circunstancia, existían otras imprecisiones como la denominación de «comisario» para hacer referencia al fiduciario, o el hecho de suponer al cónyuge fiduciario como titular asimismo del usufructo de viudedad universal, lo que no ocurrirá en todos los casos. Finalmente, existía el problema de las valoraciones de los bienes y derechos, no resuelto por el artículo 54.8 RISD, es decir, si en la liquidación inicial y, en su caso, en las complementarias si las hubiere, se estará a los mismos valores, los que sirvieron de base a la primera liquidación, o si habrá de liquidarse con arreglo a los valores existentes en cada momento. La práctica administrativa, de acuerdo con la normativa civil aragonesa que retrotrae la aceptación por el beneficiario al momento del fallecimiento del comitente, ha optado por la primera solución. La paradoja, desde el punto de vista tributario, es que primero se exige una liquidación a quién todavía no ha adquirido bienes de la herencia y, por tanto, no ha realizado el hecho imponible, y, años más tarde, cuando en ejecución de *fiducia* se obtiene realmente el incremento patrimonial sujeto a gravamen, se cuantifica con arreglo a valores arcaicos. Nos ocupamos de estas y otras cuestiones en un trabajo anterior, GARCIA GOMEZ, A., «La fiscalidad sucesoria de la *fiducia* aragonesa. Una cuestión pendiente», en *Revista Aragonesa de Administración Pública*, n.º 18, 2001.

3. Del Tribunal Superior de Justicia de Aragón al Tribunal Supremo. El tortuoso camino hasta la anulación del artículo 54.8 RISD

Los reparos contra este régimen fiscal no tardaron demasiado en trasladarse a los tribunales.

El primer paso importante se produce en el *Tribunal Superior de Justicia de Aragón (Sala de lo Contencioso)* que a través de la *Sentencia 411/2003, de 21 de abril, y el Auto posterior de 13 de junio*, planteó cuestión de ilegalidad ante el Tribunal Supremo respecto del artículo 54.8 RISD, haciendo suyos, en parte al menos, algunos de los argumentos antes aludidos y que había puesto ya de relieve la doctrina civil, pero centrando ya el debate en el asunto esencial de esta cuestión: el desajuste de la norma reglamentaria respecto de la propia Ley del impuesto. En síntesis, se entendía que el precepto reglamentario vulneraba la regulación contenida en la LISD respecto de la definición del hecho imponible, del sujeto pasivo y del devengo, haciendo tributar, siquiera sea de forma provisional, a un eventual contribuyente que no ha realizado el hecho imponible del tributo, ni ha obtenido el correspondiente incremento patrimonial, pues ni siquiera ha sido llamado a la herencia (*Fundamento Jurídico Quinto*). El Tribunal considera que, conforme a su naturaleza, hasta la ejecución de la *fiducia* no tiene lugar la adquisición de bienes por el heredero, por lo que el artículo 54.8 RISD no se ajusta a lo dispuesto en los artículos 1 y 5 LISD.¹⁹ Es decir, en la liquidación inicial que contempla la norma reglamentaria no se ha producido el hecho imponible, tal y como lo define la Ley, ni el llamado al pago es, como tal, un causahabiente. A mayor abundamiento, aunque el impuesto se devenga el día del fallecimiento del causante, el artículo 24.3 LISD contiene una regla al respecto que tiene mucho que ver en este asunto: «*toda adquisición de bienes cuya efectividad se halle suspendida por la existencia de una condición, un término, un fideicomiso, o cualquier otra limitación, se entenderá siempre realizada el día en que dichas limitaciones desaparezcan*». Un mandato asimismo vulnerado, a juicio del Tribunal, por el artículo 54.8 RISD en el tratamiento que confiere a la *fiducia* aragonesa.²⁰ Finalmente, la Sentencia entiende que el tratamiento conferido a esta institución foral resulta discriminatorio y de difícil justificación, toda vez que ni la LISD ni el RISD contienen previsiones específicas sobre otras figuras forales análogas.

En definitiva, aunque es sabido que las normas fiscales establecen con cierta frecuencia presunciones, cuando no verdaderas ficciones, que determinan la existencia de un hecho imponible gravado, en cualquier caso, aquí no ha sido la Ley quien ha definido esencialmente las condiciones de tributación, sino que éstas se han determinado a través de una norma reglamentaria.

19 De acuerdo con estos preceptos, constituye el hecho imponible la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, estando obligados al pago del impuesto a título de contribuyentes, los causahabientes.

20 En realidad, la Sentencia viene a admitir que la situación de pendencia que existe hasta la consumación de la *fiducia* no puede configurarse propiamente como un supuesto de condición suspensiva, dependiente de la voluntad del fiduciario, pero ello no obsta a que, estando pendiente la existencia o no del título sucesorio y la naturaleza de éste, debería aplicarse igualmente en este caso el aplazamiento de las liquidaciones.

De otra parte, el problema de legalidad se abordaba así por el cauce apropiado, superando el discurso de los foralistas aragoneses que habían planteado el conflicto entre la norma fiscal reglamentaria y las leyes civiles aragonesas, que contienen el régimen jurídico privado de esta institución, cuando, en rigor, la posible ilegalidad ha de resolverse respecto de la propia Ley tributaria a la que el Reglamento del impuesto viene a desarrollar.²¹ No debe olvidarse que el legislador tributario no está vinculado por las reglas y principios jurídicos que rigen en el Derecho privado, y seguramente, la separación entre ambos órdenes se nos antoja necesaria en no pocos casos.

Sin embargo, los razonamientos del TSJ de Aragón no convencieron inicialmente al *Tribunal Supremo*, que, a través de la *Sentencia 2226/2004, de 31 marzo de 2004*, desestima la Cuestión de Ilegalidad, entendiendo plenamente ajustada a Derecho la normativa reglamentaria sobre la tributación sucesoria de la *fiducia* aragonesa.

En síntesis, entiende la Sentencia que el artículo 54.8 RISD encaja perfectamente en el artículo 3 LISD, en tanto, siguiendo la tesis del Derecho germánico, fija el devengo del tributo en el momento de la muerte del causante, con la consiguiente delación y transmisión hereditaria, e igualmente coincide con los efectos civiles de la aceptación de herencia, que se retrotrae a la fecha del fallecimiento. En definitiva, según este pronunciamiento, la regulación reglamentaria puede tener algunos problemas, pero guarda plena coherencia con el conjunto de la legislación fiscal, donde, con la muerte del causante, se presume una adquisición hereditaria y se exige el impuesto, aunque no conste fehacientemente tal adquisición, y donde además se presume la condición de sujetos pasivos en los llamados a la herencia, con abstracción de su posible modificación posterior (FJ 3º). Más aún, al parecer del Supremo, *«el hecho de que el RISD denomine herederos a quien no lo son, no desvirtúa su legalidad, sino que la atribución de la condición de obligados tributarios a quienes en sentido amplio son herederos, conforme a las normas de sucesión legal, es una solución razonable.»*

21 Bien es cierto, no obstante, que fueron precisamente las críticas vertidas por los, notarios, registradores, abogados y demás juristas aragoneses en relación con el régimen fiscal de esta institución las que impulsaron al legislador aragonés a tomar las medidas que ya conocemos y que trataban de aliviarlo. Así, la Disposición Adicional Única de la Ley Aragonesa 1/1999, de 24 de febrero, de Sucesiones por causa de muerte interpelaba al Gobierno de la Comunidad Autónoma para que aprobase antes de un año un *Proyecto de Ley que regulase las particularidades fiscales de la sucesión mortis causa en Aragón, atendiendo a las peculiaridades del Derecho Foral y a la realidad socioeconómica*. En este contexto y tomando ese testigo el Preámbulo de La Ley 13/2000, de 27 de diciembre, de Medidas Tributarias y Administrativas, de donde proviene la regulación autonómica hoy vigente, señalaba lo siguiente: *«El legislador aragonés trata de dar cumplimiento a lo dispuesto en la Ley 1/1999, de 24 de febrero, de sucesiones por causa de muerte, regulando aquellos aspectos tributarios de las instituciones forales sobre los que la limitada capacidad autonómica tiene cabida. Y así, despejando las dudas que la nueva normativa civil pudiera haber provocado sobre la tributación de la fiducia, se reconoce la aplicación de cualquier tipo de beneficio fiscal en la liquidación provisional que procede en estos casos en el momento del fallecimiento del causante. Para coadyuvar a solventar el principal problema fiscal de la fiducia –hacer tributar a quien ni siquiera puede considerarse llamado a la sucesión– se arbitra la solución de posibilitar el pago de su deuda con cargo al caudal relicto pendiente de ejecución fiduciaria. Con ello, al no trasladar la carga tributaria al patrimonio del sujeto pasivo, se eliminan buena parte de los supuestos que la doctrina científica venía denunciando como injustificables.»*

Por lo que respecta a la posible vulneración del artículo 24.3 LISD (*toda adquisición de bienes cuya efectividad se halle suspendida por la existencia de una condición, un término, un fideicomiso, o cualquier otra limitación, se entenderá siempre realizada el día en que dichas limitaciones desaparezcan*), el Alto Tribunal afirmaba que dicho precepto no se aplica a la *fiducia* aragonesa, pues no constituye en sí misma una adquisición subordinada a condición, fideicomiso, término ni otra limitación accesorio.

Caso zanjado, al menos eso pensamos muchos, y así se venía liquidando por parte de las Administraciones tributarias regionales, sin más incidencias, hasta que una sorprendente STS 591/2012, de 30 de enero da un giro de ciento ochenta grados respecto de la doctrina anterior²², confirmando, ahora sí, todos los argumentos que ocho años antes había rechazado y reconociendo abiertamente que decide cambiar el criterio. De esta forma, el Supremo hace suyas muchas de las tesis del TSJ de Aragón y declara la nulidad del artículo 54.8 RISD, por infringir el principio de jerarquía normativa.²³ Un criterio y una doctrina que ha seguido manteniendo la propia Sala de lo Contencioso en posteriores sentencias.²⁴

Según la Sentencia, el artículo 54.8 RISD desconoce los artículos 1, 3 y 5 LISD en cuanto gravan incrementos patrimoniales obtenidos lucrativamente vía herencia, legado o cualquier otro título sucesorio por los causahabientes y concluye, en definitiva, que la liquidación inicial que el RISD hace recaer sobre el patrimonio de alguien que no ha recibido una herencia ni sabe si la recibirá, ignora un principio capital y constitucional, cual es el de la capacidad contributiva, consagrado en el artículo 31.1 CE.

Así, el Alto Tribunal viene a reconocer que para la realización del hecho imponible y el devengo del impuesto tiene que mediar una transmisión hereditaria y que ésta no tiene lugar mientras no se designe herederos. De acuerdo con ello, en la *fiducia* aragonesa no hay designación de heredero y por lo tanto del sujeto pasivo del impuesto hasta la ejecución. Por otro lado, advierte la Sentencia, los posibles riesgos de prescripción o fraude en ningún caso pueden justificar un régimen tributario que no atendiera a la realización del hecho imponible.²⁵

22 Adviértase que lo sorprendente no es el contenido de la Sentencia, sino el repentino cambio radical de criterio.

23 Dice en su fundamento jurídico quinto, una vez contados los antecedentes jurisprudenciales sobre el tema: «*sin embargo, tras una profunda reflexión, la Sala ha decidido cambiar de criterio y alinearse con las tesis que el Tribunal Superior de Justicia de Aragón decantó en aquella sentencia y en el auto subsiguiente*».

24 SSTs de 20 de marzo y 2 de abril de 2012.

25 La Sentencia se permite incluso realizar, *obiter dicta*, alguna orientación sobre las opciones de las que disponía el redactor del RISD: «*podría haber adoptado respecto de la fiducia aragonesa la solución que, para otras fórmulas (fideicomisos y heredamientos de confianza), recoge en el propio artículo 54, gravando al fiduciario, bien en su condición de tal, bien considerándole, en su caso, usufructuario del caudal relicto, con derecho de reintegro si a ello hubiere lugar o de compensación para el fideicomisario (.....) o, en otro caso y a la vista de que mientras no se ejecute la fiducia ni se defiera la herencia, se considera esta última en situación yacente que ha de ser administrada por el fiduciario o en, su caso, el cónyuge viudo (...), podría haber hecho tributar a esa herencia en la persona de su administrador, como autorizaba el artículo 33 de la Ley General Tributaria de 1963 y permite hoy el 35.4 de la Ley homónima de 2003, sin perjuicio de las compensaciones ulteriores que procedieren.*»

4. ¿Y ahora qué? De la modificación de la Ley autonómica a la doctrina de la DGT estatal

La pregunta era obligada. ¿A partir de la anulación del precepto reglamentario por el Tribunal Supremo, qué ocurre con la tributación de la *fiducia* aragonesa? Muchos pensaron que se empezaría a liquidar conforme al momento en que tiene lugar la verdadera adquisición patrimonial por el beneficiario. Es decir, que la paralización que tiene lugar en el orden civil finalmente se iba a acoger en el orden fiscal. Sin embargo, nada más lejos de la realidad.

En Aragón, los órganos de gestión tributaria de la CCAA seguían aplicando el esquema tradicional de tributación de las herencias ordenadas mediante *fiducia*, sobre la base de que, con independencia de la anulación del precepto reglamentario, seguíamos contando con la normativa fiscal propia de la CCAA que regula este asunto, en virtud de las competencias que se habían ejercido, y que, en consecuencia, desde su punto de vista, continuaban resultando plenamente vigentes y aplicables.²⁶ Es más, para minimizar los efectos que pudieran derivarse de la Sentencia, a través de Ley 10/2012, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas de la Comunidad Autónoma de Aragón, se modifica el artículo 133-2 del Decreto Legislativo 1/2005, que aprueba el Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos y que lleva por rubrica *«procedimiento para ordenar las herencias ordenadas mediante fiducia»*. Según reza el preámbulo de dicha Ley, *«destaca la regulación de la fiducia sucesoria aragonesa, sobre la que ha incidido de modo central la jurisprudencia del Tribunal Supremo y, en lo formal, la aparición de un Código Civil aragonés recopilatorio de nuestra normativa foral (...), siendo el resultado de esta regulación sustancialmente idéntica a la preexistente, aunque se evidencia más claramente el carácter a cuenta de la liquidación inicial y se permite el pago del impuesto con cargo al caudal relicto.»*

En síntesis, a instancias de la Administración regional, se impulsa una nueva redacción de este precepto donde, en realidad, y dada la desaparición del artículo 54.8 RISD, esas primeras liquidaciones que se efectúan a la muerte del comitente y antes de la ejecución de la *fiducia* entre el elenco de posibles beneficiarios continúan practicándose, pero dejan de tratarse como liquidaciones provisionales en cumplimiento de las obligaciones tributarias de aquellos, como venía a decir el RISD y el propio artículo 133.2 de la Ley aragonesa en su versión anterior a 2012, para convertirse a partir de entonces en *«liquidaciones a*

26 POZUELO ANTONI, Director General de Tributos del Gobierno de Aragón, apoya este criterio en la doctrina del Tribunal Constitucional, en concreto en la STC 195/2015. De acuerdo con ella, *la competencia para decidir si una ley en vigor es o no aplicable por un supuesto vicio de inconstitucionalidad la tiene en exclusiva el Tribunal Constitucional*. Al mismo tiempo, *la facultad de seleccionar la norma aplicable al caso concreto, inherente a jueces y tribunales, no alcanza a desplazar una ley posconstitucional ante un eventual juicio de compatibilidad con la Constitución*, sino que, en caso de albergar dudas sobre ello, debería plantearse la correspondiente cuestión de constitucionalidad («Cuestiones fiscales sobre la *fiducia* sucesoria» en *Actas de los vigesimosextos encuentros del Foro de Derecho Aragonés*, ed. El Justicia de Aragón, 2019, p. 91 y 92). En definitiva, lo que se viene a decir es que si hay una Ley autonómica aplicable al caso concreto, que no ha cesado en su vigencia y que no ha sido objeto formalmente de recurso o cuestión de inconstitucionalidad, aplíquese, pues las autoridades administrativas o judiciales que han intervenido en este asunto no son competentes para declarar su inaplicación.

cuenta», que podrán pagarse con cargo al caudal relicto.²⁷ Por lo tanto, nada altera el esquema de tributación que se venía aplicando,²⁸ pues sean provisionales o a cuenta, se giran igualmente antes de la ejecución fiduciaria y deberán regularizarse, en su caso, cuando esta tuviera lugar.

Y todavía faltaba al respecto la intervención de los Tribunales Económico-Administrativos (TEA). En primer lugar se pronunció el *Tribunal Económico Administrativo Regional de Aragón (Resolución de 25-10-2012)* y un año después lo hizo el *Tribunal Económico Administrativo Central (Resolución de 10-10-2013)*, éste resolviendo un recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por la DGT del Gobierno de Aragón. En ambos pronunciamientos consideran que, *tras la intervención del Supremo, la normativa legal autonómica que establece la obligación de practicar aquellas liquidaciones provisionales a los «futuros beneficiarios» ha quedado desprovista del fundamento normativo que le permitía su efectiva aplicación.*

En concreto, se dice, la Sentencia del Tribunal Supremo habría dejado sin objeto regulatorio a la norma autonómica aragonesa que establecía el procedimiento de liquidación de las herencias ordenadas mediante *fiducia*. Es más, la resolución del TEAR va más allá y analiza la capacidad normativa de la CCAA en esta materia, señalando que, de acuerdo con el marco competencial atribuido a la CCAA, su carácter es puramente procedimental, pero no puede establecer ninguna obligación sustantiva de manera autónoma, sino que ello corresponde a la norma estatal. Así, sigue diciendo el TEAR, desaparecido el artículo 54.8 RISD, que permitía practicar la liquidación provisional, no existe norma que ampare la determinación de la obligación tributaria, por lo que el 133-2 de la norma aragonesa había quedado sin objeto de aplicación.

Este criterio ha sido igualmente compartido por la *STSJ de Aragón 184/2016, de 6 de abril (Sala de lo Contencioso)*. Según advierte la Sentencia, la norma aragonesa hace una remisión al artículo 54.8 RISD,²⁹ y es este precepto el que autorizaba las liquidaciones provisionales «a cargo de todos los herederos con arreglo a sus condiciones de patrimonio y parentesco con el causante y sobre la

27 En concreto, donde decía, «cuando en el plazo de presentación de la declaración del Impuesto (...) no se hubiere ejecutado totalmente el encargo fiduciario, *el cumplimiento de las obligaciones tributarias derivadas del fallecimiento* corresponderá, respecto de la parte de herencia no asignada, a quien tuviera la condición legal de heredero (...) con arreglo a sus condiciones de patrimonio y parentesco con el causante», se modifica de la forma que sigue: «cuando en el plazo de presentación de la autoliquidación del Impuesto (...) no se hubiere ejecutado totalmente el encargo fiduciario, *deberá presentarse una liquidación a cuenta*, respecto de la parte de herencia no asignada, por quien tuviera la condición legal de heredero (...) con arreglo a sus condiciones de patrimonio y parentesco con el causante».

28 Señala QUERO CHAMORRO a este respecto que en la práctica el criterio de la Administración aragonesa ha sido el de continuar exigiendo la liquidación a los herederos legales con fundamento en la norma autonómica, forzando al contribuyente a recurrir la liquidación en vía económico-administrativa aun conociendo que con toda posibilidad la liquidación sea anulada. «La fiscalidad de la *fiducia* sucesoria aragonesa a la vista de la última jurisprudencia. Comentario de la consulta vinculante de la Dirección General de Tributos V 0397-162», en *Revista de Derecho Civil Aragonés* 2015-16).

29 Hay que advertir, no obstante, que es el artículo 131.4 del Texto Refundido (referido a la aplicación de los beneficios fiscales en caso de *fiducia*) el que se remite expresamente al artículo 54.8 RISD, y no el artículo 133.2, que es quién ordenaba la liquidación controvertida. En este sentido, aunque la Resolución del TEAC y la STSJ-A muestran cierta confusión al respecto, no cabe duda que este segundo artículo (133.2 TR) igualmente estaba aludiendo de manera implícita al anulado precepto reglamentario.

base que resulte de dividir por partes iguales entre todos la masa hereditaria». Una liquidación que ahora resulta improcedente, como ha resuelto el Tribunal Supremo, por carecer de amparo normativo legal (*fundamento jurídico décimo*).

No obstante, adviértase que ambas Resoluciones (TEAR y TEAC), así como la STSJ de Aragón, están referidas a la redacción de la norma autonómica anterior a la reforma de la Ley 10/2012, esto es, antes de que se sustituyera la referencia al cumplimiento de las obligaciones tributarias por los herederos respecto de la herencia no asignada, por la obligación de realizar una «liquidación a cuenta por quién tuviera la condición legal de heredero».

Sintetizando el trasfondo jurídico, y aunque luego volveremos sobre este asunto, la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA) y su normas de desarrollo permiten a las CCAA regular ciertos parámetros del impuesto, tales como reducciones en la base imponible, tipos de gravamen o bonificaciones sobre la cuota, así como los aspectos relativos a la gestión y liquidación (art. 48 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el Sistema de Financiación de las Comunidades Autónomas de Régimen Común y Ciudades con Estatuto de Autonomía), pero no les atribuye capacidad normativa sobre los elementos identificativos de la obligación tributaria, hecho imponible, sujetos pasivos o el devengo.

En este sentido y tras la anulación del art. 54.8 RISD, si la norma autonómica anterior a la reforma de 2012 vulneraba el marco competencial diseñado por la LOFCA y su normativa de desarrollo, igualmente ofrece serias dudas de legalidad la redacción del artículo 133-2 TR que continuó vigente tras dicha reforma. La Administración tributaria regional, en cambio, a través de la consulta vinculante 7/2015, defiende su vigencia. Por una parte, como ya habíamos puesto de relieve anteriormente, advirtiendo que el juicio de legalidad de una norma con rango de ley queda reservado al Tribunal Constitucional, y no ha intervenido en este asunto y, por otra, acudiendo al contenido mismo de la reforma.³⁰

A mi parecer, cuando la LOFCA y las demás normas de cesión impositiva se refieren a que las CCAA pueden regular los aspectos de gestión y liquidación del tributo cedido, en este caso el ISD, están pensando en materias puramente procedimentales, como en las fórmulas de declaración (autoliquidación), los modelos, los plazos y medios de pago, la documentación a presentar etc. Sin embargo, más allá del nominalismo, la obligación de practicar una «liquidación a cuenta» por parte de un elenco de «futuros herederos» que no han realizado el hecho

30 La DGT regional se detiene en la modificación de los mencionados artículos 131-4 y 133-2 del Texto Refundido a través de la Ley 10/2012, cuya entrada en vigor se produjo el 1 de enero de 2013. Según explica esta consulta, respecto al artículo 133.2 se sustituye el «cumplimiento de las obligaciones tributarias» por el término meramente procedimental de «liquidación a cuenta», a la par que se cambia la remisión a la derogada Ley de Sucesiones por Causa de Muerte, por la referencia al vigente Código de Derecho Foral Aragonés. Por su parte, en el artículo 131-4, se cambió el carácter de «provisional» de la liquidación inicial, sustituyendo «*liquidación provisional*» por «*liquidación a cuenta*»; se ha eliminado la referencia, como fundamento de las liquidaciones, al artículo 54.8 RISD y, finalmente, se ha modificado la remisión a la *fiducia* regulada en la antigua Ley de Sucesiones por la *fiducia* regulada ahora en el nuevo texto recopilatorio del Código del Derecho Foral de Aragón. Ahora bien, a la vista de la Resoluciones del TEAR y del TEAC, antes citadas, si bien la DGT regional no comparte su criterio, y así lo manifiesta expresamente, entiende que debe quedar restringido a la redacción vigente hasta diciembre de 2012.

imponible del tributo –tal y como lo concibe la LISD– y que, por lo tanto, no pueden ser considerados sujetos pasivos –siguiendo la propia argumentación del Tribunal Supremo–, va mucho más allá de aquella atribución de competencias, pues están incidiendo directamente en elementos sustantivos y de identificación de la obligación tributaria (hecho imponible, devengo y sujeto pasivo) para los cuales las CCAA no tienen atribuido ningún título competencial. En consecuencia, suprimido el precepto estatal del RISD que habilitaba para ello, subsistirían los problemas competenciales para encajar el contenido de ley autonómica dentro del marco definido por la LOFCA y su norma de desarrollo³¹. Bien es cierto, sin embargo, que, con relación a la redacción de la norma aragonesa surgida de la reforma de 2012, no ha habido pronunciamiento alguno, no ya del Tribunal Constitucional, sino de los TEA o de instancias judiciales, que pusieran en tela de juicio su efectiva aplicación.

En cualquier caso, hay que tener en cuenta que esta normativa propia de la CCAA de Aragón únicamente resulta aplicable cuando el causante residiera en Aragón, y ello con independencia de donde tengan fijada su residencia los distintos causahabientes, pues así lo disponen las normas estatales que regulan la cesión de este tributo³². En concreto según establece el artículo 32 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, en el caso de las adquisiciones *mortis causa* el rendimiento del impuesto –y la competencia de gestión– corresponde a la CCAA donde residiera el causante (se atiende al lugar de residencia de los últimos cinco antes de su muerte). Consecuentemente, si el causante no reside en Aragón, ni cabe aplicar ya desde entonces el artículo 54.8 RISD, derogado, ni existe normativa propia de otras CCAA que regule específicamente este asunto, por lo que la tributación de la *fiducia* aragonesa en este caso ha de resolverse aplicando las normas generales de la LISD.

Así, la contestación a la consulta vinculante V397-16, de 1 de febrero, fija el criterio de la Dirección General de Tributos para proceder a la liquidación de las herencias ordenadas mediante *fiducia* aragonesa. Nos referimos a la Dirección General que se enmarca en la Secretaría de Estado de Hacienda, dentro del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, y que, en consecuencia, es el órgano estatal competente para fijar la doctrina administrativa en materia de los impuestos del Estado, incluidos los cedidos a las CCAA, como es el caso, cuando no se trate de normativa dictada por la propia de la CCAA.

31 Si el debate jurídico, como puede apreciarse, tiene por sí mismo suficiente trascendencia práctica, en este caso, además, en el momento en que el Supremo anulaba el precepto reglamentario (2012) se añadía un elemento de oportunidad que resultaba clave. El legislador aragonés había previsto un calendario de reducciones y bonificaciones fiscales para la tributación de las adquisiciones hereditarias por parte los parientes más próximos del causante que iba a implantarse progresivamente, de manera que a partir de 2015 se pretendía conseguir la eliminación del gravamen bajo ciertas condiciones. De entenderse, entonces, que en la *fiducia* aragonesa únicamente se debía tributar cuando tuviera lugar la ejecución del encargo por parte del fiduciario, presumiblemente tendría lugar, de facto, una postergación de toda ejecución pendiente hasta el momento en que se eliminase el gravamen, es decir, hasta después de 2015. No obstante, esa situación no se produjo finalmente. La coyuntura política sufrió un importante cambio y el legislador autonómico abandonó la senda de la eliminación progresiva del gravamen.

32 A salvo los supuestos en los que alguno de los causahabientes fuera no residente en España y no resultará de aplicación el régimen previsto en la disposición adicional segunda LISD.

En el supuesto objeto de la consulta, el causante había fallecido en Cataluña y por tanto la gestión del impuesto y la normativa tributaria aplicable, además de la estatal, era la de aquella CCAA, donde no hay precepto específico sobre esta cuestión.

A tenor de ello, según la DGT, en los casos de *fiducia* aragonesa se debe acudir a los preceptos generales que regulan en la LISD determinadas instituciones especiales. En concreto, al artículo 26 de dicha Ley, en tanto establece cuáles son las reglas aplicables tanto al usufructo, en sus diferentes modalidades, como en los casos de «sustituciones, reservas, fideicomisos e instituciones sucesorias forales». Una doctrina que se repite, con alguna matización, en la consulta V095-17, de 19 de enero.

Conforme a dicho precepto y según esta interpretación administrativa, será preciso, en primer lugar, analizar las normas civiles de Aragón que regulan la *fiducia*, así como las cláusulas específicas del testamento, para, a continuación, aplicar lo dispuesto en el citado artículo 26 LISD, especialmente, en sus apartados d) y e).

De esta manera, si el fiduciario tiene derecho a disfrutar de todo o parte de los bienes de la herencia, temporal o vitaliciamente, se considerará, a efectos del ISD, como un usufructo de tales bienes y se valorará y tributará como tal. Si, además, tiene la facultad de disponer de los bienes, se liquidará el impuesto en pleno dominio, con carácter provisional, a la espera de que, en su caso, el fiduciario ejecute la *fiducia*, momento en el cual podrá solicitar la devolución que proceda por la parte correspondiente a la nuda propiedad de los bienes que finalmente entregue a los herederos.

Consecuentemente, según este criterio, si se entendiera que el fiduciario puede disfrutar de los bienes, pero carece de facultades de disposición sobre ellos, se girará liquidación a aquél, como sujeto pasivo, por el valor del usufructo.³³ Es lo que va a ocurrir en la generalidad de los casos cuando el fiduciario es el cónyuge viudo, aunque adviértase que el usufructo viudal podría no alcanzar a todos los bienes que forman parte del encargo fiduciario. Sin embargo, no aporta la DGT ningún criterio claro respecto de la nuda propiedad, ya que, como tal, los futuros beneficiarios de la *fiducia* no la ostentan hasta la ejecución fiduciaria. Sería, en mi opinión, la herencia yacente la titular de aquella mientras tanto³⁴, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 448.2 CDFA.

Por otra parte, en los casos en los que el fiduciario sea persona distinta del cónyuge supérstite, conforme a la normativa civil aragonesa, será normalmente el administrador de los bienes objeto de la *fiducia*, salvo respecto de los que estuvieran sujetos al usufructo viudal (art. 440 CDFA), pero no tendrá el derecho de uso y disfrute. En estos casos, por lo tanto, de acuerdo con lo que parece

³³ Según señala la consulta V095-17, para que el fiduciario tribute por el concepto de usufructo temporal o vitalicio no es necesario que tenga la condición de usufructuario, pues el precepto dispone que tributará como tal quien tenga derecho a disfrutar de todos los bienes o de parte de ellos.

³⁴ Por su parte, la consulta V095-17 señala a este respecto que los posibles herederos de la herencia fiduciaria deberán tributar por ella siempre que tengan derecho a disfrutar de los bienes de la herencia. Una afirmación que no contribuye mucho a clarificar el panorama e incrementa las dudas planteadas, máxime porque es una situación extraña a la estructura de esta figura.

desprenderse de la consulta, sería la herencia yacente la titular del usufructo y la nuda propiedad, sin desmembrar el dominio,³⁵ salvo en aquella parte de la herencia sobre la que existiera un derecho de usufructo por parte del cónyuge o de un tercero.

En otro sentido, si se considera que el fiduciario ostenta la facultad de disposición sobre los bienes, entonces a la muerte del comitente se tendría que girar liquidación provisional contra el fiduciario, sujeto pasivo, y por el pleno dominio, a resultas de que, cuando se ejecute la *fiducia*, los ya herederos tributen por el incremento patrimonial efectivamente obtenido, procediéndose a la devolución al fiduciario por la parte correspondiente a la nuda propiedad por la que tributó y que ahora se transmite en virtud del acto de ejecución. Y da la impresión de ser ésta la tesis que se impone como eje del criterio sentado en ambas consultas.

A pesar de que al fiduciario aragonés se le reconocen ciertas facultades de disposición sobre los bienes (art. 453 CDFA),³⁶ no parece que esta situación sea suficiente para encajarlo dentro del tratamiento que el artículo 26 d) LISD reserva a los fiduciarios con este tipo de atribuciones. En mi opinión, al hacerles tributar por el pleno dominio, la Ley está pensando más bien en los fiduciarios con facultades genéricas para disponer de bienes, como en el caso del fideicomiso de residuo,³⁷ muy diferente al que se regula en la *fiducia* aragonesa³⁸. No obstante, la DGT no parece compartir este mismo criterio, sosteniendo que el precepto se refiere a la facultad de disponer en general, sin mayor especificación y, por ello, debe entenderse comprendido en el concepto tanto la facultad de disponer incondicionada (libre disposición) como la sometida a condición (disposición limitada)—por ejemplo, a la autorización de los legitimarios—, desde que la condición se cumpla (V095-17). Lo que, lejos de aclarar, todavía siembra más dudas sobre el tratamiento que debe dispensarse al fiduciario aragonés.

35 *Vid.* QUERO CHAMORRO, B., cit., p. 194.

36 A su tenor, «el fiduciario podrá disponer a título oneroso de los bienes o derechos hereditarios sujetos a *fiducia* si el comitente le hubiera autorizado para ello, o para atender el pago de las obligaciones y cargas señaladas en el artículo 451, o cuando lo juzgue conveniente para sustituirlos por otros». No obstante, adviértase que el mismo precepto viene a precisar el contenido de esas facultades de disposición, en tanto establece, en su apartado segundo, que la contraprestación obtenida quedará subrogada en lugar de los bienes enajenados, salvo que se haya destinado al pago de las deudas y cargas del caudal pendiente de asignación. Por su parte, según el apartado tercero del mismo precepto, el fiduciario deberá dar cuenta al administrador de toda enajenación que haya realizado y, en su caso, de los bienes adquiridos que han sustituido a los enajenados.

37 En el mismo sentido, QUERO CHAMORRO para quien la letra d) del artículo 26 está pensada para otro tipo de instituciones, como el fideicomiso de residuo o el usufructo poderoso del Valle de Ayala, en las que realmente existe una libertad total de disposición de bienes equivalente al pleno dominio sin serlo propiamente («La fiscalidad de la *fiducia* sucesoria aragonesa a la vista de la última jurisprudencia...», cit., p. 194-195).

38 Apunta a este respecto VILLARO GUMPERT, F., muy crítico con estas consultas, que en el caso del fiduciario aragonés se trata más bien de una facultad de administración de los bienes sujetos a *fiducia* y no de disposición, toda vez que la facultad regulada en los artículos 453 y 454 CDFA, además de precisar la autorización de los legitimarios, lo es al solo efecto de poder subrogar en lugar de los bienes enajenados la contraprestación obtenida («La herencia pendiente de asignación fiduciaria. Tratamiento vigente en los diferentes impuestos. Doctrina administrativa y resoluciones de los tribunales», en *Actas de los vigesimoctavos encuentros del Foro de Derecho Aragonés*, ed. El Justicia de Aragón, 2019, p. 108).

Como hemos venido señalando en páginas precedentes, en la institución aragonesa y aunque el fiduciario puede realizar determinados actos de disposición sobre los bienes de la herencia, no se trata en puridad de un heredero,³⁹ no adquiere en cuanto a tal derecho alguno de contenido patrimonial sobre la herencia, sino únicamente le compete la función de ordenar la sucesión de acuerdo con las instrucciones del causante, si las hubiere. A mayor abundamiento, sus facultades de disposición sobre los bienes nada tienen que ver con un fideicomisario de residuo, sino que están condicionadas a que se cumplan determinados presupuestos, específicamente los señalados en el artículo 453 CDFA. En primer término, el fiduciario solo puede disponer a título oneroso, pero además, y en segundo lugar, para que pueda disponer de los bienes, o bien lo ha autorizado expresamente el comitente, o es necesario para pagar las deudas y cargas que según las leyes sean por cuenta del caudal, o bien el fiduciario juzga conveniente la disposición de los bienes para sustituirlos por otros (optimizando su rentabilidad, por ejemplo). Es más, incluso se establece alguna cautela para los casos en que existieran legitimarios, por cuanto determinados actos de disposición (inmuebles, empresas, explotaciones económicas o valores mobiliarios u objetos preciosos) requieren la previa autorización de cualquiera de ellos (art. 454 CDFA).⁴⁰ Y en cualquier caso, no obstante, la contraprestación obtenida por la enajenación de los bienes queda subrogada en lugar de los bienes enajenados, salvo que se haya destinado al pago de las deudas y cargas del caudal pendiente de asignación.

En definitiva, la solución que parece apuntar la DGT estatal sobre la liquidación del ISD en los casos de *fiducia* aragonesa continúa desconociendo los rasgos esenciales de esta figura.⁴¹ Y es que, desde el punto de vista de la tributación sucesoria, no tenemos actualmente un precepto donde encajar al fiduciario, que ni es propiamente un usufructuario, ni tiene el pleno dominio de los bienes y tampoco ostenta la condición de heredero. De otra parte, desde el punto de vista de los posibles beneficiarios, parece claro que en ningún caso deben reputarse causahabientes hasta el cumplimiento del encargo fiduciario, pero al mismo tiempo la normativa fiscal tiene que arbitrar alguna solución para esa situación de diferimiento.

39 Como señala PARRA LUCAN, M.^a A, a diferencia del fiduciario de la sustitución fideicomisaria, el de la *fiducia* aragonesa no es un heredero, ni ese título le da derecho a usar y disfrutar de los bienes de la herencia, a salvo de que siendo el cónyuge, pueda corresponderle el disfrute de los bienes por el usufructo viudal. (*Manual de Derecho Civil Aragonés*, op. cit., p. 592).

40 A mayor abundamiento, PARRA LUCAN, M.^a A, *Manual de Derecho Civil Aragonés*, op. cit., p. 602, SANCHEZ RUBIO, A., «De la *fiducia* sucesoria», en *Código del Derecho Foral de Aragón, concordancias, doctrina y jurisprudencia*, op. cit., p. 661 y 662; y PASTOR EIXARCH, GARCÍA CANO y PARDO TOMÁS, «La herencia pendiente de asignación en la *fiducia* sucesoria», en *Actas de los novenos encuentros del Foro de Derecho aragonés*, Zaragoza, 1999, p. 141 y ss.

41 En palabras de POZUELO ANTONI, el criterio manifestado en estas consultas «no solo es bastante más gravoso para los posibles interesados, sino que aparenta tener bases civiles y fiscales escasamente fundadas». Así, es el usufructuario es el que tiene el uso y disfrute de los bienes y no el fiduciario, aunque sea habitual en la práctica que ambos títulos jurídicos coincidan en la misma persona. Por otra parte, considerar que el fiduciario, en tanto puede disponer de los bienes, debería tributar por el pleno dominio no encaja tampoco en el esquema de la *fiducia* aragonesa, pues ese poder de disposición está condicionado al pago de las cargas hereditarias o está sometido al principio de subrogación real y hacerlo tributar como pleno propietario tendría parecidos problemas de legalidad que el derogado 54.8 RISD («Cuestiones fiscales sobre la *fiducia* sucesoria» en *Actas de los vigesimosextos encuentros del Foro de Derecho Aragonés*, ed. El Justicia de Aragón, 2019, p. 90).

Por otra parte, respecto de la consulta *V095-17, de 19 de enero*, se plantea otra cuestión añadida. En este caso, los consultantes tienen vecindad civil aragonesa y residen en Aragón, resultando de aplicación las normas vigentes en 2017, es decir, no solo la LISD y su norma de desarrollo, sino, previsiblemente, la propia normativa legal aragonesa nacida de la reforma de 2012 (sobre la que no se había pronunciado ni el TEAR de Aragón ni el TEAC). Sin embargo, la DGT estatal prescinde, sin más explicación, de la Ley autonómica y fija su criterio como si ésta no resultase aplicable. Como explica POZUELO ANTONI, dado que en este caso el órgano competente para la interpretación de la norma autonómica sería la DGT regional, o bien la DGT estatal entendió que debía contestar en atención únicamente a la normativa estatal (para la que pueden emitir efectos vinculantes), o bien desconocía la norma propia aragonesa, o bien consideró desplazable la Ley aragonesa⁴². Especialmente preocupante, añadimos nosotros, las dos últimas justificaciones, el desconocimiento de la norma, por inexcusable, y, su no aplicación por albergarse dudas competenciales o de legalidad, lo que, exceda o no de las funciones de ese centro directivo, debería en cualquier caso haberse mencionado.

Al hilo de todo ello y muy recientemente, la *Sala de lo Contencioso del TSJ de Aragón (Sentencia 280/2019, de 12 de abril)* ha tenido ocasión de intervenir en esta misma cuestión.

Se trataba de un caso habitual en el que el fiduciario es el cónyuge viudo y donde el causante había muerto en Aragón, por lo que compete a esta CCAA la gestión y aplicación del impuesto con arreglo a su normativa propia. La inspección de tributos de la CCAA había girado actas de disconformidad con una liquidación tributaria de la herencia en *fiducia* pendiente de ejecución siguiendo las directrices de la DGT, del TEAR y del TEAC, ya que el devengo tuvo lugar antes de la entrada en vigor de la reforma de 2012 de la Ley aragonesa, por lo que, en virtud de aquellas resoluciones y tras la anulación del precepto reglamentario por el Tribunal Supremo, no resultaba ya aplicable la normativa aprobada por nuestra CCAA.

El TSJ de Aragón analiza primero el significado de la regulación tributaria contenida en el propio RISD en el que, a continuación de las sustituciones (artículo 53) y diferenciados de ellas, se contemplan los fideicomisos (artículo 54), entre los que cabe distinguir el fideicomiso puro (párrafos 1 a 3), un supuesto análogo a la sustitución fideicomisaria (párrafo 4), el fideicomiso de residuo (párrafo 5), así como las figuras especiales por razón del territorio, como son el heredamiento de confianza de las legislaciones forales de Cataluña y Navarra (párrafo 6) y el fideicomiso propio de la legislación catalana (párrafo 7).

Según esta Sentencia, desde la perspectiva tributaria, el fideicomiso es la institución por la que el causante atribuye al fiduciario en el título respectivo la conservación y entrega de todo o parte de la herencia al fideicomisario; mientras el fideicomiso puro, con más precisión, es aquél en que el fiduciario es un encargado, designado por el causante, de hacer llegar la herencia al fideicomisario, sin que aquel llegue a alcanzar la condición de heredero. Por su parte, es ele-

42 POZUELO ANTONI, F., «Cuestiones fiscales sobre la *fiducia* sucesoria» en *Actas de los vigesimocuartos encuentros del Foro de Derecho Aragonés*, ed. El Justicia de Aragón, 2019, p. 91.

mento esencial de la *fiducia* sucesoria la atribución por el causante al fiduciario de la facultad de ordenar su sucesión, basada en la confianza, y con la misma libertad con que pudo hacerlo aquél o, lo que es igual, que el fiduciario mantiene incólume su voluntad para cumplir el cometido que le ha sido asignado

Consecuentemente, a juicio del Tribunal, *la fiducia sucesoria aragonesa vendría a ser una forma del fideicomiso puro, contemplado en los artículos 54.1 a 54.3 RISD, y que, con arreglo a este precepto, debe practicarse a la fiduciaria una liquidación como la que había realizado la inspección tributaria de la CCAA*. Así el hecho de que la delación de la herencia deba referirse al tiempo de la ejecución de la *fiducia* o de su extinción, según la normativa civil aragonesa, generando así el devengo del impuesto, no es obstáculo para la práctica de la liquidación recurrida que tiene *el carácter de liquidación a cuenta, pues lo pagado con arreglo a esta aprovechará al fideicomisario cuando sea conocido*, según el artículo 54.2 RISD.

En segundo término, admitiendo las diferencias alegadas en por los demandantes entre la *fiducia* sucesoria aragonesa y las propias del Derecho civil catalán o del navarro, lo que haría innecesaria la referencia del acto de liquidación al supuesto del párrafo 6 del artículo 54 RISD, la Sentencia confirma que no se está en un caso de aplicación analógica de una norma, en tanto el supuesto de hecho contemplado es subsumible en el artículo 54.1 RISD, referido al fideicomiso puro. Esto tiene que ver el contenido de la Resolución de 11 de noviembre de 2014, por la que se concluye el procedimiento de inspección, en tanto afirmaba expresamente lo siguiente: *«la fiducia aragonesa, no obstante ser diferente en el orden jurídico civil del fideicomiso común, aparece equiparada en su tratamiento fiscal a este (apartados 1 a 4 del artículo 54) por ser un heredamiento de confianza del apartado 6 del mismo artículo»*. La Resolución insiste en que *«esta equiparación entre la fiducia aragonesa y el fideicomiso común se realiza exclusivamente a efectos fiscales ... por lo que resultan irrelevantes las diferencias o singularidades civiles que presentan las distintas figuras de heredamiento de confianza reguladas por los distintos derechos forales existentes en nuestro país»*.

5. El nuevo régimen tributario implantado por la Ley aragonesa 15/2018

Con esta reforma pretende culminarse con éxito el proceso de acercamiento entre el régimen civil de la institución y su régimen tributario en el seno del impuesto sobre sucesiones. Un proceso que comenzaba con la reivindicación de los foralistas aragoneses por el «desconocimiento» que el Derecho fiscal sucesorio dispensaba a la peculiar naturaleza de esta figura y continuaba, con una versión crítica, ya desde un punto de vista puramente tributario, por el escaso tino que el artículo 54.8 RISD demostraba con relación a la delimitación del hecho imponible y del sujeto pasivo que hace la propia LISD. Después de todos los avatares que hemos relatado en este trabajo, con la intervención de varias instancias jurisdiccionales –TSJ de Aragón y TS– y de los TEA, finalmente el legislador aragonés parecía haber dado el paso decisivo con la anhelada

reforma. En este sentido, las Cortes de Aragón aprueban la *Ley 15/2018, de 22 de noviembre, sobre la tributación de la fiducia aragonesa en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, cuyo preámbulo reconoce abiertamente aquella intención de la que hablamos: «*habida cuenta de que la fiducia es una institución tradicional en Aragón que debe ser objeto de una especial protección, tanto desde el punto de vista jurídico como tributario, se trata de ajustar la normativa fiscal a la regulación civil aragonesa de la misma.*»⁴³

Adviértase que esta medida se enmarca a su vez en un contexto de rebaja del gravamen sucesorio a las familias aragonesas, iniciado unos meses antes con la aprobación de la *Ley 10/2018, de 6 de septiembre, de medidas relativas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, donde se disminuye sustancialmente la carga tributaria de los parientes más próximos del causante.⁴⁴ Es más, en principio, este nuevo régimen tributario para la *fiducia* estaba previsto que formara parte de aquella Ley, junto con el resto de los beneficios fiscales allí incluidos. Sin embargo, finalmente, por razones fundamentalmente políticas, se consideró más adecuado mantenerla al margen de aquella norma y aprobarla como reforma independiente unos meses más tarde.

Entrando ya en el contenido de la reforma, la Ley confiere una nueva redacción al artículo 133-2 del Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos, que lleva por rúbrica «*procedimiento para liquidar las herencias ordenadas mediante fiducia.*»

Básicamente, el precepto contempla dos opciones muy diferentes de tributación. Una primera que supone la gran novedad en esta materia y que, a los efectos prácticos, pospone la tributación al momento de cada ejecución fiduciaria, con la consiguiente delación hereditaria, de forma que el beneficiario, designado, ahora sí, como heredero, tributará en función de su hijuela, es decir, del incremento patrimonial efectivamente obtenido. Y una segunda basada en el esquema de tributación tradicional, aunque con algunas diferencias.

A tenor de dicho precepto, «*cuando en el plazo de presentación de la autoliquidación del ISD no se hubiere ejecutado totalmente el encargo fiduciario, deberá presentarse una declaración informativa y copia de la escritura pública*

43 No me puedo resistir a un comentario sobre esta frase, en tanto da la impresión de que al legislador aragonés le ha traicionado el subconsciente. Y es que todavía es común, incluso entre juristas, esa distinción entre «lo jurídico» y «lo tributario», como si lo segundo no formara parte de lo primero. Estando claro lo que se pretendía, propiciar una especial protección de la *fiducia* tanto por parte del Derecho civil aragonés como desde las normas fiscales que resultasen de aplicación, no puede caber, sin embargo, duda alguna de que el régimen tributario de esta institución, como de cualquier otra, es tan jurídico como el que más, con la única particularidad de que son normas pertenecientes al Derecho público las que lo disciplinan. El debate acerca de la juridicidad de las normas tributarias está superado desde los años treinta del siglo pasado (VANONI), acabando con la vieja idea decimonónica de que las normas fiscales eran fundamentalmente económicas y no contenían verdaderas reglas jurídicas. Hoy en día la norma tributaria se aplica y se interpreta atendiendo a los mismos criterios que el resto de las normas (art. 12 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria).

44 Nuevamente el preámbulo de la Ley 15/18 es claro al respecto, señalando que el nuevo régimen de la *fiducia* aragonesa comparte el mismo objetivo de la recientemente aprobada Ley 10/2018: «*reducir la mayor carga fiscal que, en términos comparativos con otras Comunidades Autónomas, soportaban las familias aragonesas por este impuesto. Unas leyes que han sido fruto de la negociación y el acuerdo de distintas fuerzas parlamentarias.*»

a que hace referencia el artículo 450 del Código del Derecho Foral de Aragón por quien tenga la condición de administrador del patrimonio hereditario pendiente de asignación. La declaración informativa tendrá el contenido que se fije mediante orden del Consejero competente en materia de hacienda y deberá presentarse con periodicidad anual hasta la completa ejecución fiduciaria. Entre otros datos, deberá contener información suficiente sobre los pagos, disposiciones o ejercicio de facultades a que se refieren los artículos 451 a 455 CDFA».

Por su parte, *«en cada ejecución fiduciaria deberá presentarse la correspondiente autoliquidación en los plazos previstos con carácter general. Si existieran varias ejecuciones a favor de una misma persona, se considerarán como una sola transmisión a los efectos de la liquidación del impuesto. A estos efectos, para determinar la cuota tributaria, se aplicará a la base liquidable de la actual adquisición el tipo medio correspondiente a la base liquidable teórica del total de las adquisiciones efectivamente adjudicadas a una misma persona»*. Es decir, se aplica el mecanismo que dispensa la LISD para los casos en que se realizan sucesivas transmisiones gratuitas de bienes por el mismo transmitente y en favor de una misma persona (acumulación de donaciones), tratando de evitar que el fraccionamiento de aquellas terminase alterando la progresividad del impuesto.

Por otra parte, habida cuenta de que el artículo 131-5 TR, tras la última reforma, contiene una importante reducción global de 500.000 en la base imponible del impuesto sobre sucesiones a favor del cónyuge y de los ascendientes y descendientes del causante (ampliable, en algunos casos, y sujeta a ciertos límites), el nuevo artículo 133-2 TR advierte que *se aplicará sobre el conjunto de las ejecuciones fiduciarias y no individualmente*. La finalidad de la norma en este caso es la misma que acabamos de señalar respecto del tipo medio.

Pero la nueva Ley no se queda ahí, sino que permite al administrador de la herencia yacente optar por un régimen de tributación muy distinto al derivado de esa primera opción. Se trataría de seguir tributando en el seno del impuesto conforme al sistema tradicional, en el sentido que existe una liquidación inicial, antes de la ejecución fiduciaria y luego, tras producirse ésta, se giran liquidaciones complementarias en función de la hijuela que se atribuya a cada heredero. Según el texto de la Ley, *«el administrador puede optar por presentar, en el plazo de seis meses desde el fallecimiento del causante, una autoliquidación a cargo de la herencia yacente y, cuando, habiéndose ejecutado totalmente la fiducia, se conozca el destino de los bienes, se girarán liquidaciones complementarias a las iniciales, atribuyendo a cada sujeto pasivo el valor del caudal relicto que realmente se le defirió»*.

Estamos hablando, en esta segunda opción, de una situación más parecida al régimen vigente hasta la entrada en vigor de la Ley 10/18, aunque con ciertas diferencias.

Hasta ahora, se giraba inicialmente una liquidación a cuenta respecto de la parte de herencia no asignada por quien tuviera la condición legal de heredero —conforme a lo previsto en el Título VII, Libro Tercero, del Código de Derecho Foral de Aragón—, con arreglo a sus condiciones de patrimonio y parentesco

respecto del causante, y dividiendo esa herencia no asignada por partes iguales entre todos ellos, si bien, el pago del impuesto se podía hacer con cargo a la herencia yacente. Posteriormente, tras la ejecución fiduciaria, se giraban complementarias si hubiere lugar, es decir, cuando alguno recibía más o menos de lo inicialmente liquidado.

Tas la reforma, sin embargo, de acogerse esta segunda opción, lo que inicialmente se ha de presentar no es una liquidación a cuenta por cada «futuro heredero», sino una autoliquidación que incluya la herencia pendiente de ejecución fiduciaria, siendo el administrador el obligado tributario y realizando el pago con cargo a la propia herencia yacente. De esta forma, en muchos casos (sobre todo en herencias con varios herederos), cuando tenga lugar la ejecución fiduciaria, esto es, cuando se haya ejecutado totalmente el encargo fiduciario, se habrán de girar liquidaciones complementarias a cada heredero tomando en consideración el valor de la herencia realmente asignado en cada caso. Ha de entenderse, como se venía actuando, que las ejecuciones parciales no dan lugar a liquidaciones complementarias (el propio tenor de la Ley parece confirmarlo al reservar dichas liquidaciones al momento en que *se haya ejecutado totalmente la fiducia*).

Una última novedad que se incluye en esta Ley 15/2018. La disposición adicional única modifica el artículo 451 CDFA añadiendo una nueva letra d), de manera que entre las obligaciones y cargas que pueden pagarse con cargo al caudal relicto se incluye «*la garantía del pago del ISD en caso de aplazamiento*». En todo caso, el pago de dichas garantías con cargo al caudal relicto no supondrá, entendemos, una minoración de la base imponible del impuesto como un gasto más de la sucesión. Por otra parte, debería concretarse un poco más ya que no se distingue si esto solo afecta a esa primera autoliquidación con cargo a la herencia yacente o a las demás que tengan que hacer los ya designados herederos (bien es verdad que lo segundo no tendría mucha justificación).

En cualquier caso, la nueva regulación presenta algunos interrogantes que necesitan ser aclarados. Es más, la Ley entró en vigor el 14 de diciembre de 2018, al día siguiente de su publicación en el BOA, pero a juzgar por los problemas que ha planteado su puesta en práctica quizás hubiera sido aconsejable una *vacatio legis* que hubiera permitido el necesario desarrollo reglamentario. Por otra parte, tampoco contiene previsión alguna sobre el derecho transitorio. No obstante, sobre todas estas cuestiones volveremos más tarde.

6. ¿Se ajusta la reforma fiscal aragonesa al marco constitucional?

Como es bien conocido, el impuesto sobre sucesiones y donaciones forma parte del elenco de los impuestos cedidos por el Estado a las CCAA de régimen común. Más aún, dentro de este marco flexible con el que la Constitución y la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA) han diseñado ese concepto, el de impuesto cedido, el ISD estaría dentro de aquellos tributos de cesión amplia, donde además de atribuirse a las CCAA la totalidad del rendimiento del impuesto, se le confieren importantes competencias normativas que van a incidir directamente en el gra-

vamen, así como se delega en aquellas la gestión del mismo. Comúnmente, se habla incluso de tributo compartido entre el Estado y las CCAA, aunque, técnicamente, no lo sea.

Sin perjuicio de lo anterior, desde un punto de vista estrictamente jurídico, el ISD continúa siendo un impuesto estatal y son las leyes promulgadas desde las Cortes Generales las que establecen el marco de actuación de las CCAA en relación con este tributo, igual que con el resto de los tributos cedidos. Una competencia que, de acuerdo con el mandato constitucional, ha sido ejercida esencialmente por la LOFCA y su normativa de desarrollo, en este caso la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía. En virtud de estas normas, se permite a las CCAA regular ciertos parámetros del impuesto. Básicamente, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 48.1 de la Ley 22/2009, podrán establecer reducciones de la base imponible, siempre que respondan a circunstancias de carácter económico o social propias de la Comunidad Autónoma, así como podrán regular las establecidas por la normativa del Estado, manteniéndolas en condiciones análogas o mejorándolas; igualmente y sin más condiciones, tienen competencia para regular la tarifa del impuesto, las cuantías y coeficientes del patrimonio preexistente y las deducciones y bonificaciones de la cuota, siempre, en este último caso, que resulten compatibles con las deducciones y bonificaciones establecidas en la normativa estatal. Por último, el apartado segundo del mismo artículo cierra esta atribución de competencias diciendo: *«las Comunidades Autónomas también podrán regular los aspectos de gestión y liquidación. No obstante, el Estado retendrá la competencia para establecer el régimen de autoliquidación del impuesto con carácter obligatorio en las diferentes Comunidades Autónomas, implantando éste conforme cada Administración autonómica vaya estableciendo un servicio de asistencia al contribuyente para cumplimentar la autoliquidación del impuesto.»*⁴⁵

Siendo este el marco competencial diseñado por las normas de cesión, parece que la voluntad del legislador estatal –acordada, por otra parte, con las CCAA, en el seno del Consejo de Política Fiscal y Financiera– descansa en dejar en manos de la regulación general y común la delimitación de los ejes materiales del impuesto, hecho imponible, devengo, sujetos pasivos, y base imponible, permitiendo a las CCAA incidir en el gravamen a través del resto de los elementos de cuantificación; a saber, reducciones, tipos y bonificaciones o deducciones, dejándoles, finalmente, que puedan regular los aspectos formales relativos a la gestión del tributo, toda vez que la ejercen por delegación del Estado.

Por otra parte, al margen de las medidas tributarias que puedan adoptarse por las CCAA en este impuesto de acuerdo con aquella delimitación competencial, interesa especialmente lo dispuesto en el artículo 19.2 LOFCA, en cuanto establece un límite genérico al ejercicio de las competencias normativas en materia de tributos cedidos. A su tenor, *«las Comunidades Autónomas observa-*

45 La LOFCA, por su parte, se limita a enumerar las competencias normativas que pueden asumir las CCAA en este tributo, sin más límites ni condiciones: *«reducciones de la base imponible, tarifa, la fijación de la cuantía y coeficientes del patrimonio preexistente, deducciones, bonificaciones, así como la regulación de la gestión»* (art. 19.2 LOFCA).

rán el principio de solidaridad entre todos los españoles, conforme a lo establecido al respecto en la Constitución; no adoptarán medidas que discriminen por razón del lugar de ubicación de los bienes, de procedencia de las rentas, de realización del gasto, de la prestación de los servicios o de celebración de los negocios, actos o hechos; y mantendrán una presión fiscal efectiva global equivalente a la del resto del territorio nacional». En resumen, el uso de estas competencias normativas deberá respetar el principio de solidaridad y no podrán resultar discriminatorias.

La cuestión que ahora se plantea, por lo tanto, es analizar las consecuencias jurídicas de una eventual vulneración por parte de alguna ley autonómica de las condiciones y límites establecidos en las normas estatales que regulan la cesión del tributo. Adviértase al respecto que, de acuerdo con la doctrina del Tribunal Constitucional, cualquier vulneración de la Ley 22/2009 debe resolverse como si se hubiera conculcado la misma LOFCA, pues las leyes de cesión de tributos son complementarias de la LOFCA, toda vez que esta se remite a aquellas para determinados contenidos⁴⁶ (STC 137/1986 y STC 181/1988, entre otras). Ello supondría, en consecuencia, la inconstitucionalidad de la Ley autonómica que no responda a la habilitación dada por las normas de cesión o exceda de los márgenes delimitados por estas.

Entrando ya en el caso que nos ocupa, no puede negarse que la nueva regulación de la tributación de la *fiducia* aragonesa en el ISD introducido por la Ley 15/2018 alberga serias dudas sobre su adecuación a la LOFCA y a la Ley 22/2009. Y buena prueba de ello es el paso que se dio desde la propia Secretaría General Técnica del Gobierno de Aragón. A través de la Resolución de 19 de marzo de 2019, se publica en el Boletín Oficial de Aragón (BOA) el Acuerdo de la Comisión Bilateral de Cooperación Aragón-Estado en relación con la Ley 15/2018, de 22 de noviembre, sobre la tributación de la *fiducia* aragonesa en el ISD.

El Acuerdo se centraba en tres cuestiones:

- a) Iniciar negociaciones para resolver las discrepancias manifestadas en relación con la Ley 15/2018, de 22 de noviembre, sobre la tributación de la *fiducia* aragonesa en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
- b) Designar un grupo de trabajo para proponer a la Comisión Bilateral de Cooperación la solución que proceda.
- c) Comunicar el Acuerdo al Tribunal Constitucional y publicarlo en el BOE y en el BOA.

De acuerdo con ese juicio de constitucionalidad, la vigente regulación de la tributación de la *fiducia* sucesoria aragonesa contenido en el artículo 133-2 TR, suscita, a mi juicio, esencialmente dos cuestiones.

⁴⁶ Así lo destaca CAYÓN GALIARDO, A., «Las diferencias de tributación por razón del residencia en el Impuesto sobre Sucesiones» en *Revista Técnica Tributaria*, n.º 89, 2010, p. 12. La STC 137/1986 equipara esta relación a la que existe entre ley y reglamento y, con más acierto, la STC 181/1988 establece que «para apreciar la conformidad o disconformidad con la Constitución de una ley el TC considerará además de los preceptos constitucionales las leyes que, dentro del marco constitucional se hubieran dictado para delimitar las competencias del Estado y de las CCAA o para regular o armonizar el ejercicio de competencias de estas».

Por una parte y como apuntábamos más arriba, el artículo 19.2 LOFCA establece un límite genérico al ejercicio de las competencias normativas en materia de tributos cedidos, prohibiendo a las CCAA que adopten medidas que pudieran resultar discriminatorias.

En este sentido, la doctrina del Tribunal Constitucional sobre el uso de las competencias tributarias autonómicas ha sido ya desde su origen bastante clara: la autonomía tributaria significa capacidad para decidir en el marco de la CE y de los EA y si, como es lógico, de dicho ejercicio se derivan desigualdades en la posición jurídica de los ciudadanos residentes en cada una de las CCAA, no por ello resultan necesariamente infringidos algunos preceptos de la Constitución (arts. 1, 9.2, 14, 139.1, 149.1 CE), sino que estos preceptos no exigen un tratamiento jurídico uniforme de los derechos y deberes de los ciudadanos en todo tipo de materias y en todo el territorio del Estado, lo que sería contrario a la autonomía, sino, a lo sumo, por lo que al ejercicio de derechos y el cumplimiento de deberes constitucionales se refiere (como sería el deber de contribuir del artículo 31.1 CE), una igualdad de las posiciones jurídicas fundamentales (STC 37/1987, STC 159/1990 y STC 96/2002, entre otras). Es decir, igualdad no significa uniformidad y se toleran las desigualdades territoriales producidas por el ejercicio de competencias tributarias regionales siempre que no resulten discriminatorias e injustificadas. Buena muestra de ello nos la ofrece la propia configuración del ISD en España y las diferencias que supone actualmente su regulación por razón del territorio, cuando además no han sido las CCAA las causante del problema, sino que éste ya estaba en origen, en la ausencia de límites y de criterios de armonización tanto en la LOFCA como en la Ley 22/2009.

En relación con este asunto, entiendo que la norma regional adapta las peculiaridades de esta institución foral a los postulados de la LISD, sin contravenirlos. Es decir, una vez anulado el precepto reglamentario dedicado a la *fiducia* aragonesa, precisamente por incurrir en contradicciones respecto de la Ley a la que debía desarrollar, el vigente artículo 133-2 de la norma aragonesa encajaría en la definición del hecho imponible de impuesto del artículo 3 LISD y del momento del devengo, a tenor de lo dispuesto en el artículo 24.3 LISD (*toda adquisición de bienes cuya efectividad se halle suspendida por la existencia de una condición, un término, un fideicomiso o cualquier otra limitación, se entenderá siempre realizada el día en que dichas limitaciones desaparezcan*). Cuestión distinta será que la solución ofrecida por la normativa aragonesa no es la misma que se aplica en el resto del territorio común, sin embargo, ello no se debe a la norma estatal que regula el impuesto, sino a la interpretación que la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda ha realizado últimamente con respecto a las herencias ordenadas mediante *fiducia* aragonesa. Es cierto, en consecuencia, que se pueden producir situaciones discriminatorias por razón del territorio —la *fiducia* no va a tributar igual cuando el causante hubiera residido en Aragón que cuando residiera en otras CCAA—, pero ese resultado no es fruto de una normativa regional contraria a la regulación de la LISD, sino contraria a la interpretación administrativa de esta norma por parte del Estado.

La segunda cuestión, más controvertida, exige determinar si el nuevo régimen de la *fiducia* regulada por la Ley aragonesa puede enmarcarse dentro de los parámetros del impuesto sobre sucesiones habilitados por las normas de cesión, es decir, si tiene encaje dentro de las competencias normativas que aquellas normas atribuyen a las CCAA. Y es aquí donde la defensa de la norma regional, en pro de su conservación, como determina la jurisprudencia constitucional, resulta más difícil.

De una primera lectura de la Ley 15/2018, cotejándola con la habilitación de competencias normativas en este tributo contenida en el artículo 48 de la Ley 22/2009, enseguida se puede concluir que la nueva regulación aragonesa no puede enmarcarse dentro del apartado primero de dicho precepto. Es decir, en ningún caso se trata de una reducción de la base imponible, ni propia ni de mejora, ni tampoco tiene que ver con el resto de los parámetros liquidatorios sobre los que las CCAA pueden actuar: tarifa del impuesto, cuantías y coeficientes del patrimonio preexistente y deducciones y bonificaciones de la cuota (art. 48.1). Pero entonces, ¿podría enmarcarse dentro el apartado segundo del artículo 48, regulación de los *aspectos de gestión y liquidación* del impuesto?

Como ya advertíamos en otra parte de este trabajo, respecto de la redacción de la norma tributaria aragonesa en su versión anterior (una vez anulado el artículo 54.8 RISD por el Tribunal Supremo), cuando la LOFCA y las demás normas de cesión atribuyen competencias a las CCAA para regular los aspectos de gestión y liquidación del tributo cedido están pensando, entiendo, en materias puramente procedimentales.⁴⁷ Si nos atenemos a lo dispuesto específicamente en la propia LISD, el capítulo XI de la misma y bajo la rúbrica «Gestión del Impuesto», engloba los aspectos relativos a la declaración, autoliquidación y liquidación del mismo, incluyendo las liquidaciones parciales a cuenta, así como los relativos al pago. En consecuencia, parece lógico entender que es a estos

47 La vieja Ley General Tributaria de 1963 incluía en su Título III bajo el paraguas de la «gestión tributaria» tanto los procedimientos propiamente de gestión, como los de inspección y los de revisión de los tributos. Sin embargo, la evolución de los procedimientos de aplicación, con la generalización de las autoliquidaciones, ha ido modificando las competencias atribuidas a los órganos de gestión tributaria y el carácter de los procedimientos que llevan a cabo en la actualidad. En este sentido, con mejor criterio, la vigente LGT de 2003 habla en su Título III de «procedimientos de aplicación de los tributos», abarcando diferentes actuaciones: las administrativas de información y asistencia a los contribuyentes, las llevadas a cabo por estos en cumplimiento de sus deberes y obligaciones y las relativas a los procedimientos de gestión, inspección y recaudación. Por su parte, el artículo 117 LGT enumera las funciones administrativas de gestión tributaria en sentido técnico —de recepción de declaraciones y autoliquidaciones, de verificación y comprobación, de liquidación, de información y asistencia.— así como, concluye, todas las demás actuaciones de aplicación que no estén integradas en las funciones de inspección o recaudación.

Por otra parte, al margen de estas cuestiones técnicas, tanto la doctrina como la práctica administrativa ha manejado tradicionalmente un concepto amplio de gestión tributaria que engloba todas las actuaciones de aplicación de los tributos, incluidas las de liquidación, comprobación, inspección e incluso recaudación, excluyendo únicamente las actuaciones y procedimientos de revisión.

elementos a los que se refieren las citadas normas de cesión de tributos.⁴⁸ Sin embargo, da la impresión de que la Ley aragonesa discurre por otros derroteros, incidiendo directamente en elementos sustantivos y de identificación de la obligación tributaria para los cuales las CCAA no tendrían atribuido ningún título competencial.

Es decir, el régimen establecido por el nuevo artículo 133-2 TR arbitra dos opciones de tributación para la herencia pendiente de asignación fiduciaria. En virtud de la primera se permite situar el devengo en el momento de la ejecución definitiva de *fiducia*, tributando los sujetos pasivos, ahora ya herederos, por el valor de su hijuela en el momento de la asignación por el fiduciario. Mediante la segunda opción, en cambio, habría una liquidación inicial a cargo de la herencia yacente y, posteriormente, con la ejecución fiduciaria, se girarían complementarias, en su caso, individualizando la parte asignada a cada heredero. Parece claro entonces que, más allá de la rúbrica del precepto legal –*procedimiento para liquidar las herencias ordenadas mediante fiducia*–, en realidad, se está incidiendo directamente sobre el aspecto material del hecho imponible del impuesto, sobre el aspecto temporal del mismo (devengo) e incluso sobre el sujeto pasivo.⁴⁹ Consecuentemente, en mi opinión, lo que subyace detrás de aquella rúbrica va más allá de una mera cuestión de liquidación o de pago, de un tema procedimental, en definitiva, sino que en este precepto se regula materialmente la tributación de esta institución en el impuesto sobre sucesiones, afectando particularmente a la determinación del hecho imponible, del devengo o del sujeto pasivo, elementos sobre los que las CCAA carecen de competencias normativas, de acuerdo con lo establecido en la LOFCA y en su Ley de desarrollo.⁵⁰

Y esta interpretación no debe verse alterada o ensombrecida por la doctrina del Tribunal Constitucional sobre la preservación y conservación de las normas, pues, de acuerdo con ella, una norma debe preservarse siempre y cuando su texto permita una interpretación adecuada a la Constitución, que, en cualquier caso, *no podrá ser nunca contra legem y tampoco podrá ignorar o desfigurar el sentido de los enunciados legales meridianos* (STC 222/1992 y STC 247/2007).

48 No olvidemos tampoco que, además de los límites contenidos en la LOFCA o en su normativa de desarrollo, la Ley General Tributaria, en tanto establece los principios y normas generales del sistema tributario español y se aplica a todas las Administraciones públicas, con el alcance derivado del artículo 149.1.º, 8.º, 14.º y 18.º CE, como reza en su artículo primero, supone en esta materia un límite adicional al establecimiento de normas autonómicas sobre gestión de los tributos cedidos, habida cuenta de que las medidas adoptadas por aquellas deberán tener cabida en los parámetros de la LGT. En este sentido, el Tribunal Constitucional ha anulado algunas normas autonómicas por entender que vulneraban las reglas contenidas en la LGT en relación con los procedimientos de aplicación de los tributos (STC 161/2012).

49 Recuérdese al respecto la Resolución del TEAR de Aragón de 25 de octubre de 2012, dictada al hilo de la anulación del artículo 54.8 RISD por el Tribunal Supremo y a la que hicimos alusión en otra parte de este estudio, en tanto, de acuerdo con el marco competencial atribuido a la CCAA para regular los aspectos de gestión y liquidación de los impuestos cedidos, esta atribución, dice, presenta un carácter puramente procedimental, sin que puedan establecer ninguna obligación sustantiva de manera autónoma, sino que ello corresponde a la norma estatal.

50 El propio Director General de Tributos de la CCAA había advertido del posible exceso competencial en el que puede incurrir esta normativa, toda vez que, o bien se está situando el devengo en cada ejecución fiduciaria (primera opción), o bien se determina que sea la herencia yacente el sujeto pasivo (segunda opción). Es más, en su opinión, el asunto de situar el devengo en cada ejecución fiduciaria iría también en contra de la interpretación realizada por el Tribunal Supremo, pues, implícitamente, lo asociaba al momento del fallecimiento del instituyente (POZUELO ANTONI, F., «Cuestiones fiscales sobre la *fiducia* sucesoria», cit., p. 94-95).

A esa misma conclusión parece que se ha llegado en el seno de la Comisión Bilateral de Cooperación Aragón-Estado en relación con la Ley 15/2018. La Resolución del 14 de noviembre de 2019, del Secretario General de Presidencia del Gobierno de Aragón, hace público el acuerdo alcanzado. En su virtud, *«el Gobierno de Aragón reconoce que las previsiones de la Ley 15/2018 se refieren a aspectos reservados a la capacidad normativa del Estado y se compromete a promover las actuaciones necesarias para dejar sin efecto dicha Ley. Como contrapartida, el Gobierno de España se compromete a promover la correspondiente iniciativa legislativa para regular esta cuestión en una norma con rango de Ley, en los términos establecidos en la Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-administrativo) 591/2012, de 30 de enero de 2012»*. Finalmente, ambas partes *«se comprometen a activar los mecanismos de colaboración convenientes para ejecutar de forma coordinada este acuerdo de modo que el régimen tributario de la fiducia aragonesa responda a la doctrina sentada en la citada Sentencia del Tribunal Supremo»*. Con él *«se dan por resueltas las discrepancias que pudieran haberse producido, dándose traslado de su contenido al Tribunal Constitucional a los efectos previstos en el artículo 33.2 de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre.»*

En definitiva, se admiten los problemas de constitucionalidad de la norma aragonesa y se traslada al Estado la responsabilidad de regular el régimen tributario de la *fiducia* aragonesa en este impuesto, tal y como hemos argumentado. Si bien, no se manejan otras opciones, como buscar una modificación en el RISD que tuviera encaje en la Ley y en la Sentencia del Tribunal Supremo, sino que se opta por un régimen específico en una futura ley (sea la LISD u otra distinta).

El principal problema ahora, sin embargo, tiene que ver con la situación de transitoriedad en la que nos encontramos, toda vez que se desconoce en qué momento y de qué forma se va a dejar sin efecto la Ley 15/18. En cualquier caso, la inseguridad jurídica está obligando a la aprobación de algunas medidas e instrucciones para ordenar la tributación de esta figura hasta la previsible reforma de la normativa estatal, bien entendido que la situación se nos antoja particularmente complicada y confusa, pues ha de enmarcarse dentro de los parámetros de la Sentencia y encontrar igualmente acomodo en la doctrina establecida por la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda.

7. Medidas adoptadas por la Administración autonómica en relación con la nueva tributación de la *fiducia*

En el año siguiente que discurre tras la aprobación de la Ley 15/2018 se suceden varias Resoluciones de la Dirección General de Tributos de la CCAA de Aragón por las que se dictan las correspondientes Instrucciones sobre la tributación de la *fiducia* aragonesa en el ISD. Nada menos que tres. La primera de ellas, aprobada por Resolución de 17 de diciembre de 2018, es decir, apenas tres días después de la entrada en vigor de la Ley. No obstante, ante el retraso en el desarrollo reglamentario de la Ley y detectados ya algunos problemas iniciales de aplicación de la nueva norma, la propia Dirección General de Tributos regional

se vio obligada a dictar una nueva Instrucción –n.º 1/2019, *relativa a la aplicación de medidas provisionales de la Ley 15/2018, de 22 de noviembre, sobre la tributación de la fiducia aragonesa en el ISD* –, aprobada mediante Resolución de 18 de junio de 2019. Esta nueva deroga a la anterior de 17 de diciembre de 2018. Para completar el panorama, mediante nueva Resolución, de 19 de diciembre de 2019, el Director General de Tributos de la CCAA dicta la *Instrucción n.º 3/2019, sobre los criterios a seguir en determinadas cuestiones relativas a las ejecuciones fiduciarias en el impuesto sobre sucesiones y donaciones*.

Pero eso no ha sido todo, en paralelo a las Instrucciones van apareciendo las Ordenes del Departamento de Hacienda que han de desarrollar la Ley. Y no en unidad de acción sino con cierta distancia temporal. Así un par de meses después de la Instrucción 1/2019, se publica en el BOA la *Orden HAP/975/2019, de 26 de julio, por la que se dictan normas de presentación de la autoliquidación a cargo de la herencia yacente en las sucesiones ordenadas mediante fiducia*. Y al tiempo de acabar este trabajo, tenemos en el trámite de información pública el *Proyecto de Orden HAP por la que se aprueba el modelo de declaración informativa relativa a la sucesión ordenada mediante fiducia en el ISD y se dictan instrucciones sobre presentación y documentación*.

En definitiva, tres instrucciones (de las que en realidad quedan dos porque la primera fue dejada sin efecto por la segunda) y dos órdenes de desarrollo en poco más de un año para abordar este tema. Si el panorama es ya de por sí complicado, esta forma de actuar no contribuye mucho a reforzar la certeza del derecho y la seguridad jurídica.

Trataremos a continuación de sistematizar el contenido de todas ellas.

7.1. Cuestiones de derecho transitorio

Aunque la Instrucción 1/2019 ya avanzaba algunas cuestiones, ha sido la Instrucción 3/ 2019, de 19 de diciembre, la que se ha ocupado con más detalle de fijar criterios sobre este asunto.

En general, dice, a cada ejecución fiduciaria se le aplicará la normativa vigente en el momento del fallecimiento del comitente. Es decir, dado que no se establecen expresamente efectos retroactivos en la Ley, la fecha del devengo determina las circunstancias relevantes para la configuración de la obligación tributaria (art. 21 LGT). Ahora bien, se llama la atención sobre un hecho que no escapa a nadie. Y es que ante la situación creada por distintas sentencias y resoluciones económico-administrativas sobre las disposiciones aprobadas en los últimos años, con normativas declaradas nulas o inaplicables, hay que tomar como régimen legal el que los órganos judiciales o revisores hayan propuesto como interpretación de la ley del impuesto. Pues bien, la Instrucción hace un esfuerzo en sistematizar y ordenar distintos ámbitos temporales.

Para fallecimientos anteriores a 1 de mayo de 1958 (fecha de entrada en vigor del Decreto 76/1959, de 15 de enero, por el que se aprueba el Reglamento para la aplicación de la Ley de los Impuestos de Derechos Reales y sobre Transmi-

siones de Bienes de 21 de marzo de 1958), las ejecuciones han de tributar conforme a los valores y normativa del momento de cada ejecución.

Para los fallecimientos acaecidos desde 1 de mayo de 1958 hasta 6 de diciembre de 1991 (fecha de entrada en vigor del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el RISD), el artículo aplicable sería el 33.9 del Decreto 176/1959. Una norma preconstitucional que preveía un sistema de liquidación a cuenta similar al que recogió años más tarde el artículo 54.8 RISD, pero que además negaba la devolución cuando así procedía del cálculo necesario para fundamentar la liquidación complementaria. En cualquier caso, a pesar de no existir una declaración formal o expresa de inconstitucionalidad, la Instrucción establece, como no podía ser de otra forma, que se procederá a reconocer el derecho a la devolución.

En la siguiente etapa estarían los fallecimientos producidos entre el 6 de diciembre de 1991 y 1 de enero de 2013, fecha de entrada en vigor de la Ley 10/12, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas de la Comunidad Autónoma de Aragón. Adviértase que en ese período estaba en vigor el artículo 54.8 RISD, anulado por la STS de 30 de enero de 2012, y la fecha final es la de entrada en vigor de la citada Ley que daba nueva redacción al artículo 133-2 TR. Como es conocido, entre ambas fechas, otra ley aragonesa, la Ley 26/03, de Medidas Tributarias y Administrativas, establecía un sistema propio de tributación de la *fiducia* (similar al que vino después) pero que resulta inaplicable según el criterio establecido por el TEAC (así lo reconoce igualmente la Instrucción). Un criterio ratificado por la STSJ Aragón de 6 de abril de 2016 y el TEAR de Aragón. Como para ese período no existe como tal una norma directamente aplicable (por los pronunciamientos en cascada que arrancan de la anulación del precepto reglamentario), la Instrucción acude a la normativa general del impuesto. Así, conforme a la STSJ de Aragón 280/19, de 12 de abril, y la Resolución del TEAC de 18 de enero de 2018, el régimen que realmente hubiera procedido es el de liquidar la *fiducia* como un fideicomiso aplicando lo dispuesto en los tres primeros apartados del artículo 54 RISD. Por tanto, y dado que esos apartados del artículo 54 RISD se resumen en una liquidación inicial a cargo del fiduciario sobre el valor de la nuda propiedad y en posteriores liquidaciones para cada causahabiente aplicando en cada ejecución la normativa vigente en cada momento, para ejecuciones derivadas de fallecimientos producidos en este intervalo son aplicables los mismos criterios que establece la propia Instrucción 3/2019 para el régimen actualmente vigente, es decir, el establecido por la Ley 15/2018, ya sea para ejecuciones fiduciarias producidas por vía testamentaria o por actos *inter vivos*⁵¹ (nos referimos a ellos más adelante).

51 En estos casos, una vez determinada la cuota tributaria conforme a estas instrucciones, procederá la deducción de las cuotas pagadas por el fiduciario tal y como señala el apartado 2 del artículo 54 RISD, pero no las que pudieran haberse ingresado por aplicación de la normativa anulada judicialmente (artículo 54.8 RISD) o declarada en vía de revisión administrativa «inaplicable» (artículo 133-2 TR en la redacción dada por la ley 26/03).

Por último, para fallecimientos entre 1 de enero de 2013 y 14 de diciembre de 2018, se aplicará a las ejecuciones fiduciarias correspondientes la redacción que la Ley aragonesa 10/12 confirió al artículo 133-2 TR.⁵²

Como cierre de todo ello, la Instrucción se refiere al principio de buena fe y de confianza legítima que debe presidir las relaciones entre la Administración tributaria y los contribuyentes, para acabar diciendo que *«no existiendo riesgo apreciable de lesión al interés público, y considerando razones de eficiencia administrativa y de minoración de cargas formales a los contribuyentes, las ejecuciones fiduciarias correspondientes a fallecimientos anteriores a 1 de enero de 2013, aún autoliquidadas conforme a la normativa anterior en sentido distinto al que proponen estas instrucciones, no serán objeto preferente de comprobación salvo que concurrieran otros motivos de regularización o se considerara que existe en la presentación de este tipo de autoliquidaciones la intención de aprovechar ventajosamente la peculiar situación creada por los aparentes vacíos normativos»*. Con la que se le viene encima a los contribuyentes que se encuentren en la obligación de autoliquidar en esta situación legal tan compleja, no está de menos este alivio.

¿Y qué ocurre en el caso de fallecimientos producidos desde el 14 de diciembre en adelante y a los que, por lo tanto, les resulta aplicable el nuevo régimen de tributación? De ello nos ocupamos a continuación.

7.2. Opción por presentar autoliquidación con cargo a la herencia yacente (regularizada, en su caso, tras la ejecución total de la fiducia)

También fue la Dirección General de Tributos de la CCAA de Aragón la que primero se ocupó de esta cuestión, tanto a través de la Instrucción de 17 de diciembre de 2018, como, posteriormente, en la referida Instrucción 1/2019, de 18 de junio, *que* dejaba sin efecto la anterior. Allí se explican los pasos a seguir en el supuesto de que el administrador opte por presentar una autoliquidación inicial a cargo de la herencia yacente, es decir, siguiendo el esquema más parecido al tradicional.

52 Según establece la Instrucción n.º 1/2019, todos los fallecimientos anteriores a la fecha de entrada en vigor de la ley 15/2018 (14 de diciembre de 2018), y siempre que el devengo del impuesto también sea anterior a tal día (situación que será la habitual salvo que concurra alguna de las circunstancias del artículo 24.3 LISD, entre las que no se considera la pendencia de ejecución fiduciaria), se registrarán por la redacción anterior del artículo 133-2 TR, resultando en consecuencia exigible la liquidación a cuenta por parte de los «posibles herederos», aunque a cargo de la herencia yacente. Y ello, con independencia de que a 14 de diciembre todavía no hubiera vencido el plazo para la presentación de la autoliquidación. Por descontado, como se venía aplicando, no existirá obligación de presentar ninguna autoliquidación con cada ejecución parcial y sólo procederán autoliquidaciones complementarias cuando, habiéndose ejecutado totalmente la *fiducia*, concurrieran las circunstancias del apartado 4 del citado artículo 133-2, en su redacción vigente hasta el 13 de diciembre, es decir, cuando el destino de los bienes sea distinto del que fiscalmente se tomó en consideración en la liquidación inicial, atribuyendo a cada sujeto pasivo el valor del caudal relicto que realmente se le defirió. Y, finalmente, claro está, no deberá presentarse en estos casos la declaración informativa que se le exige a los que se acojan al nuevo régimen de tributación.

Por su parte, un par de meses después de esa segunda Instrucción se publica en el BOA la *Orden HAP/975/2019, de 26 de julio, por la que se dictan normas de presentación de la autoliquidación a cargo de la herencia yacente en las sucesiones ordenadas mediante fiducia*.⁵³ Conforme establece la Ley, dicha autoliquidación ha de presentarse por el administrador en el plazo de seis meses desde el fallecimiento del causante. Por otra parte y para solucionar algunas situaciones de transitoriedad, en el caso de fallecimientos posteriores a la entrada en vigor de la Ley 15/2018, pero anteriores a la vigencia de la referida Orden (15/08/2019), señala ésta que, de no haberse presentando la autoliquidación en el plazo señalado en la Ley (seis meses), podrá presentarse durante los seis meses siguientes a la entrada en vigor de la propia Orden. La medida pretende atender a la situación de incertidumbre que se produjo tras la entrada en vigor de la nueva Ley y permitir al administrador más tiempo para decidir sobre el ejercicio de la opción.

Pero lo más importante que señalan tanto la Instrucción como la Orden está referido al modo en que han de operar en esa autoliquidación inicial los elementos de cuantificación relativos a las relaciones de parentesco con el causante. En este sentido, *los grupos a que hacen referencia los artículos 20 y 22 LISD y las reducciones autonómicas del Capítulo III del Título I del Texto Refundido (es decir, todas las establecidas por la CCAA de Aragón en relación con el ISD) se aplicarán considerando el grado de parentesco más lejano al causante entre los beneficiarios designados por aquel para ser llamados a la herencia. En ausencia de disposición del comitente, existiendo descendientes, se aplicará el grado de la persona que, de entre ellos, tenga el parentesco más alejado del causante.*

Hay que decir al respecto que se rectifica el criterio inicial previsto en la Instrucción de 17 de diciembre de 2018 para este mismo supuesto. Entonces se entendía que habrían de aplicarse las reglas del artículo 75 RISD, relativas al supuesto de herederos desconocidos,⁵⁴ lo que suponía unas condiciones de tributación mucho menos favorables. Como trata de explicar la Orden (parte expositiva), en la *fiducia* aragonesa no puede decirse que nos hallamos ante un desconocimiento absoluto de quienes puedan ser designados herederos, sino que, generalmente, se señalan las personas entre las que el fiduciario podrá ejecutar el encargo fiduciario, comúnmente hijos y descendientes.

53 Adviértase que el nuevo artículo 133-2 TR regula dos opciones de tributación para la *fiducia* y además remite expresamente a que será una Orden del titular del Departamento de Hacienda y Administración Pública la que regule el modelo y las instrucciones para la presentación de la declaración informativa. Sin embargo, en este caso, la primera Orden en dictarse, n.º 975/2019, de 26 de julio, no regula aspecto alguno sobre la declaración informativa o sobre el régimen aplicable en caso de optar por esa posibilidad, sino que su único objeto ha sido dictar las normas de presentación de la autoliquidación a cargo de la herencia yacente, es decir, la que incumbe a la otra opción.

54 En virtud de lo dispuesto en dicho precepto reglamentario, cuando no fueren conocidos los herederos, los administradores o poseedores de los bienes hereditarios deberán presentar antes del vencimiento de los plazos señalados para ello, los documentos que se exigen para practicar liquidación, excepto la relación de herederos, y si estos presentadores no justificaren la existencia de una justa causa para suspender la liquidación, se girará liquidación provisional a cargo de la representación del causante, aplicándose sobre la cuota íntegra obtenida el coeficiente más alto de los que el artículo 44 RISD establece para el grupo IV, sin perjuicio de la devolución que proceda de lo satisfecho de más, una vez que aquéllos sean conocidos y esté justificado su parentesco con el causante y su patrimonio preexistente.

Por último, se recuerda que la autoliquidación (que será una y no varias) deberá comprender la totalidad de los bienes y derechos de la herencia existentes a la fecha del fallecimiento del causante.

Nada dice la Orden, sin embargo, sobre otros aspectos muy relevantes de esta opción de tributación, como son todos los relativos a la ejecución de la *fiducia*. Nuevamente, ante el silencio de la Ley, ha sido otra *Instrucción del Director General de Tributos de Aragón, la 3/2019, de 19 de diciembre, sobre los criterios a seguir en determinadas cuestiones relativas a las ejecuciones fiduciarias en el impuesto sobre sucesiones y donaciones*, la que se ha ocupado de esta cuestión. Concretamente, el apartado cuarto alude a la liquidación en el momento de la ejecución total de la *fiducia* en caso de la opción de autoliquidación con cargo a la herencia yacente prevista en el apartado 5 del artículo 133-2 TR.

Como es sabido, a diferencia de la otra alternativa que se regula en la Ley, esta opción pasa por la presentación inicial con cargo a la herencia yacente de una autoliquidación por parte de su administrador y que, en el momento de la ejecución total de la *fiducia* y conocido el destino de los bienes, se regulariza con las liquidaciones a los sujetos pasivos por la parte del caudal relicto que realmente se defiera a cada uno. Pero, como reconoce la Instrucción, La ley no descende a regular los pormenores de una u otra opción.

Sobre la autoliquidación inicial, la Instrucción se limita a añadir que la concurrencia de beneficios fiscales, singularmente los derivados de la sucesión empresarial, deberá dilucidarse con atención preferente a lo dispuesto en el artículo 131-4 TR. Dado que este último precepto no se ha reformado hubiera sido oportuno alguna aclaración adicional (lo de la «atención preferente» sigue dejando dudas).

Por otra parte, la DGT se permite realizar algunas consideraciones sobre las herencias a quien podría beneficiar más esta segunda opción, un asunto más propio de abordarse en la parte expositiva que dentro del contenido dispositivo. Y no se queda ahí, sino que además se hace una apuesta decidida por esta alternativa, destacando las ventajas que representa sobre el denominado «régimen general» (la otra opción). A tenor del apartado cuarto de la Instrucción, las más beneficiadas serían aquellas herencias que no superan el importe máximo del beneficio fiscal previsto en el artículo 131-5 TR, que excluye de tributación las adquisiciones hereditarias de hasta 500.000 euros en favor de los familiares más próximos. Para este colectivo que, de no estar la herencia sometida a *fiducia*, aplicando normativa y valores vigentes al momento del fallecimiento del causante no le resultaría deuda tributaria, la otra opción, en lo que tiene de dejar pendiente la posible contingencia fiscal, puede resultar más gravoso.⁵⁵ A mayor abundamiento, a juicio de los órganos rectores de la Administración tributaria autonómica, la opción prevista en el apartado 5 del artículo 133-2 TR (con un sistema de tributación parecido al que se venía aplicando en esta CCAA) «*proporciona desde el momento del fallecimiento del causante, a quien se acoge a*

⁵⁵ Por un lado (sigue diciendo la Instrucción), asumirían la obligación de presentar anualmente una declaración informativa de los bienes que conforman la herencia yacente, por otro, de la incertidumbre sobre la regulación aplicable en el momento de la ejecución fiduciaria, podría resultar la aplicación de valores y normativa que determinasen una tributación superior a la que hubiera correspondido de haber considerado las condiciones existentes en el momento del fallecimiento.

la misma, certidumbre respecto al resultado de la liquidación tributaria, a la vez que evita el coste fiscal indirecto que para el obligado tributario supone la necesaria medida de control consistente en la declaración informativa anual. Certidumbre que no concurre en caso de tener que liquidar atendiendo a los valores y normativa vigente en el momento de la futura ejecución fiduciaria prevista en la regla general».

Pero vayamos al objeto de esta disposición, es decir, a exponer los criterios administrativos aplicables en relación con la ejecución de fiducias acogidas a esta opción.

En primer lugar y como era de suponer, no existe obligación de autoliquidar con cada ejecución parcial, aunque las oficinas gestoras harán un seguimiento especial de aquellas sucesiones en las que exista un encargo fiduciario, realizándose comprobaciones periódicas para determinar las eventuales ejecuciones parciales que pudieran efectuarse en el futuro.

En segundo lugar, una vez completado el encargo fiduciario se dispone de toda la información necesaria para practicar la autoliquidación definitiva por esa sucesión en el plazo de seis meses (art. 133-1 TR, apartado tercero). Serán contribuyentes los causahabientes resultantes del llamamiento hereditario ejecutado mediante *fiducia* y se liquidará la deuda conforme a los valores y normativa que sirvieron para la autoliquidación inicial a cargo de la herencia yacente. Para la cuantificación de la parte de caudal relicto que corresponde fiscalmente a cada uno de ellos, se estará a la parte proporcional que realmente se le haya deferido a lo largo de toda la situación de pendencia hereditaria. Por último, a la cuota así obtenida se le restará, en proporción a las respectivas bases imponibles, la inicialmente ingresada con cargo a la herencia yacente. La cantidad resultante será la que proceda ingresar o devolver (en general, sin intereses de demora).

7.3. Opción por postergar la tributación hasta las ejecuciones fiduciarias

Se trata de la gran novedad de la reforma operada por la Ley 15/2018 y consiste, esencialmente, en demorar la tributación hasta el momento de las ejecuciones fiduciarias. Inicialmente, tras la muerte del comitente, si durante el plazo de presentación de la autoliquidación del impuesto no se hubiera ejecutado totalmente el encargo fiduciario, únicamente se impone al administrador del patrimonio hereditario pendiente de asignación la obligación de presentar una declaración informativa. Esta opción podría considerarse el régimen general de tributación, siguiendo la denominación utilizada por la propia Administración tributaria regional.

A pesar de que el artículo 133.2 TR únicamente remite a desarrollo reglamentario el contenido de la declaración informativa (*«tendrá el contenido que se fije mediante orden del Consejero competente en materia de hacienda»*), ha sido precisamente dicha Orden la última en aparecer. Es más, en el momento de cerrarse este trabajo contamos únicamente con el *Proyecto de Orden HAP* por

la que se aprueba el modelo de declaración informativa relativa a la sucesión ordenada mediante fiducia en el impuesto sobre sucesiones y donaciones y se dictan instrucciones sobre presentación y documentación, sometido a información pública.

No obstante, ante ese retraso, las dos primeras Instrucciones sobre la tributación de la *fiducia* en el ISD adelantaban ya algunas reglas y criterios en relación con esa declaración informativa. Por su parte, cierra el panorama de esta opción la Instrucción 3/19, de 19 de diciembre, que se ocupa de fijar los criterios administrativos en distintos supuestos relativos a las ejecuciones fiduciarias.

7.3.1. La declaración informativa

Según admitía la propia DGT de la CCAA, no era exigible esa declaración informativa hasta en tanto no fuera aprobada y publicada la Orden del Consejero competente en materia de Hacienda.⁵⁶ En ese sentido, la disposición transitoria primera del Proyecto de Orden prevé que si el causante o comitente fallece después de la entrada en vigor de la Ley 15/2018, pero antes de la vigencia de aquella, la primera declaración informativa se presentará en el plazo de seis meses contados desde el día de entrada en vigor de esta última.

A salvo ese período transitorio, el plazo previsto en artículo 1.2 del Proyecto de Orden para la presentación de la primera declaración informativa será de seis meses desde el día siguiente a la fecha de fallecimiento del causante o comitente, como el plazo general para presentar la autoliquidación del impuesto.

A ella se acompañará una escritura pública *que* contenga el inventario al que se refiere el artículo 450 CDFA⁵⁷. Aquí, la Orden, como hacía ya la Instrucción 1/ 2019, con buen criterio, viene a matizar esta obligación, exonerando de la presentación del inventario al cónyuge, cuando sea este el único fiduciario, puesto que así lo hace también la normativa civil aragonesa, salvo que expresamente lo haya exigido el causante o lo acuerde el Juez a instancia del Ministerio

56 No obstante lo anterior, es evidente que la Ley había entrado en vigor y el administrador siempre debería poder acogerse a la posibilidad de presentar esa declaración informativa. A estos efectos, la Instrucción de 17 de diciembre de 2018 venía a reconocer esta situación y establecía una serie de reglas y condiciones para el caso de que se optase por presentarla antes de la aprobación de la mencionada Orden. Debía presentarse dentro del plazo de presentación de la autoliquidación del impuesto (seis meses contados desde el día siguiente a la fecha de fallecimiento del causante o comitente). Sin embargo, habida cuenta que el contenido de esa declaración informativa debía ser objeto de determinación por medio de la Orden del Consejero, se consideraba que el plazo computado a partir del fallecimiento del causante no finalizaba hasta el momento que, para este período transitorio, señalase la correspondiente Orden.

57 A tenor de lo dispuesto en el artículo 450 CDFA, en el plazo fijado por el comitente o, en su defecto, dentro de los seis meses siguientes a su fallecimiento, el administrador deberá formalizar en escritura pública un inventario comprensivo de todos los bienes, derechos, cargas y obligaciones de la sucesión. Mediando causa justificada, el administrador podrá solicitar del Juez una prórroga para su realización. No obstante lo anterior, cuando el comitente haya designado como único fiduciario al cónyuge, éste quedará exonerado de la obligación de realizar el inventario, salvo que expresamente lo haya exigido el causante o lo acuerde el Juez a instancia del Ministerio Fiscal para salvaguardar el patrimonio hereditario.

Fiscal para salvaguardar el patrimonio hereditario (el artículo 133.2 TR no distinga ni hace matización alguna).⁵⁸

Asimismo, es necesario acompañar documentación complementaria, salvo que la misma se encuentre protocolizada en la propia escritura pública. Se trata de las certificaciones de defunción del causante y del Registro General de Actos de Última Voluntad, así como una copia de las disposiciones testamentarias.

Adviértase, finalmente, que la declaración informativa debe presentarse con periodicidad anual, hasta la completa ejecución fiduciaria.

En cuanto a la necesidad de contar con un modelo de declaración informativa, pues así lo exige la propia Ley, se recoge como Anexo al Proyecto de Orden.⁵⁹

Otro aspecto importante a estos efectos tiene que ver con la valoración de los bienes, derechos, deudas y gastos que deberán reflejarse en la declaración informativa (apartados 3, 4 y 5 del artículo 2).

Así, en la inicial se restará a los valores a la fecha del fallecimiento del causante o comitente. En las sucesivas declaraciones informativas anuales, se estará a los valores referidos a 31 de diciembre del año correspondiente, debiendo indicarse además si se trata de elementos nuevos, no incluidos en las declaraciones anteriores, subrogados en lugar de los enajenados como consecuencia del ejercicio de las facultades de disposición, o de elementos ya declarados anteriormente. Asimismo, se harán constar los pagos realizados con cargo al caudal relicto.

Es importante resaltar que, el valor de los bienes, derechos, deudas y gastos consignados en las declaraciones informativas será el valor de los mismos de acuerdo con la normativa del impuesto. A tal efecto, se hará constar el valor del 100 por 100 del bien en pleno dominio.

58 Por su parte, la Orden contempla otras reglas especiales en relación con esta obligación. Cuando el plazo fijado por el comitente para formalizar en escritura pública el inventario sea superior al de presentación de la declaración informativa, se hará constar en la declaración inicial dicho plazo, no siendo obligatorio presentarla en la primera declaración, sino que deberá acompañarse copia de dicha escritura con la primera declaración informativa anual que deba presentarse una vez transcurrido dicho plazo. Cuando en el plazo de presentación de la declaración informativa el administrador haya solicitado del Juez una prórroga para la formalización del inventario en escritura pública, el administrador podrá igualmente solicitar ante la Administración Tributaria competente la prórroga para la presentación de la declaración, que se entenderá concedida por el mismo plazo otorgado en la resolución judicial correspondiente.

59 Su estructura puede resumirse así:

- Datos del comitente, del fiduciario o administrador y de los posibles beneficiarios (aquellos designados por el causante entre quienes el fiduciario pueda asignar o distribuir la herencia y, en su defecto, aquellos que tuvieran la condición legal de heredero).
- Relación de bienes, derechos, deudas y gastos, según su tipología y naturaleza jurídica (valoración, porcentaje de titularidad, carácter consorcial o privativo, referencia catastral de los inmuebles.)
- Variaciones en la herencia yacente de los bienes, derechos y deudas consignados en la declaración informativa anterior llevadas a cabo en ejercicio de las facultades de disposición (únicamente en las declaraciones posteriores a la inicial).
- Pagos realizados con cargo al caudal relicto para atender las obligaciones y cargas a que se refiere el artículo 451 CDFA (únicamente en las declaraciones posteriores a la inicial).

En cuanto al plazo para cumplir esta obligación, ya hemos dicho que la declaración informativa inicial deberá presentarse dentro del plazo de presentación de la autoliquidación del impuesto. Por su parte, las sucesivas declaraciones informativas, que reflejarán datos referidos a 31 de diciembre del año correspondiente, deberán presentarse en el plazo de los tres meses siguientes a dicha fecha. No obstante, la declaración informativa inmediatamente posterior a la inicial no deberá reflejar los datos referidos a 31 de diciembre del mismo año de fallecimiento, sino que comprenderá los datos y variaciones relativos al año natural siguiente al del fallecimiento del causante, debiendo presentarse en el plazo establecido anteriormente.

Por lo que se refiere al lugar de presentación, se presentarán manualmente y por duplicado en la oficina liquidadora competente de la Comunidad Autónoma de Aragón que corresponda en razón de la residencia habitual del causante, la cual extenderá el correspondiente justificante de la presentación. No obstante, en el futuro está previsto que sea obligatoria la cumplimentación electrónica.

7.3.2. La tributación en cada una de las ejecuciones fiduciarias

De nuevo, ante el silencio de la Ley, ha sido una *Instrucción del Director General de Tributos de Aragón, n.º 3/2019, de 19 de diciembre, sobre los criterios a seguir en determinadas cuestiones relativas a las ejecuciones fiduciarias en el impuesto sobre sucesiones y donaciones*, la que se ha ocupado de estas cuestiones. Como reconoce la propia Instrucción en la parte expositiva, «*en la situación nacida tras la entrada en vigor de la Ley 15/2018, es preciso fijar criterio de cómo actuar cuando exista una ejecución fiduciaria (total o parcial) y por tanto deba presentarse la correspondiente autoliquidación..., además estos casos presentan la singularidad en la existencia de un usufructo con carácter previo a la atribución de la nuda propiedad, una situación no contemplada en la LISD*».

En primer término, se fijan criterios para los supuestos en los que la *ejecución de fiducia se realiza por vía testamentaria*. Una posibilidad reconocida en el artículo 456.2 CDFA.

La DGT regional se refiere al supuesto más habitual, una herencia de bienes consorciales que se atribuye a descendientes. A los efectos fiscales, se produce una triple vía de adquisición:

- a) Por vía hereditaria, del cónyuge viudo se recibe la parte que éste poseía en plena propiedad al disolverse la sociedad consorcial tras la muerte del comitente (sería la mitad del valor de la plena propiedad). Ello nada tiene que ver con la *fiducia*. Lo adquirido tributa como una adquisición *mortis causa* en el ISD que se devenga en el momento del fallecimiento del cónyuge viudo.
- b) Por ejecución fiduciaria de la herencia del cónyuge primeramente fallecido se recibe el valor de la nuda propiedad de la mitad consorcial atribuible al mismo.

- c) Por fallecimiento del cónyuge viudo se extingue el usufructo (artículo 301.1.a CDFA) sobre la mitad del valor correspondiente al cónyuge fallecido en primer lugar.

Pues bien, según el criterio administrativo, para efectuar la liquidación habrá que atender por una parte a lo dispuesto en el artículo 51 RISD, que contempla las reglas de liquidación de la nuda propiedad y el usufructo (inspirado en la situación propia del derecho común o del Código civil que se caracteriza por el nacimiento simultáneo del llamamiento sobre la nuda propiedad y el usufructo) y, por otra parte, al mandato de la Ley 15/2018 sobre el momento de devengo de la adquisición de la nuda propiedad deferida mediante encargo fiduciario, que deberá coordinarse con las reglas dispuestas en el mencionado artículo 51 RISD para la extinción del usufructo. Una armonización que no resulta sencilla, sobre todo, atendiendo a la literalidad de la norma, ya que el desarrollo temporal no es coincidente en uno y otro caso.⁶⁰

La interpretación que se propone por la DGT, atendiendo a la finalidad del precepto reglamentario, se basa en la consideración de configurar una única liquidación por la adquisición del pleno dominio y aplicar a esa liquidación un tipo medio efectivo de gravamen calculado sobre el valor de los bienes en un mismo momento. Y en esa tesitura de elegir el momento, se decanta por atender al instante de la adquisición de la nuda propiedad como referencia para la valoración de los bienes a efectos de calcular el tipo medio de gravamen, además del resto de elementos de la liquidación.

Consecuentemente, en el caso de ejecución testamentaria se considerará, a efectos fiscales, que se produce la adquisición simultánea de la nuda propiedad y el usufructo, con aplicación del tipo medio efectivo de gravamen que resulte de la valoración íntegra de los bienes en el momento de la ejecución fiduciaria. Por tanto, no es necesario autoliquidar como dos hechos imposables distintos, debiendo hacerse conjuntamente como corresponde a una adquisición en plena propiedad.

En segundo lugar, la Instrucción se refiere a los supuestos en que la *ejecución fiduciaria, total o parcial, tiene lugar por actos inter vivos*.

60 La Instrucción alude en primer lugar al fundamento del criterio reglamentario al que nos estamos refiriendo. Responde a la idea de que la adquisición de la nuda propiedad es una primera fase de lo que después será, con la consolidación del dominio, la adquisición de la plena propiedad, por ello se tributa desde el principio en función del valor total. Lo que el RISD precisa es que esa única liquidación queda escindida en dos momentos: en el de adquisición de la nuda propiedad (normalmente al tiempo del fallecimiento) y se grava ésta con el tipo medio, quedando aplazada la liquidación correspondiente al valor del usufructo al momento de su adquisición o extinción, nuevamente aplicando dicho tipo medio. Sin embargo, dice la DGT, la singularidad civil aragonesa no tiene cómodo encaje en este esquema, porque la liquidación al adquirente de la nuda propiedad debe hacerse en el momento de la ejecución fiduciaria conforme al tipo medio efectivo de gravamen correspondiente al valor íntegro de los bienes en ese momento. Por su parte, la liquidación fiscal por la extinción del usufructo habría de hacerse, literalmente, sobre la base del valor atribuido en la constitución del mismo, pero aplicando un tipo medio efectivo de gravamen que no podría determinarse hasta un momento posterior como es, en el caso de la *fiducia*, el de la adquisición de la nuda propiedad. Dicho de otro modo, el esquema del RISD de calcular un tipo medio efectivo conforme a los valores de los bienes en el momento del fallecimiento para aplicarlo entonces al adquirente de la nuda propiedad, y tenerlo ya determinado para su posterior aplicación en la consolidación del usufructo, difiere de la estructura temporal de la *fiducia* en la que la adquisición de la nuda propiedad y la extinción del usufructo son simultáneas y se producen en un momento posterior al fallecimiento.

Si la ejecución concierne sólo al valor de la nuda propiedad de un bien privativo del fallecido o a la mitad de un bien consorcial integrado en la herencia yacente, en congruencia con el criterio anterior, se valora el bien en ese momento de la ejecución fiduciaria y se aplica sobre la nuda propiedad el tipo medio efectivo que correspondería al valor íntegro. La nuda propiedad se cuantifica en función de la edad del usufructuario en ese momento. Tanto el valor como el tipo medio serán los que se tomen en consideración cuando se produzca la extinción del usufructo. También habrá que referir a la fecha de adquisición de la nuda propiedad el cálculo del porcentaje que corresponde aplicar sobre el bien para valorar el usufructo que se extinga.

Si, en cambio, la ejecución consiste en la atribución gratuita de la plena propiedad de un bien, la Instrucción distingue tres potenciales transmisiones: una, por la mitad del valor del bien consorcial que no formaba parte del caudal relicto del comitente, otra, por la adquisición gratuita *inter vivos* correspondiente al usufructo y, finalmente, en tanto a través de la ejecución fiduciaria se recibe, vía hereditaria del cónyuge fallecido, la mitad del valor de la nuda propiedad.

La adquisición de la mitad consorcial correspondiente al viudo supone el devengo, como transmisión gratuita *inter vivos*, del ISD. Respecto de las otras dos, la que contempla tanto la adquisición del usufructo como la de la mitad del valor del bien integrado en el caudal relicto, se alude nuevamente al artículo 51 RISD para concluir que, de las distintas alternativas que ofrece este artículo para gravar la adquisición de la nuda propiedad y el usufructo, ninguna contempla exactamente la situación jurídica resultante.⁶¹

Finalmente, se ocupa de los supuestos en que se produce *la extinción de la fiducia por alguna de las causas previstas en los artículos 462 y 463 CDFA (pérdida de la condición de fiduciario)*. En este sentido, cuando concorra alguna de las situaciones previstas en el artículo 462, y particularmente el fallecimiento del viudo, sin haber ejecutado la *fiducia*, se seguirá el criterio fijado para los casos de ejecución de *fiducia* por vía testamentaria, por entender que es en ese momento cuando se produce el devengo del impuesto conforme al artículo 448 CDFA y el 24.3 LISD.

En definitiva, el nuevo artículo 133.2 TR deja abiertas muchas cuestiones, por lo que justo es agradecer la publicación de todos estos criterios de los órganos rectores de la Administración tributaria regional y el amplio abanico de los temas tratados. Sin embargo y a pesar de ello, la regulación vigente todavía nos deja algunas incógnitas relevantes por despejar.

61 Así, en atención a la realidad jurídica y patrimonial que se produce (en la que especialmente se toma en consideración la adquisición simultánea de la nuda propiedad por vía hereditaria y el usufructo por acto *inter vivos*), la Instrucción apunta unos criterios de liquidación. Sobre la nuda propiedad, calculada en función del valor del bien y la edad del usufructuario en ese momento, se aplicará el tipo medio efectivo de gravamen que corresponde. Por el usufructo adquirido lucrativamente *inter vivos* se tomará la mayor de dos liquidaciones: la que corresponda a la consolidación *mortis causa* del usufructo, tomando como valor del bien y edad del usufructuario los que sean en ese momento (la unión de esta liquidación y la que resulte de la nuda propiedad antes descrita, equivale a liquidar en pleno dominio como adquisición *mortis causa*) y la que corresponda a una adquisición lucrativa *inter vivos* (se acumulará a la que corresponda por la mitad del valor del bien consorcial que no formaba parte del caudal relicto del comitente).

Una de ellas tiene que ver con la aplicación de las reducciones establecidas en el artículo 131-4 TR respecto de las herencias ordenadas mediante *fiducia*, y que no ha sido objeto de modificación. Nos referimos a las reducciones por adquisición de empresas familiares, participación en entidades o vivienda habitual, que condicionan su aplicación a que se cumplan una serie de condiciones «antes del fallecimiento del causante» o «desde el fallecimiento del causante». ⁶² Ni la Ley, ni las Órdenes ni las Instrucciones se han preocupado del tema. Únicamente la primera Instrucción, la aprobada mediante Resolución de 17 de diciembre de 2018, venía a decir en su regla quinta que aunque el artículo 131-4 del TR no ha sido formalmente derogado, sin embargo, debe considerarse no aplicable cuando se tribute en cada ejecución fiduciaria. Por el contrario, en los casos en que se opte por autoliquidar a cargo de la herencia yacente, sí que resultaría aplicable con las adaptaciones precisas a su singularidad y en las condiciones que se determinasen en la Orden correspondiente.

Es decir, al menos en el régimen general, que posterga la tributación a las ejecuciones fiduciarias, parece que el criterio administrativo está por la inaplicación de estos beneficios. No obstante, recuérdese que la mencionada Instrucción se ha dejado sin efecto por las siguientes en publicarse y que, lamentablemente, ninguna de ellas hace alusión alguna a esta cuestión, como tampoco lo hacen las Ordenes de desarrollo. Solamente para el caso de la otra opción, autoliquidación a cargo de la herencia yacente, la Instrucción 3/2019 señala que la concurrencia de beneficios fiscales, singularmente los derivados de la sucesión empresarial, deberá dilucidarse con atención preferente a lo dispuesto en el artículo 131-4 TR.

Está claro, por lo tanto, que al no haberse modificado el artículo 131-4 TR para adaptarlo al nuevo esquema de tributación de la *fiducia*, su aplicación efectiva genera muchos interrogantes. Lo suyo hubiera sido una referencia en la Ley pero, en cualquier caso, la Orden (todavía en proyecto) debería abordar esta cuestión.

Y otro tema importante tampoco resuelto. ¿Qué ocurre cuando, una vez acogidos a esta opción, la herencia pendiente de asignación disminuye hasta casi desaparecer porque hay que satisfacer una serie de gastos o de cargas que la van consumiendo, o porque se sustituyen bienes por dinero? Advuértase que no se ha satisfecho pago alguno relativo al ISD (salvo como usufructuario, en su caso) y añádase además que cuando el fiduciario dispone de bienes que forman parte de la herencia yacente no asignada no se tributa por el IRPF. ⁶³ En definitiva, como esta situación puede prolongarse en el tiempo, podría llegar un momento en que no haya apenas encargo que ejecutar respecto de la herencia inicial y, sin embargo, no se ha producido una tributación efectiva. ⁶⁴

62 Véase sobre este particular VILLARO GUMPERT, F., «La herencia pendiente de asignación fiduciaria...» op. cit. p. 107.

63 Vid. POZUELO ANTONI, F., «Cuestiones fiscales sobre la *fiducia* sucesoria» cit., p. 96.

64 Como alternativa, sugiere POZUELO ANTONI, podría replantearse la tributación del usufructo vital, de forma que, al menos para el caso del usufructo de dinero, se considerase al usufructuario, fiscalmente, como pleno propietario («Cuestiones fiscales sobre la *fiducia* sucesoria» cit., p. 96-97.

8. Comentario final

El panorama descrito en las páginas precedentes no permite ser demasiado optimista en la solución de los problemas fiscales que se han venido denunciando alrededor de esta institución foral, tan arraigada en el Derecho aragonés.

De una parte, al anularse la normativa estatal que resolvía la tributación de la *fiducia* sucesoria aragonesa en el impuesto sobre sucesiones, la doctrina administrativa emanada desde los órganos centrales del Ministerio de Hacienda no ha estado particularmente atinada en la incardinación de esta figura en los postulados de la LISD y del RISD, con pronunciamientos algo confusos que nos conducen hacia el tratamiento de los fideicomisos. Unas soluciones, no del todo convincentes, pero que de momento van a dirigir las actuaciones de las administraciones tributarias regionales en las CCAA de régimen común, al menos, hasta que se modifique la normativa estatal aplicable o bien, transitoriamente, podamos disponer de nuevas resoluciones de los Tribunales Económico Administrativos o de sentencias judiciales.

De otra parte, en la CCAA aragonesa contamos por primera vez con una normativa tributaria propia que trata de acercarse al régimen jurídico-privado de la *fiducia* sucesoria, buscando un ensamblaje que pueda llegar a aliviar algunos de los desajustes tradicionales de su régimen fiscal. Sin embargo, las buenas intenciones no pueden ocultar los severos problemas de legalidad que ya habíamos denunciado, pues el marco competencial diseñado por la LOFCA y su norma de desarrollo no permitían al legislador aragonés abordar una reforma de tal calado, incidiendo en elementos del tributo sobre los que se carece de habilitación normativa. No sorprende, por lo tanto, que el Acuerdo alcanzado en el seno de la Comisión Bilateral de Cooperación Aragón-Estado en relación con la Ley 15/2018, se asiente precisamente, sobre esa conclusión, la presumible inconstitucionalidad de esa norma, lo que fundamenta la decisión de dejarla sin efecto, trasladando la legislador estatal la encomienda de abordar una regulación que encaje *«en los términos establecidos en la Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-administrativo) 591/2012, de 30 de enero de 2012.»*

Por lo tanto, el camino a seguir, a tenor de lo pactado en dicha Comisión, pasa por una regulación específica en la propia LISD (o en otra de ley estatal). Otra alternativa, seguramente más rápida, pero que no se ha querido explorar hubiera pasado por abordar una modificación del RISD, similar a como se hacía en el derogado artículo 54.8. Simplemente, se trataría de establecer un régimen de tributación con pleno encaje en los parámetros de la vigente LISD y en el marco señalado por la Sentencia del Tribunal Supremo.

Sea como fuere, no podemos dejar de denunciar el escaso acierto demostrado en todo el proceso que arranca de la citada sentencia y que nos ha llevado a la situación actual de incertidumbre. Primero, la doctrina administrativa expresada por la Dirección General de Tributos estatal en consultas vinculantes, mostrando cierto desconocimiento de la institución foral; segundo, la propia intervención de las Cortes de Aragón, aprobando una normativa viciada de inconstitucionalidad y, tercero, el incesante flujo de instrucciones y órdenes emitidas por la Administración regional o por el Consejero de Hacienda que han

sucedido a la Ley 15/2018, nada menos que cinco en poco más de un año, y que tampoco contribuyen a simplificar el panorama. Reconociendo que lo deseable hubiera sido un tratamiento más completo por parte de la Ley, no solo respecto del artículo 133-2 TR, sino, igualmente, adaptando el 131-4 TR, al menos era de esperar haber contado desde el principio con una única Orden de desarrollo que abarcase no sólo a la declaración informativa, sino también a la autoliquidación con cargo a la herencia yacente y, en el mismo sentido, una instrucción que fijase el conjunto de reglas y criterios administrativos aplicables en las herencias ordenadas mediante *fiducia* aragonesa.

Y todo ello, además, sabiendo que nos situamos de nuevo en un momento de transición, de «pendencia», a la espera de la anunciada y acordada reforma estatal que aborde de una vez, esperemos que de forma casi definitiva, esta cuestión, resultando de aplicación en todas las CCAA (a salvo lo dispuesto, en su caso, por las CCAA de régimen especial) y termine con la situación actual, donde la tributación de las herencias ordenadas mediante *fiducia* aragonesa acaba dependiendo del lugar de residencia del causante.

9. Bibliografía

CAYÓN GALIARDO, A., «Las diferencias de tributación por razón del residencia en el Impuesto sobre Sucesiones» en *Revista Técnica Tributaria*, n.º 89, 2010.

GARCÍA GÓMEZ, A., «La fiscalidad sucesoria de la *fiducia* aragonesa. Una cuestión pendiente», en *Revista Aragonesa de Administración Pública*, n.º 18, 2001.

MERINO HERNANDEZ, J.L., *La fiducia sucesoria en Aragón*, ed. El Justicia de Aragón, Zaragoza 1994.

ORIA ALMUDI, J., «El tratamiento de la *fiducia* sucesoria aragonesa en el Impuesto de Sucesiones», en *Revista de Derecho Civil Aragonés*, II, n.º 1, 1996.

PARRA LUCAN, M.^a A., *Manual de Derecho Civil Aragonés*, 4º ed., VVAA, DELGADO ECHEVERRÍA, J. (dir.), El Justicia de Aragón, Zaragoza, 2012.

PASTOR EIXARCH, GARCIA CANO y PARDO TOMÁS, «La herencia pendiente de asignación en la *fiducia* sucesoria», en *Actas de los novenos encuentros del Foro de Derecho aragonés*, Zaragoza, 1999.

POZUELO ANTONI, F., «Cuestiones fiscales sobre la *fiducia* sucesoria» en *Actas de los vigesimoctavos encuentros del Foro de Derecho Aragonés*, ed. El Justicia de Aragón, 2019.

QUERO CHAMORRO, B., «La fiscalidad de la *fiducia* sucesoria aragonesa a la vista de la última jurisprudencia. Comentario de la consulta vinculante de la Dirección General de Tributos V 0397-162», en *Revista de Derecho Civil Aragonés* 2015-16.

SANCHEZ-RUBIO GARCIA, A., «De la *fiducia* Sucesoria», en *Código del Derecho Foral de Aragón, concordancias, doctrina y jurisprudencia*, DELGADO ECHEVERRÍA, J. –dir.–, ed. Gobierno de Aragón, Zaragoza, 2015.

SOLCHAGA LOITEGUI, J., «De la *Fiducia* Sucesoria. Comentario desde el punto de vista del Derecho Tributario» en *Comentarios a la Compilación del Derecho Civil de Aragón, vol. III*, Dirigidos por LACRUZ BERDEJO y DELGADO ECHEVERRÍA, ed. Gobierno de Aragón, Zaragoza, 1996.

VILLARO GUMPERT, F., «La herencia pendiente de asignación fiduciaria. Tratamiento vigente en los diferentes impuestos. Doctrina administrativa y resoluciones de los tribunales», en *Actas de los vigesimoctavos encuentros del Foro de Derecho Aragonés*, ed. El Justicia de Aragón, 2019.

ZUBIRI DE SALINAS, F., «La *fiducia* sucesoria», en *Actas de los Primeros Encuentros del Foro de Derecho Aragonés*, ed. El Justicia de Aragón, Zaragoza, 1992.

ZUBIRI DE SALINAS, F., «De la *fiducia* sucesoria» en los *Comentarios a la Compilación del Derecho Civil de Aragón, vol. III*, Dirigidos por LACRUZ BERDEJO y DELGADO ECHEVERRÍA, ed. Gobierno de Aragón, Zaragoza, 1996.

HACIA UN SISTEMA TRIBUTARIO MÁS JUSTO QUE REDUZCA LA DESIGUALDAD, CONTRIBUYENDO A LA IMPLEMENTACIÓN DE LA AGENDA 2030

Sofía Arana Landín¹

*Universidad del País Vasco (UPV/EHU) Facultad de Derecho. (España)
Environmental Law Institute Visiting Scholar, 1730 M Street, S. 700, Washington DC*

Title

Towards a fairer tax system, that reduces inequalities and contributes towards sustainability, favoring the implementation of the 2030 Agenda

Resumen

La realidad de nuestro sistema tributario ya no pasa por la materialidad, ni por la presencia física en que se basan nuestros puntos de conexión en materia tributaria, sino por un mundo digital, interdependiente, globalizado y con una fácil movilidad. La soberanía del Estado ya no sólo se enfrenta a problemas internos, sino que son fundamentalmente transnacionales e interdependientes. Así, no podemos dar respuestas efectivas a la implementación de los Objetivos de Desarrollo Sostenible si no comenzamos por adecuar la tributación a los nuevos tiempos para contribuir a resolver los problemas que nos afectan globalmente. De esta manera avanzaremos en sostenibilidad y equidad.

Palabras clave

Agenda 2030, puntos de conexión, tributación global, reforma sistema tributario, desigualdad.

Abstract

The reality of our tax system no longer passes through materiality, nor through the physical presence on which our connection points in tax matters are based, but through a digital world, interdependent, globalized and with easy mobility. State sovereignty no longer only faces internal problems, but they are fundamentally transnational and interdependent. Thus, we cannot

1 IP del proyecto MINECO, DER2015-63533-C1 y del grupo de investigación GIU 18/147.

provide effective responses to the implementation of the Sustainable Development Goals if we do not start by adapting taxation to the new times to help solve the problems that affect us globally. In this way, we will advance in sustainability and equity.

Keywords

2030 Agenda, nexus, global taxation, tax System reform, inequality

Fecha de recepción: 26-03-2020/ Fecha de aceptación: 2-06-2020/ Fecha de revisión: 19-06-2020.

Cómo referenciar: Arana Landín, S. (2020). Hacia un sistema tributario más justo que reduzca la desigualdad, contribuyendo a la implementación de la agenda 2030. *Revista Técnica Tributaria* (130), 113-147

SUMARIO

1. Introducción
2. El punto de partida: el fracaso del sistema unilateral que ahonda en la desigualdad interna y externa
 - 2.1. El nexo o punto de conexión en materia tributaria: criterios partidistas que ahondan en la desigualdad
 - 2.2. La competencia fiscal y los regímenes preferenciales
 - 2.3. La existencia de ciertas prácticas nocivas, generalizadas, por parte de personas que manifiestan una elevada capacidad contributiva, como la erosión de bases imponibles y traslado de beneficios a países de baja tributación, la elusión, la evasión y el dinero negro
3. El principio de justicia universal como posible eje vertebrador de la política fiscal multilateral a largo plazo
4. Del Derecho internacional tributario a la tributación global en un plano imaginario
5. Posibles propuestas que incidan en la reducción de la desigualdad
6. La Agenda 2030 y la financiación de su posible implementación
7. Conclusiones
8. Bibliografía

1. Introducción

Como tendremos oportunidad de ver a lo largo de este artículo, a pesar de que no evidentes a primera vista, los problemas de desigualdad y falta de sostenibilidad están íntimamente ligados entre sí. Y es que, tal y como se afirma en el Informe Social Mundial 2020 de la ONU², aunque las emisiones de carbono van en aumento, al igual que las temperaturas en todo el planeta, el impacto del cambio climático es bastante mayor en los países tropicales, que son los más afectados. También, con carácter general, aquellas personas dependientes de la agricultura y la pesca sufren bastante más el cambio climático que las que viven en las urbes. Por lo tanto, el cambio climático está haciendo más pobres a los más pobres, agravando la desigualdad. Si no se adoptan medidas para frenar esta desigualdad en sus diferentes frentes, no se va a poder ni siquiera cumplir con el Objetivo de Desarrollo Sostenible (ODS) número 1, de eliminar la pobreza extrema en la Agenda de la ONU 2030.

En el Informe de Naciones Unidas de 2005 ya se advertía del gran peligro que suponía el crecimiento de la desigualdad e instaba a adoptar medidas para reducirla³. En concreto, el Informe sobre la Situación Social Mundial de Naciones Unidas de 2005 recomendaba que: *«las asimetrías mundiales resultantes de la globalización fueran compensadas mediante una distribución más igualitaria de los beneficios de una economía abierta. Ello se debería impulsar mediante la participación democrática de todos los países y gentes de la agenda de desarrollo»*.

No obstante, a pesar del tiempo transcurrido, según los diferentes informes de Naciones Unidas y el Banco Mundial, la desigualdad no ha disminuido de forma generalizada, sino que ha crecido en demasiados sitios de forma considerable durante estos años y sigue haciéndolo, agravada por las crisis y el cambio climático⁴. El Fondo Monetario Internacional avisa del peligro que supone en cuanto a la cohesión social y polarización política y menor crecimiento económico. En estos momentos la ONU considera que la desigualdad afecta en torno a un 70% de la población mundial⁵.

Desde un punto de vista tributario, las políticas fiscales pueden ser un elemento muy importante no sólo para poder contribuir al objetivo de la disminución de la desigualdad, sino también para muchas otras políticas de justicia social y para coadyuvar a la consecución de los distintos ODS. En la base de nuestras democracias está la justicia, tanto fiscal como social. El hecho de que el sistema haya sido tradicionalmente opaco e imperfecto ha beneficiado muy

2 Vid.. UNDESA World Social Report 2020 en <https://www.un.org/development/desa/dspd/world-social-report.html>

3 United Nations, Report on the World Social Situation 2005, disponible en: <https://www.un.org/press/en/2005/soc4681.doc.htm>

4 Cfr. International Monetary Fund (2017), *Tackling Economic Inequality*, Washington DC, disponible en: <https://www.imf.org/en/publications/fm/issues/2017/10/05/fiscal-monitor-october-2017>

5 Vid.. UNDESA World Social Report 2020 en <https://www.un.org/development/desa/dspd/world-social-report.html>

especialmente a aquellos con mayores posibilidades de beneficiarse de dichas imperfecciones, ahondando en la desigualdad social.

Sin embargo, los tributos pueden y deben cumplir con su función redistribuidora, reduciendo la desigualdad desde un punto de vista interno y para ello no es necesario que aumente la progresividad, sino simplemente la transparencia. Esto está ocurriendo ya en la era post-BEPS con la adopción de varias de sus acciones.

¿Pueden también contribuir a la reducción de la desigualdad desde un punto de vista externo? Entendemos que, a través de políticas fiscales, también se puede contribuir a la reducción de la desigualdad desde un punto de vista externo. Por ejemplo, las cláusulas «*tax sparing*» y «*matching credit*» del Modelo de Convenio de Doble Imposición, constituyen claros ejemplos de cómo a través de la vía tributaria también se puede contribuir a la reducción de la desigualdad desde un punto de vista externo⁶. En concreto, mediante la utilización de dichas cláusulas se puede conseguir que, gracias a las ventajas fiscales que ofrecen las mismas cuando hay un Convenio de Doble Imposición firmado entre un país desarrollado con otro menos desarrollado, las empresas del primero se asienten en el segundo creando riqueza y puestos de trabajo. De no existir este tipo de cláusulas, las ventajas fiscales ofrecidas por los países en vías de desarrollo quedarían absorbidas por el país de residencia del inversor, al hacerle tributar por su renta universal y aplicar el método de imputación ordinario en su país de residencia.

Si bien, las políticas fiscales, especialmente en materia de imposición directa, pueden contribuir a la reducción de la desigualdad en el plano teórico, en la práctica, la realidad de la contribución del derecho tributario a la reducción de la desigualdad interna y externa suele diferir bastante de este panorama idílico. Lamentablemente, existe una realidad que dista mucho de suponer una auténtica contribución a la reducción de esta desigualdad. Sin embargo, se aprecian cambios evidentes en la era post-BEPS que van en la dirección adecuada y que, de seguir por esta senda, pueden conseguir una reducción significativa de la desigualdad sin necesidad de un fuerte aumento de la progresividad.

Así, si bien es evidente que la consecución de la reducción de la desigualdad y de los ODS requiere de cambios de mucho mayor calado (residentes en el poder de las relaciones internacionales) que la modificación de las reglas de reparto de la soberanía fiscal, no es menos cierto que las políticas fiscales pueden ejercer una función muy importante que hay que explorar, aunque sea en el plano de la imaginación, especialmente en materia de imposición directa. Por lo menos, hay que situar en el plano ideal la dirección que debieran ir tomando las políticas fiscales de la imposición directa porque hace demasiado tiempo que eran deseables y en algún momento, con el fuerte anclaje que pueden tener en la justicia social pueden pasar a ser realidad.

Hay que tener en cuenta, que las políticas post BEPS que se están implementando ahora también resultaron utópicas en su momento. Por poner un claro

6 Ya estudiadas en su día por Joan HORTALÁ y VALVÉ, en «Las cláusulas *Tax Sparing* y *Matching Credit*. Incentivos fiscales a Países en Vías de Desarrollo a través de los Convenios para evitar la Doble Imposición Internacional», *Boletín de la Facultad de Derecho*, nº8-9, 1995.

ejemplo, hace un par de décadas era impensable cambiar las estructuras de poder y las normas y los sistemas financieros a un nivel global para luchar contra los paraísos fiscales, para conseguir que cooperaran siendo transparentes y, sin embargo, así ha sido, reduciendo de forma muy considerable el número y alcance de estas jurisdicciones.

Otro ejemplo ilustrativo es el cambio en los índices de Transparencia Internacional, encabezado hasta hace una década siempre por países del África subsahariana y en el otro extremo aparecían otros países como Suiza, EE.UU o Reino Unido, como los menos corruptos. Hoy en día, la forma de calcular esos índices ha cambiado.

Otro ejemplo son medidas como el «*Country by Country Reporting*» incluido en la vigente Directiva (UE) 2016/881 del Consejo, de 25 de mayo de 2016, que modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad. En la misma se incluyen las normas aplicables a la presentación de la información país por país por parte de los grupos de empresas multinacionales que resultaban impensables hace un par de décadas. Se ha avanzado mucho en materia de intercambio automático de información tanto a nivel de la UE como de la OCDE, formando parte de la plataforma de intercambio automático a día de hoy 84 jurisdicciones, que van aumentando en número, gracias a la implementación de la acción número 13 del plan BEPS.

De este modo, se puede observar cómo ha habido en el pasado reciente ideas que, aunque, en un principio, pudieran haberse considerado como «utopías», han pasado a formar parte de la realidad actual. Además, ello se ha conseguido gracias a la adopción de consensos a nivel multilateral que han servido de base para el cambio.

En materia de imposición directa, hasta el momento, se puede observar un cierto fracaso del sistema unilateral actual, que ahonda en la desigualdad interna y externa, cuyas causas pueden considerarse las siguientes:

- un importante defecto en el punto de partida: los criterios elegidos como puntos de conexión en materia de derecho internacional tributario, donde no sólo no se ajustan a la realidad de los tiempos, sino que, además, se perjudica a los países en vías de desarrollo;
- el hecho de que países desarrollados se ofrezcan a ser ya no tanto paraísos fiscales como regímenes preferentes de baja tributación.
- ciertas prácticas nocivas por parte de personas que manifiestan una elevada capacidad contributiva, como la erosión de bases imponibles y traslado de beneficios a países de baja tributación, la elusión, la evasión y el dinero negro muchas, simplemente, veces aprovechando las ventajas ofrecidas por ciertas jurisdicciones;

En definitiva, diferentes causas han contribuido de forma muy importante a agravar la desigualdad, tanto desde una perspectiva interna como externa. Teniendo en cuenta que tanto la desigualdad como la sostenibilidad conforman problemas globales, interdependientes que requieren de soluciones innovado-

ras, valientes y multilaterales, hay que realizar un esfuerzo de adaptación de la tributación a estos parámetros.

La realidad actual ya no pasa por la materialidad, ni por la presencia física en que se basan nuestros puntos de conexión en materia tributaria, sino en el mundo digital, interdependiente, globalizado y con una fácil movilidad.

Además, la soberanía del Estado ya no sólo se enfrenta a problemas internos, sino que son fundamentalmente transnacionales e interdependientes y la cooperación se vuelve indispensable para poder actuar incluso sobre los hechos que, hasta el momento, consideramos internos porque afectan a nuestra propia jurisdicción. La reciente pandemia es un botón de muestra de ello: las jurisdicciones ya no son entes cerrados sin influencia del exterior, existe una realidad global, una realidad con ventajas y problemas que traspasan fronteras.

Una de las palabras más repetidas en el informe sobre el avance en la implementación de la Agenda 2030, incluso en la propia agenda, es la de «*multilateralidad*»⁷ junto a la expresión «*no dejar a nadie atrás*». Pues bien, se trata de terminología que, en cierto sentido, va en dirección opuesta a las bases de nuestro sistema tributario pero que, sin embargo, entendemos que va en la dirección correcta, por lo que creemos, que tenemos que adaptar de forma real nuestras políticas fiscales a esta realidad.

SACHS nos recuerda que, desde una perspectiva normativa podríamos decir que una buena sociedad no es únicamente una sociedad económicamente próspera (con unos elevados ingresos per cápita), sino que ha de ser socialmente inclusiva, ambientalmente sostenible y bien gobernada⁸. Para la ONU, los objetivos normativos del desarrollo sostenible adoptados por los Estados Miembros pasan por cómo usar nuestra comprensión de las interacciones entre la economía, la sociedad, el medio ambiente y el gobierno para determinar el mejor modo de crear sociedades prósperas, inclusivas, sostenibles y bien gobernadas.

El derecho tributario puede contribuir de forma importante para conseguir estos objetivos normativos, pero, para ello, debe no sólo intentar fomentar una hacienda pública con sistemas tributarios modernos, progresivos, políticas fiscales mejoradas y una recaudación más eficiente, como se estableció en la Conferencia de Adis Abeba, sino que, sobre todo, tienen que mejorar la justicia, transparencia, eficiencia y eficacia de sus sistemas tributarios reduciendo desigualdades y siendo sostenibles.

En definitiva, se trata este de un trabajo en el que, tras partir de un estudio de la realidad actual de los sistemas tributarios, en materia de imposición directa, para demostrar su fracaso e inadecuación, intenta proyectarse hacia el futuro, sugiriendo un cambio que entendemos necesario, en tanto que los presupuestos en los que queda asentado el sistema actual han cambiado hace

7 UN Economic and Social Council (High-level segment: ministerial meeting of the high-level political forum on sustainable development, convened under the auspices of the Economic and Social Council, High-level political forum on sustainable development, convened under the auspices of the Economic and Social Council) (2019), *Special edition: progress towards the Sustainable Development Goals*.

8 SACHS, Jeffrey (2015), *La era del Desarrollo Sostenible*, ed. Deusto, pp.22-23.

décadas y, además, no han conseguido un sistema basado en la justicia universal, ahondando en la desigualdad.

Además, aunque estemos en el campo de la imaginación, de un desiderátum de lo que debería ser el futuro de la tributación directa, pasamos a ofrecer soluciones basándonos en el principio de justicia universal, que entendemos que puede resultar un fuerte anclaje para el mismo y en la consecución de los Objetivos de Desarrollo Sostenible, que resultan ser un compromiso ineludible no sólo para los más de 100 países que se han comprometido con la Agenda 2030, sino para la propia supervivencia de la humanidad.

2. El punto de partida: el fracaso del sistema unilateral que ahonda en la desigualdad interna y externa

Resulta incuestionable la presión que ejerce la globalización y, en concreto, los mercados en la economía del Estado. Las repercusiones tributarias de la globalización de los mercados, generan externalidades negativas contra sus presupuestos mediante la erosión de bases imponibles por transferencia de beneficios a otras jurisdicciones de menor tributación, normalmente offshore. La facilísima movilidad de hoy en día choca de frente contra los criterios de materialidad y presencia física con la implícita desigualdad que ello genera. Hoy en día, seguimos partiendo de esquemas tributarios fundamentalmente unilaterales en un entorno globalizado.

Entiendo que la globalización está modificando los cimientos de nuestro sistema, por lo menos, en materia tributaria, para su propia subsistencia: los esquemas que hemos tenido durante el último siglo han de ser revisados porque se tornan claramente insuficientes para conseguir la igualdad y la sostenibilidad, pero incluso para la propia supervivencia del sistema tributario nacional. Y es que, hasta cierto punto, se puede afirmar que, aunque nos resistamos a admitirlo, ya no somos tan soberanos como antes, por la interdependencia existente entre soberanías. Todo ello contribuye a que el ideal de tributación global, aunque sea evidentemente parcial y un «*desiderátum*», a pesar de carecer de momento de la infraestructura necesaria podría resultar cada vez más conveniente y más adecuado a esta nueva realidad.

Esto ya ha ocurrido en el seno de la UE en los últimos tiempos. En el caso de los Estados pertenecientes a la UE, los mismos han perdido la potestad de hacer uso de sus monedas para controlar los flujos comerciales y en gran parte, su potestad tributaria, se ve menguada, no sólo en materia de impuestos indirectos, sino incluso en impuestos directos y especialmente con respecto a aquellos contribuyentes que tienen una mayor capacidad contributiva. La competencia a la baja o «*race to the bottom*», en cierto sentido, se hace inevitable debido a la libertad de establecimiento y las reglas actuales de competencia no son capaces de dar una solución adecuada al problema porque no pueden entrar en cuestiones que pertenecen a la soberanía de los Estados Miembros. Es más, en el seno de la UE, se debate ya la necesidad de incluso cambiar el modelo de financiación de la misma en este mismo sentido, hecho agravado por la crisis del COVID-19. Y es que, antiguamente, el presupuesto europeo se financiaba muy especial-

mente mediante recursos externos, a través de derechos de aduanas y aranceles. Paradójicamente, la apertura comercial minó esa forma de financiación y, hoy en día, la mayor parte del presupuesto viene de la contribución de los Estados a través de rendimiento nacional bruto e IVA. El Parlamento⁹, consciente de los problemas globales e interdependientes a los que debemos hacer frente de forma conjunta, quiere aumentar de forma notable los recursos propios y que pasen a ser una fuente de financiación prioritaria. Como organismo supranacional, es plenamente consciente de que tanto el Brexit, la pandemia del COVID-19, como la adopción del importante compromiso para implementar la Agenda 2030 en su seno, necesitan un radical cambio del punto de partida para conseguir nuevas fuentes de financiación. Este nuevo esquema de financiación va, de momento, en la línea adecuada. Sin embargo, la dificultad que entraña llegar a este tipo de acuerdos dentro de la UE entre un reducido número de países desarrollados es muy indicativa de lo difícil que puede resultar dicha tarea a nivel global.

Y es que, como efecto de la globalización las respuestas que se hacen necesarias cada vez son menos unilaterales, menos dependientes de cada país y más multilaterales y solidarias. Son muchos los ejemplos de cómo cada vez estamos más interrelacionados y la expansión del COVID-19 no es más que una pequeña muestra de ello: es evidente que no nos puede resultar indiferente lo que suceda en otras jurisdicciones porque cada vez nos va a afectar más. Al igual que un río baja contaminado por vertidos ilegales efectuados en otro país y acaba con la fauna y flora marítima en el nuestro, los problemas fiscales generados en otras jurisdicciones, también pueden tener un fuerte impacto y destruir la nuestra.

2.1. El nexo o punto de conexión en materia tributaria: criterios partidistas que ahondan en la desigualdad

Entendemos por nexo¹⁰ el punto de unión o conexión necesario para que una jurisdicción determinada pueda gravar una manifestación de capacidad contributiva. Es decir, el nexo se configura como elemento imprescindible y como premisa básica para poder atribuir un poder de imposición. Pues bien, según Eva ESCRIBANO¹¹ *«no existen reglas universalmente aceptadas que guíen la división de la base imponible entre los países de residencia y de la fuente. La decisión ha estado siempre teóricamente fundamentada en la noción ambigua de equidad entre naciones que implica una división equitativa de la recaudación tribu-*

9 La Eurocámara propone utilizar nuevos y antiguos impuestos para crear un fondo común. Entre los nuevos impuestos se plantea una tasa a los plásticos, a las emisiones de carbono en frontera, una base imponible común del Impuesto sobre Sociedades, o gravar los servicios digitales y las transacciones financieras.

10 Sobre el nexo *vid.*, entre otros, GADZO, Stjepan «The Principle of «Nexus» or «Genuine Link» as a Keystone of International Income Tax Law: A Reappraisal» as an adaptation of Nexus Requirements for Taxation of Non-residents» *Business Income: A Normative Evaluation in the Context of the Global Economy, sections 2.1 & 2.2*, Online Books IBFD, 2018; En Reino Unido, *vid.* GREGGI, Marco, *Genuine Nexus or Perpetual Allegiance?: (Some Considerations on the Diverted Profit Tax) Proposal*, TRN Conference, 2015.

11 ESCRIBANO, Eva, «An Opportunistic and yet Appropriate revision of the Source Threshold for the Twenty First Century Tax Treaties», *Intertax*, vol 43, n.º 1, 2015, p.10.

taria internacional entre los países involucrados en la generación de esa renta internacional».

En este sentido, un problema en la configuración del nexo, ha sido el de primar el criterio de residencia sobre el de territorialidad o fuente, que ha conllevado una acentuación de la desigualdad entre países¹². Y es que, los criterios sobre el nexo de la OCDE no sólo no contribuyen a los objetivos de Desarrollo Sostenible de la ONU, sino que, incluso resultan perjudiciales para la consecución de ciertos objetivos de la Agenda 2030 y han contribuido a agudizar la desigualdad externa. Si queremos reducir las desigualdades hay que potenciar el criterio de territorialidad en detrimento del criterio de residencia.

2.1.1. Sobre el criterio de residencia

El criterio de residencia se basa en la jurisdicción en la que reside el individuo sin tomar en consideración la fuente de las ganancias obtenidas y es el criterio preferente en los impuestos personales, haciendo tributar por la renta mundial. Esto es así en la gran mayoría de los CDI que siguen el Modelo de Convenio de la OCDE, no tanto en los pocos que siguen el MC de Naciones Unidas, ya que, en este último, se valora en mayor medida el criterio de la territorialidad. Si bien algunos autores consideran la residencia como una manifestación de la territorialidad.

Pues bien, la residencia es un concepto débil, ya que, a partir de determinado nivel de capacidad contributiva, puede resultar manipulable con relativa facilidad. Así, hace demasiado tiempo que el criterio de residencia presenta problemas que dan lugar a operaciones de reducción de bases imponibles y de traslados de beneficios a países de baja tributación. En una grandísima medida, es precisamente debido a estas deficiencias que surgió el informe BEPS.

Cabe recordar que, en el primer Informe de BRUINS, EINAUDI, SELIGMAN y STAMP, de 1923, para el Comité Financiero de la Sociedad de Naciones, el principio de territorialidad (lugar de adquisición de la riqueza) tenía mayor importancia que el de residencia. Así, de cara a establecer un reparto tributario entre naciones, por medio de un Convenio Modelo de Doble Imposición, los profesores entendieron que existían cuatro nexos posibles para determinar un derecho sobre un tributo: el lugar de la adquisición de la riqueza o adquisición originaria de la misma, el lugar de la localización de la riqueza, el lugar del cumplimiento de los derechos económicos derivados de la misma y el lugar de consumo de la riqueza¹³. Los cuatro economistas entendían que el factor preponderante debía ser el lugar de adquisición originaria de la riqueza. Sin embargo, dicho criterio no ha sido central y las naciones más desarrolladas han hecho prevalente al criterio de la residencia, incluso gravando por la renta mundial conforme a este criterio.

¹² Vid.. BENEDEK, Dora, CRIVELLI, Ernesto, GUPTA, Sanjeev y Muthoora, Priscilla, «Foreign Aid and Revenue: Still a Crowding-out Effect? FinanzArchiv, Vol.70, pp.67-96, 2014.

¹³ Cfr. *Report on double taxation: submitted to the Financial Committee by professors Bruins, Einaudi, Seligman and Sir Josiah Stamp* (1923).

En un territorio determinado, existe tanto una jurisdicción sobre personas consideradas residentes como sobre las personas consideradas no residentes y como botón de muestra, está el Impuesto sobre la Renta de No Residentes. Pero es que incluso, son los propios Estados los que determinan los criterios para entender que una persona tiene en su jurisdicción la residencia, por lo que resulta inevitable que los casos de doble residencia o ausencia de la misma resulten frecuentes, por lo que resulta inevitable que se den conflictos de doble imposición. También, siendo la residencia un concepto evitable y sujeto a movilidad por parte de las personas interesadas, se van a dar casos de utilización bien de medidas anti-abuso generales, bien específicas, para considerar que una determinada persona continúa siendo residente fiscal en una jurisdicción determinada.

Para poder reducir la importancia del criterio de la territorialidad, se establece un mínimo, constituido por el denominado «establecimiento permanente», que es, muy probablemente, el concepto tributario que provoca mayor número de problemas, debido a su inadecuación a los nuevos tiempos¹⁴.

En 1923 la Liga de Naciones adoptó el criterio de que para poder gravar a una empresa era necesario que tuviera su residencia en la jurisdicción a no ser que operara en otra jurisdicción a través de un establecimiento permanente. De esta manera, desde entonces, se hacía necesaria una mínima presencia física en el territorio, en forma de establecimiento permanente, para poder someter a la entidad a tributación en esa determinada jurisdicción. Caso contrario, de no existir establecimiento permanente, la misma no podría ser gravada. De este modo, se primaba el criterio de la residencia, pero sí que era cierto que, en aquella época, hacía falta una presencia física para poder gravar unas rentas con el criterio de la territorialidad.

Pues bien, la definición de establecimiento permanente que realiza el MC de la OCDE necesita cambios importantes para poder llegar a resolver los diferentes problemas a que ello da lugar. A nadie se le escapa que el requisito de la «presencia física» resulta totalmente inadecuado a la realidad actual, incluso, se puede afirmar que también a otro tipo de situaciones ajenas al mercado digital, como la dificultad de determinar qué se consideran operaciones auxiliares o preparatorias o la valoración del agente como independiente.

A pesar de que la acción séptima del BEPS queda dedicada a un posible nuevo marco para modificar los límites del concepto de EP en lo referente la denominada «economía digital», ello no significa que, por fin, se haya decidido modificar el concepto de EP con carácter general. Efectivamente, el mismo se mantiene tal cual estaba en el art.5 del MC y sólo se modifica en lo referente a la

14 Siguiendo a BAISTROCHI, cuando realiza un estudio de los patrones de operaciones que han dado lugar a más disputas en materia de derecho internacional tributario pone de manifiesto cómo dentro de los patrones de litigios más frecuentes encontramos los derivados de la residencia. Fundamentalmente, además de los casos de doble residencia encontramos los de la existencia o no de establecimiento permanente o incluso los derivados del denominado «treaty shopping» o uso inapropiado de las disposiciones de convenios de doble imposición (en adelante CDI). Pues bien, la gran mayoría de estas disputas no se pueden solucionar fácilmente con el criterio de la residencia admitido hasta el momento.

economía digital. Por tanto, la exigencia de «presencia física» permanece inalterable, así como el resto de requisitos, con carácter general.

Con el esquema seguido durante décadas, si nos desviamos del mismo, se entiende que se estaría incurriendo en una extraterritorialidad que se reputaría, por tanto, una intromisión ilegítima.

Sin embargo, a la hora de la verdad, los Convenios de Doble Imposición han limitado la posibilidad de tributar en los casos en que la presencia económica en el país en que se genera la renta no va acompañada de un mínimo de presencia física fija y estable o un agente dependiente con suficientes poderes para actuar en nombre y por cuenta de la empresa, que ha venido a denominarse «establecimiento permanente». Esta construcción teórica, que puede estar más o menos justificada para algunos países, se ha convertido en un requisito que ha generado toda clase de problemas en la práctica, limitando de manera importante la capacidad de esa jurisdicción de obtener su parte de recaudación en la fuente. En realidad, se ha perjudicado mediante esta construcción convencional y doctrinal a los países productores o de la fuente, es decir, a los menos desarrollados, por un requisito en cierto sentido arbitrario e impuesto en otra época que, además, cada vez se ha venido a ajustar menos a la nueva realidad de globalización y digitalización de la economía.

2.1.2. Sobre el criterio de territorialidad: la necesidad de reforzar el criterio de la territorialidad para reducir la desigualdad como paso intermedio

Cuando hablamos de territorialidad, los autores de derecho internacional público y de derecho civil y penal consideran que se trata de la base o el pilar fundamental de la propia jurisdicción del Estado. Sin embargo, al pasar a la materia tributaria, el criterio de la territorialidad pierde parte de dicha centralidad e importancia, quedando relegado, en cierto sentido, como un criterio de fuente que complementa al de la residencia. Esta pérdida de centralidad es importante, ya que resulta ser una desviación clara a efectos tributarios de lo establecido a efectos de derecho internacional público y que, además, ha contribuido sobremanera a la desigualdad externa.

En materia tributaria, el criterio de la territorialidad se ve desprovisto de dicha importancia en favor de la residencia, ya que es en función de la misma que se hace tributar por la renta mundial. Ello es así principalmente, porque los países más desarrollados se ven beneficiados por esta inversión de la importancia del nexo como principio fundamental y ello a pesar de que los países en vías de desarrollo vienen pidiendo lo contrario desde hace prácticamente un siglo, desde el Convenio de Naciones Unidas ¹⁵ para evitar la Doble Imposición, denominado «Convenio de Méjico». Y es que si hasta el momento, la gran mayoría de los tributaristas aceptamos la tributación por la renta mundial en el país

15 La resolución 1273 (XLIII), de 4 de agosto de 1967, del Consejo Económico y Social (ECOSOC) ya incidía sobre la conveniencia de fomentar los CDI entre países desarrollados y en vías de desarrollo y el criterio de la fuente. En 1968 se creó el Grupo Especial de Expertos en acuerdos fiscales entre

de residencia es básicamente porque pertenecemos a países de la OCDE que han estimado conveniente que así sea, fortaleciendo ese nexo personal de residencia y la exigencia de un establecimiento permanente en perjuicio de la territorialidad tanto a nivel interno como a nivel internacional. El problema es que favoreciendo el criterio de residencia hemos favorecido la desigualdad porque se ha primado a los países desarrollados (países de residencia) en perjuicio de los países en vías de desarrollo (países de la fuente).

Por tanto, como paso intermedio y paralelo a la búsqueda de creación de fuentes de financiación o recursos propios, como en el seno de la UE, es necesario potenciar el criterio de la territorialidad, tal vez aumentando la retención en la fuente.

2.1.3. La indiscutible influencia estadounidense en el actual esquema de distribución de poder tributario

Gran parte de las medidas que nos rigen en el ámbito tributario se ha gestado en el sistema estadounidense que tiene una realidad diametralmente opuesta a la de los países en vías de desarrollo, lo cual ha incidido en la desigualdad. Mientras los Estados Unidos resultan ser la jurisdicción de residencia de la gran mayoría de las personas físicas o jurídicas que mueven la economía global, los países en vías de desarrollo son, muy frecuentemente, el Estado de la fuente al que habría beneficiado el criterio de la territorialidad.

A lo largo de prácticamente un siglo la influencia que han tenido los EEUU en la adopción de medidas tributarias ha resultado evidente. Dicho país suele adoptar medidas que tal vez pueden resultar interesantes para otras jurisdicciones, quienes las terminan por hacer suyas, siguiendo las pautas que más le interesan, y se hace a través de «*soft law*». En estos casos los EE.UU desarrollan su normativa, conforme a sus intereses para que se exporte mediante las recomendaciones de sus técnicos de prestigio en diferentes foros internacionales, normalmente de la OCDE, a instrumentos multilaterales. Desde estos foros pasan las medidas al resto de jurisdicciones que las aceptan, a pesar de que en países de signo diferente pueden no ser las más adecuadas. Posteriormente, cuando los países las hacen suyas incorporándolas a su normativa interna, dichas medidas pasan a ser de «*hard law*».

países desarrollados y países en desarrollo. En 1979 se publicó el Manual para la negociación de acuerdos fiscales bilaterales entre países desarrollados y países en desarrollo. En 1980 se publicó el MC de la ONU para evitar la doble imposición entre países desarrollados y países en desarrollo. En su resolución 1980/13, de 28 de abril de 1980, el Consejo Económico y Social dio al Grupo de Expertos el nuevo nombre de «Grupo *ad hoc* de Expertos sobre cooperación internacional en cuestiones de tributación». Este grupo de expertos en la década de los 90 intensificó su trabajo, entre otras muchas actividades, actualizando el Modelo de Convenio y el Manual. El resultado fue una nueva versión de la Convención modelo de las Naciones Unidas (revisada en 1999 y publicada en 2001) y una nueva versión del Manual (publicado electrónicamente en 2003). En noviembre de 2004, por la resolución 2004/69 del ECOSOC, el Grupo *ad hoc* de Expertos adquirió rango de Comité, que continúa siendo su forma actual. Los diferentes y sucesivos Modelos de Convenio de las Naciones Unidas hasta la versión actual de 2013, las resoluciones de la Asamblea General, del Consejo Económico y Social y de la Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo, la Conferencia Internacional sobre la Financiación para el Desarrollo de 2002 de Monterrey, la Declaración de Doha sobre la financiación para el desarrollo de 2008 inciden sobre la materia.

Han sido muchas las medidas que a lo largo de estas últimas décadas han seguido estos patrones. En muchas ocasiones, se ha tratado de incorporar a nuestros sistemas medidas más avanzadas que, en ocasiones, podían ser convenientes, pero que en otros países no lo eran. Así, hemos dado por buenas las recomendaciones de diferentes foros internacionales y, muy frecuentemente la OCDE, en diferentes materias siguiendo unos esquemas que, hasta cierto punto, nos venían recomendados o impuestos indirectamente por EE.UU.

En materia de precios de transferencia, podemos comprobar cómo el art.482 del *Internal Revenue Code* se ha colado en nuestras casas¹⁶. Siendo EE.UU un país donde lo que más se da son precisamente las ventas, ha conseguido que se dé una mayor relevancia a este parámetro frente a otros que pueden tener, objetivamente hablando, una importancia superior como el lugar de fabricación, el número de empleados, la localización de los activos, etc. El hecho de que EE.UU hace décadas eligiera el principio «*arm's length*» en sus operaciones vinculadas en vez de otros posibles que quedaron desterrados como el «*formulary apportionment*» ha contribuido a que la OCDE, al realizar su informe de 1995 de Precios de Transferencia, fuertemente influida por los expertos de este país, también basara sobre el principio «*arm's length*» su Informe. Dicho informe ha sido la guía o *soft law* que ha servido de base para la adaptación de la normativa interna para el resto de países. Una vez estos países adaptaban sus legislaciones a la Guía de Precios de Transferencia de la OCDE el «*soft law*», se convertía en «*hard law*», sin espacio para otras consideraciones que tenían plenamente sentido y que hubieran contribuido a que los países en vías de desarrollo hubieran tenido un reparto más equitativo por su papel en el proceso, que se veía menguado.

De este modo, hoy en día, todos los residentes en países desarrollados tenemos que ser conscientes de que la adopción de aquellas medidas sobre precios de transferencia fue en perjuicio de los países más desfavorecidos. Ello implicaría una revisión de esos métodos elegidos a favor de otros más considerados con los países menos desarrollados. En este sentido el método unitario puede resultar una alternativa mejor para enfrentarnos a este reto y contribuir a la equidad entre naciones.

El mismo patrón se puede vislumbrar claramente en otros ejemplos a nada que se conozca la normativa estadounidense: las reglas de subcapitalización que se inspiran en las «*thin capitalization rules*» del art. 385 del *Internal Revenue Code*, inicialmente de 1969 y modificadas en 1989, que sirvieron de modelo para el resto de países que las implementaron especialmente a finales de la década de los años 90¹⁷. Lo mismo ha ocurrido con las cláusulas anti CFC, que ya estaban hacía tiempo en la «*subpart F*» del IRC estadounidense, etc.

16 Vid.. OECD's *Transfer Pricing Guidelines for Multi-National Enterprises and Tax Administrations* citando el *arm's-length* estándar (p. 254) del U.S. Treasury Regulation §1.482(l)(b)(i).

17 Vid.. al respecto a las reglas de subcapitalización en varios países *vid.* El estudio de K von Brocke y E. García Pérez (2009) «Group financing: from thin capitalization to interest deduction limitation rules», *International Transfer Pricing Journal*, pp.29-35 y WEBER, Stuart, «Thin capitalization and interest deduction regulations», Copenhagen Research Group on International Taxation, Working Paper 8, 2010.

En el caso FATCA («*Foreign Account Tax Compliance Act*») se trata de una ley para incentivar el cumplimiento tributario en los EE.UU, que entró en vigor el 1 de julio de 2014, pero que lo hizo con un alcance extraterritorial, consiguiendo que mediante el mecanismo de obligaciones de suministro de información de terceros (entidades de inversión), se declarasen los instrumentos financieros de personas estadounidenses fuera de este territorio. El principal problema que se presenta es que, a pesar de que se trata de una medida positiva en sí, no se trata de un convenio basado en la reciprocidad, lo cual es lo deseable, sino de una obligación de información unidireccional. Como se puede apreciar, se basa en la extraterritorialidad de la medida y que, sin lugar a dudas, no sólo ha sido admitida por el resto de la comunidad internacional, sino que además, ha dado sus frutos. Mediante la FATCA estadounidense se consigue una cooperación con el sistema hasta entonces impensable, pero, sin que ello suponga un convenio multilateral que propicie el cumplimiento voluntario de dichas obligaciones tributarias también en los países en vías de desarrollo.

Como se puede observar con estos ejemplos, la influencia de EEUU resulta decisiva incluso para el plan de hacer tributar a sus compañías multinacionales de servicios digitales por parte de la OCDE. Así los EEUU han propuesto una cláusula en el borrador del gravamen de servicios digitales para intentar minorar el posible gravamen.

El plan BEPS es otro botón de muestra de la influencia decisiva estadounidense en la materia. Básicamente contiene 15 acciones contra la planificación fiscal agresiva muchas de las cuales habían sido propuestas por los EEUU. Cabe destacar que, como no podría ser de otra manera, su naturaleza jurídica no es de «*hard law*» sino de «*soft law*», ya que se trata de meras recomendaciones a los países, para que voluntariamente puedan implementar las medidas propuestas, pero que termina por hacerse «*hard law*» en cuanto las demás jurisdicciones las adoptan. También en esta materia las jurisdicciones de países en vías de desarrollo son las que más van a sentir los efectos negativos de implementar dichas medidas, ya que han sido diseñadas por EEUU y países de la OCDE que no tienen las mismas necesidades que los países en vías de desarrollo. Estos países si bien pueden optar por implementar o no las medidas del plan BEPS, sin embargo, se encuentran, hasta cierto sentido forzados a ello, lo cual acentúa la desigualdad. Tal y como señala, a mi entender muy acertadamente, GRUBER¹⁸, la política de la jurisdicción que va por libre no queda impune, sino que en cierto sentido, se ejerce sobre esa jurisdicción una presión importante para no quedar fuera de juego y adoptar las medidas propuestas mediante el «*soft law*», a pesar de que su *status quo* quede peor parado. Resumidamente, de acuerdo con la teoría de GRUBER se cambia el «*status quo*», por lo que algunos países se ven forzados o, por lo menos, inducidos, a aceptar el acuerdo a pesar de que, en realidad, no es el mejor acuerdo posible para ellos, sino para la parte proponente y que ellos preferirían, muy probablemente, que la situación se mantuviera sin cambios o que, de realizarse cambios, se hiciera conforme a sus intereses y no a los de la otra parte. En realidad, se trata de países perdedores

18 GRUBER, Lloyd, *Ruling the World: power politics and the rise of supranational institutions* (2000), p.21. Vid.. Igualmente su diagrama «Winners and losers» donde queda reflejada gráficamente su teoría, pp.38-39.

que tienen miedo a quedar fuera y aislados y, por lo tanto, adoptan el acuerdo, no porque les suponga una mejora, sino porque no tienen otra perspectiva mejor.

Como vemos es una forma de que las diferencias entre países puedan pasar a ser cada vez mayores, en contra de la equidad entre naciones.

2.2. La competencia fiscal y los regímenes preferenciales

En este sentido, en materia tributaria, la competencia fiscal agresiva o «*race to the bottom*»¹⁹ es un buen ejemplo de esta influencia en el ámbito fiscal que ha tenido una fortísima repercusión negativa en la desigualdad. Sólo adoptando medidas multilaterales, no perdiendo de vista la reducción de las desigualdades y la sostenibilidad podemos afrontar unos y otros problemas. En este sentido puede cobrar fuerza la idea de sentar las bases para la tributación global a la vez que se revisa el concepto de nexo que hemos tenido hasta el momento y que lleva décadas mostrando su inadecuación a esta nueva realidad global.

Tal vez, mientras se trabaja en el sentido de crear tributos globales, siendo firmes candidatos las denominadas tasas «Tobin» y «Google», se puede empezar por intentar solventar la inadecuación de un sistema basado en la materialidad y presencia física junto a los problemas de falta de equidad y sostenibilidad de este sistema que hemos heredado pensando también en cómo adecuarlo a largo plazo.

La primera premisa de la que tenemos que partir es la de un replanteamiento de las bases sobre las que se asienta el sistema tributario en los diferentes países: no podemos dar respuestas efectivas a la nueva realidad global y digital si no somos capaces de adecuarnos a los nuevos tiempos y dejar atrás los puntos de conexión que, fruto de la realidad de la primera mitad del siglo XX, se basan fuertemente en manifestaciones de soberanía basadas en la materialidad y la presencia física y que además, resultan perjudiciales para los países en vías de desarrollo.

Tal y como afirma MARRAZZO²⁰: «*La economía digital, es cada vez más, la economía en sí misma*» y hay que dar una respuesta diferente a esta nueva economía. Si bien la primera acción del BEPS está enfocada a solventar este problema, en realidad, las acciones propuestas, aunque se implementaran por parte de algunos países, supondrían un simple parche en este sentido.

Además, una serie de factores han contribuido al grave deterioro del sistema basado en el unilateralismo con una incidencia directa en la desigualdad interna, ya que, dentro de una jurisdicción determinada, la ingeniería fiscal ha propiciado un descenso de la recaudación en las rentas más altas, a la vez que

19 Terminología utilizada por ABBAS, Ali y KLEMM, Alexander (2013), «A Partial Race to the Bottom: Corporate Tax Developments in Emerging and Developing Economies», *International Tax and Public Finance*, Vol. 20, pp. 596-617. ActionAid, 2010.

20 MARRAZO, Carmine (2017), «Challenging the territoriality principle in the digital economy: the role of taxation for digital single market», en *Tendencias y desafíos fiscales de la Economía digital*, dir. Saturnina Moreno, ed. Aranzadi, p.235.

una desigualdad externa, ya que las reglas de reparto entre países han favorecido a aquellos más desarrollados.

Entre los elementos que han contribuido al deterioro de los principios²¹ sobre los que se había asentado nuestro derecho internacional tributario, agravando la desigualdad interna y externa, encontramos los siguientes: la interacción entre las normas fiscales internas, la falta de transparencia y coordinación entre administraciones tributarias, los efectos de la competencia fiscal, los limitados recursos disponibles en los países para la aplicación de las normas y las prácticas tributarias perniciosas, el abuso por parte de algunos países en cuanto a las medidas unilateral e internamente aceptadas que provocan distorsiones en otras jurisdicciones, como por la propia actitud de las multinacionales que terminan por tributar bastante menos que otro tipo de empresas más pequeñas, que suelen operar en el ámbito doméstico y, que no pueden competir por no poder llegar a tener las complejas estructuras fiscales diseñadas para las primeras.

Y es que, si echamos la vista atrás a lo que vienen siendo las últimas décadas, se puede observar cómo si bien se ha luchado, de una forma más o menos coordinada, contra los denominados «paraísos fiscales» hasta el punto de haberlos reducido drásticamente, hecho que resulta ser un grandísimo paso adelante para el buen funcionamiento del sistema, no se ha hecho lo suficiente por intentar hacer frente a políticas de estímulo o «regímenes preferenciales» que intentan atraer capitales por parte de algunas jurisdicciones y que han generado el entorno fiscal adecuado para potenciar la desigualdad interna y externamente.

Internamente, son este tipo de políticas las que han contribuido, sin lugar a dudas, a conseguir que, utilizadas por parte de las grandes empresas, terminan por reducir de una forma más que considerable la carga tributaria real de las grandes en relación a otro tipo de empresas que no tienen acceso a este tipo de planificación fiscal internacional. Ello ha sido una fuente constante de desigualdad propiciando que la progresividad que inspira nuestro «sistema tributario justo» no sea real. De este modo, en realidad, son las propias jurisdicciones las que haciendo un mal uso de su soberanía tributaria, terminan por conseguir competir en el mercado de atracción de capitales ofreciendo a cambio una importante reducción de la carga tributaria para las rentas más altas con su evidente influencia en la desigualdad y la percepción negativa del sistema, además de resultar esta práctica contraria a los más básicos criterios de justicia tributaria.

Así, el principal problema, además de lo indicado en el párrafo anterior, ya no radica sólo en las empresas sitas en los propios paraísos fiscales, sino en estos regímenes preferenciales más o menos sofisticados que se pueden encon-

21 Las opiniones de los diferentes autores sobre la situación actual del derecho internacional tributario reflejan, en el mejor de los casos, un cierto desencanto. En palabras de AZAM, Rifat, «Ruling the World: generating international tax norms in the Era of Globalization and BEPS», *Suffolk University Law Review*, vol L, n°4, 2017, p.518: «*las críticas al sistema actual de derecho internacional tributario son serias e interconectadas: la tributación internacional está rota, la competencia fiscal es dominante la elusión fiscal de las empresas es endémica y las multinacionales están dramáticamente minusgravadas*». Vid., igualmente, RICH, Bruce, «Tax Evasion that harms the Global Commons: no problem if it is legal? *Environmental Forum*, enero-febrero 2019.

trar en países que no son considerados paraísos, pero que, aunque incluso tengan normativa anti paraíso, actúan para determinadas rentas como los mismos. Uno de los principales problemas que podemos encontrar es que dichas jurisdicciones ventajosas se encuentran, lamentablemente, en países desarrollados de nuestro entorno. Así, podemos encontrar este tipo de tratamiento para captar empresas tanto dentro de los EE.UU.²² como en el seno de la propia UE²³, habiéndose creado, también, una fuerte desigualdad externa entre los países que han entrado en el juego y aquellos que no lo han hecho y se han visto perjudicados por las reglas del mismo.

Por otro lado, como problema añadido al anterior, son cada vez más frecuentes los casos de jurisdicciones que adoptan medidas que pueden considerarse extraterritoriales, como la «*Foreign Account Tax Compliance Act*» estadounidense, las medidas de Brasil anti CFC o la «*Diverged Profit Tax*» británica. En cierto sentido, nuestra propia norma sobre Determinados Servicios Digitales y sobre Transacciones Financieras, además de cierta normativa anti-elusoria como la del IRPF en relación a paraísos fiscales podría considerarse extraterritorial. Sin embargo, si no se redefinen las bases del sistema, o mientras no se haga, constituyen formas preventivas unilaterales de afrontar el problema, que no parecen las correctas y pueden perjudicar al buen funcionamiento del sistema.

En materia de IVA, sí que se han cambiado los criterios con respecto al nexo en el comercio electrónico para poder paliar los efectos perniciosos de esta libertad de establecimiento en la recaudación del IVA de los Estados Miembros, por ser un impuesto indirecto. No obstante, queda mucho por hacer, especialmente en materia de imposición directa. El hecho de que, desde el punto de vista tributario, no se pueda luchar efectivamente contra dicha práctica manteniendo los nexos actuales, ni siquiera con la regulación sobre competencia, hace que nos tengamos que replantear nuevas fórmulas.

Es por ello, por lo que se hace imprescindible la adopción de cambios importantes de forma coordinada para conseguir un derecho internacional tributario más justo, basado en criterios reales y actuales, y más equitativo con el resto de las jurisdicciones más desfavorecidas, incentivando la igualdad, a la vez que parar la competencia fiscal agresiva entre jurisdicciones por intentar resultar preferentes o atractivas de cara a la localización de las grandes empresas o patrimonios en su territorio. Tampoco pueden adoptarse medidas extraterritoriales de carácter generalizado que puedan generar incertidumbre y doble imposición en empresas que actúan de buena fe. La vía de la extraterritorialidad de forma unilateral no parece, en absoluto, la adecuada. Por ello, el camino ya emprendido de consenso multilateral en acciones de la era post-BEPS parece que debe marcar la forma de actuar.

22 Por ejemplo, internamente, en los Estados de Nevada o Delaware. Externamente, los territorios estadounidenses de Samoa, Guam y las islas Vírgenes Americanas que se encuentran en la denominada lista negra para la UE.

23 Por ejemplo, en países como Irlanda o Chipre.

2.3. La existencia de ciertas prácticas nocivas, generalizadas, por parte de personas que manifiestan una elevada capacidad contributiva, como la erosión de bases imponibles y traslado de beneficios a países de baja tributación, la elusión, la evasión y el dinero negro

Por otra parte, existe una tendencia generalizada en pensar que se trata de una cuestión que afecta a países desarrollados, ya que las administraciones tributarias que reaccionan y las empresas multinacionales, además de los académicos que las estudian, se localizan en países de esta categoría²⁴. No obstante, aunque no parezca tan evidente a primera vista, las prácticas unilaterales de las diferentes jurisdicciones junto a una carrera por resultar una jurisdicción especialmente atractiva para las empresas, han provocado daños incommensurables, no sólo a las jurisdicciones que no han entrado en el juego, sino, sobre todo y muy especialmente, a los países menos desarrollados y se puede afirmar sin temor a equivocarse que, incluso, al propio planeta.

Y es que el problema es más grave de lo que nos pudiera parecer a primera vista, como señala RICH (2019) o como ya señalaban CRIVELLI, DE MOOIJ y KEEN (2015) en su informe del Fondo Monetario Internacional y, anteriormente, SCHNEIDER²⁵ (2010), ya que, en demasiadas ocasiones, estos comportamientos de reducción de la carga tributaria afectan a los países en vías de desarrollo²⁶ y dan lugar a dinero negro²⁷ que contribuye a toda clase de prácticas ilegales como el blanqueo de capitales²⁸, mafias, terrorismo, caza ilegal, deforestación, contaminación, etc.²⁹. Ello se concentra en los mares y, muy especialmente, en países en vías de desarrollo. Así, se trata de problemas que traspasan fronteras y que han de ser afrontados de forma global.

24 Entre otros, *vid.* COBHAM Alex y JANSKY, Petr (2015), «Measuring misalignment: the location of US multinationals, Economic activity versus location of their profits», *International CTR for Tax and Development*, Working Paper nº 42, donde realizan un estudio exhaustivo de la tributación de multinacionales en jurisdicciones donde no existe en realidad una actividad económica; SHAVIRO, Daniel N., *Fixing US International Taxation* (2014) con un título muy descriptivo del análisis de la necesidad de reformar el derecho tributario internacional en los EE.UU. ZUCMAN Gabriel (2015), *The hidden wealth of nations: the scourge of Tax havens*, en el que se hace un análisis de jurisdicciones con baja tributación e incentivos a la localización de empresas.

25 SCHNEIDER, Friedrich y otros (2010), *New Estimates for the Shadow Economies all over the world*, 24 *International Economy*, J 443, pp. 443-44.

26 ELALI, André (2019), «Some aspects about international tax competition, base erosion and profits shifting («BEPS») and the position of the developing countries», *International Tax competition and Developing Countries*.

27 *Vid.* SCHNEIDER, Friedrich y otros (2010), *New Estimates for the Shadow Economies all over the world*, 24 *International Economy*, J 443.

28 En nuestro país *vid.* al respecto la reciente obra de DELGADO SANCHO, Carlos David (2019), *Blanqueo de capitales y financiación del terrorismo. Paso a paso. Aspectos jurídicos del blanqueo de capitales y financiación del terrorismo en sus vertientes penal y administrativa*, ed. Colex.

29 RICH, Bruce, en *op.cit.* p. 23 cifra en torno a 1.1 trillones anuales la cantidad evadida a los países en vías de desarrollo.

De acuerdo con SHAXSON³⁰ (2019) y ELALI³¹(2019) los países en vías de desarrollo están todavía más afectados que los países de la OCDE por los abusos de la situación actual por parte de personas físicas y, sobre todo, multinacionales. Conforme a BENTLEY³² se hace necesario adoptar las medidas necesarias que garanticen la consistencia, coherencia y proporcionalidad del tratamiento de las transacciones domésticas y convencionales en el mundo digital, otra realidad que, sin lugar a dudas, hay que afrontar para disminuir la desigualdad entre las grandes empresas del mundo digital y aquellas que se encuentran fuera.

Es por ello por lo que se vuelve urgente cambiar el punto de partida e intentar buscar uno nuevo que pueda propiciar la igualdad y la sostenibilidad. En este sentido, aun a riesgo de resultar radical, la fórmula de tributos globales sí que parece que puede resultar en mayor equidad y sostenibilidad, además de poder resultar más eficiente para solventar problemas globales.

Por último, cabe recordar que aunque es cierto, como señalan algunos autores como MARRAZZO³³ que la digitalización de nuestra economía ha contribuido, por otra parte, a una mejora sustancial en los mecanismos de autoliquidaciones, colaboraciones con terceros, intercambio de información automática y el control de las obligaciones tributarias, ello ha sido sólo así en los países desarrollados. De este modo, somos de la opinión de que resulta difícil trasladar estas ventajas de la digitalización a los países en vías de desarrollo donde, en demasiadas ocasiones, cuentan con las desventajas que proporciona la digitalización a sus sujetos pasivos, pero todavía no con las ventajas que la misma proporciona a sus administraciones tributarias.

3. El principio de justicia universal como posible eje vertebrador de la política fiscal multilateral a largo plazo

Un principio que nos pudiera servir como argumento o principio básico para guiarnos por una nueva vía global o multilateral puede ser el de *justicia universal*. Ahora bien, hasta el momento, este principio, a pesar de poder considerarse como de derecho natural, resulta, todavía, ser un concepto jurídico indeterminado que sería preciso ir delimitando³⁴ para convertirlo en piedra angular de un sistema tributario que reduzca esta desigualdad a un largo plazo.

El hecho de tener políticas tributarias a largo plazo no es habitual por criterios no especialmente eficientes, pero sí prácticos, debido a que los mandatos

30 SHAXSON, Nicholas (2019), «Tackling tax havens: the billions attracted by tax havens do harm to sending and receiving nations alike», *Finance and Development*, septiembre 2019.

31 ELALI, André (2019), «Some aspects about international tax competition, base erosion and profits shifting («BEPS») and the position of the developing countries», *International Tax competition and Developing Countries*.

32 BENTLEY, Duncan, «Timeless principles of taxpayer protection: how they adapt to digital disruption», *eJournal of Tax Research*, vol. 16, no. 3, p.712.

33 MARRAZO, Carmine (2017), «Challenging the territoriality principle in the digital economy: the role of taxation for digital single market», en *Tendencias y desafíos fiscales de la Economía digital*, dir. Saturnina Moreno, ed. Aranzadi.

34 Vid. I. J. J. BURGERS* & I. J. MOSQUERA, «Fairness: A Dire International Tax Standard with No Meaning?», *Intertax*, vol. 15, n°12, p.767.

políticos de nuestro entorno no suelen superar los 4 o 5 años. Sin embargo, parece, lógico y, cuando menos, conveniente, tener en cuenta el largo plazo. Los economistas BAGHAI, COLEY y WHITE (1999) ya nos anunciaban hace dos décadas la necesidad de estas políticas fiscales a largo plazo y sus teorías fueron desarrolladas posteriormente por ANDREW CURRY, ANTHONY HODGSON (2008)³⁵. Se trata de una tarea muy difícil que se sitúa en el plano de la imaginación, pero parece lógico que la política se adecue al futuro del planeta y no al contrario.

Pues bien, tal vez el concepto de justicia universal no se ha tenido particularmente en consideración, especialmente en relación a los países en vías de desarrollo, como hemos visto al describir la situación actual. En realidad, han resultado perjudicados con los criterios elegidos, lo cual nos demuestra que, entendamos como entendamos este principio, el actuar de las últimas décadas parece contrario al mismo.

En este apartado vamos a tratar de delimitar lo que se entiende por justicia universal, desde un punto de vista filosófico, jurídico, político y, económico ya que, aunque hasta el momento, hayamos prescindido de este principio, se trata de un principio de derecho natural y ya los propios filósofos griegos se planteaban su importancia.

El hecho de que los filósofos griegos se plantearan la justicia universal como un principio natural que debe inspirarnos hace que nos preguntemos hasta qué punto dicho principio puede circunscribirse a una perspectiva interna, como justicia dentro del Estado, porque dejaría de ser universal. Por tanto, la justicia universal se trata de justicia entre Estados.

Recordemos que Aristóteles estableció dos sentidos distintos de lo que es injusto: injusto es tanto el transgresor de la ley (paranomos), como el codicioso (pleonektês). Es decir, resulta injusto tanto atentar contra la igualdad como exigir más de los bienes y menos de los males que a cada uno le corresponden. Es decir, justicia es, en cierto modo, lo legal y, en un segundo sentido, es el respeto a la igualdad o, para ser más precisos, aquello que impide la generación de desigualdades no justificadas. Siguiendo este concepto, entiendo que nuestros sistemas tributarios pueden tildarse según la filosofía aristotélica de injustos por generar desigualdades y además ser codiciosos.

La justicia debería comprender la perspectiva del Estado, en el sentido de que los sujetos pasivos deben cumplir con sus obligaciones tributarias, pagando su parte, que se pueda considerar justa sin realizar operaciones de erosión de bases imponibles o de evasión y desde la perspectiva de los sujetos pasivos, en el sentido de que los Estados no debieran ni exigir más que lo justo, ni entrar en competencia abusiva a la baja entre Estados. Los puntos de conexión también debieran ser justos, con una cierta legitimidad de los Estados para poder exigir las rentas debidas conforme a los mismos.

35 Cfr. BAGHAI, M., COLEY, S., & WHITE, D. (1999). *The alchemy of growth: Practical insights for building the enduring enterprise* (1st ed.). London: Orion Business. CURRY, Andrew y HODGSON, Anthony (2008). «Seeing in multiple horizons: connecting futures to strategy». *Journal of Futures Studies*, n°13(1), 1-20

El concepto de justicia implica para filósofos como HART una obligación contributiva con la que hay que cumplir porque lo contrario implicaría beneficiarse de los sacrificios de los demás³⁶. En el mismo sentido se posicionan RAWLS y KLOWSKO³⁷.

Desde un punto de vista económico debemos recordar las cuatro máximas o Cánones de tributación para que el sistema tributario fuera justo, del libro *La riqueza de las Naciones* de Adam SMITH: igualdad, certeza, conveniencia y economía. Según la doctrina, la justicia universal implica la justicia entre Estados, lo cual eliminaría la competencia abusiva entre los mismos. Si no se da este mínimo, no se daría la máxima de igualdad, ya que los sujetos pasivos no pagan a sus respectivos sujetos activos su parte justa de tributos.

La justicia universal desde un punto de vista económico puede plantearse en el sentido de equidad horizontal y vertical. El estudio de cómo debiera ser idealmente nos puede ayudar a comprobar hasta qué punto nos hemos desviado del principio de justicia universal. Suelen decir que, dentro del bosque resulta difícil apreciarlo y, tal vez, es lo que nos sucede. Desde una perspectiva tributaria interna y cortoplacista resulta difícil llegar a imaginar lo que debiera ser la política fiscal basada en la justicia universal para contribuir a una reducción de la desigualdad. Sin embargo, entendemos que resulta conveniente realizar este ejercicio para saber enfocar las políticas tributarias a futuro.

Son NAGEL y MURPHY los autores que conectan la justicia universal con la soberanía global, para NAGEL la justicia universal requiere de soberanía global y es el camino más adecuado para avanzar hacia la justicia universal. Pasa, por tanto, por la creación de estructuras de poder tolerables para los Estados más influyentes³⁸. Se trataría de estructuras ahora ilegítimas pero que resultan eficientes que actuaran por la justicia universal. Estructuras como las ya existentes de la OCDE, ONU o el Global Fund nos permiten imaginar que es algo posible y deseable. Igual que se ha creado el Global Fund para la lucha contra enfermedades tipo la malaria, la tuberculosis o el SIDA, por entender que el erradicar estas enfermedades debe ser un objetivo global, también podría crearse una estructura de este tipo para, firmemente anclado en el principio de justicia universal, luchar por la reducción de la desigualdad y la consecución de los Objetivos de Desarrollo Sostenible.

Si el poder coercitivo de los Estados no puede conseguir eliminar la erosión de bases imponibles por parte de las multinacionales ni los regímenes preferenciales que dan lugar a una competencia injusta, tal vez puede intentar corregirse a través de una estructura supranacional donde las medidas que se adopten por el bien común sean multilaterales.

36 HART, Herbert L.A. (1955). «Are There Any Natural Rights?», *The Philosophical Review*, 64: 175-191.

37 Cfr. KLOWSKO, George, *The principle of Fairness and Political Obligation*, *Ethics*, vol. 97, n°2, nov.1997, pp. 353-362. Este autor añade que los contribuyentes no solo pagan sus tributos porque los consideren justos, sino que también lo hacen por miedo a ser sancionados. La percepción de la justicia del sistema contribuye al pago de los tributos, mientras que el hecho de que se perciba que no es justo y otros no cumplen desincentiva el cumplimiento. Este es ya un problema generalizado.

38 Cfr. Thomas NAGEL y Brian MURPHY (2002), *The Myth of Ownership: taxes and justice*, OUP, New York.

Bajo esta perspectiva el BEPS puede ser un botón de muestra de proyecto multilateral, que parte de un organismo internacional como la OCDE, para luchar contra males comunes de tipo tributario.

Algunas de las acciones del BEPS han conseguido el necesario consenso para adoptarlas por parte de un elevadísimo número de jurisdicciones, de modo que se ha conseguido la necesaria multilateralidad. Sin la misma, medidas como la acción 13 dejarían de tener sentido. Sin embargo y, a pesar de reconocer los incuestionables logros de las diferentes acciones del BEPS y, sobre todo, de conseguir aunar esfuerzos y un consenso para avanzar de forma multilateral, hay que destacar que el desarrollo del proyecto no parece centrado en conseguir la justicia universal, sino más bien en consideraciones prácticas para aumentar la capacidad recaudatoria especialmente de determinados Estados. Lamentablemente, a pesar de las iniciativas del determinado «grupo inclusivo», no se pretende corregir los desequilibrios tributarios generados entre Estados con carácter general por una cuestión de justicia universal, sino, simplemente, corregir actuaciones de erosión de bases imponibles y traslado de beneficios que dañan la recaudación de los Estados más desarrollados.

Conforme al criterio de justicia universal, se debieran haber orientado estas actuaciones hacia la recaudación allá donde se dé la actividad económica y se debería haber reducido la desigualdad, pero no parece que ha sido así.

4. Del Derecho internacional tributario a la tributación global en un plano imaginario

Hemos visto cuál es el estado de la cuestión en materia de derecho tributario internacional. Los diferentes Estados, dueños y señores de su soberanía, pueden establecer tributos que en demasiadas ocasiones tengan efectos perniciosos sobre el resto de jurisdicciones porque la tributación es una cuestión basada en la soberanía westfaliense.

Los nexos que hemos visto, muy especialmente el de residencia, pueden ser interpretados dentro de cada Estado en base a esa soberanía, lo cual genera toda clase de problemas como doble imposición y sobre todo sobreimposición, ausencia de imposición, una competencia a la baja para resultar una jurisdicción atractiva y, sobre todo, problemas que derivan en desigualdad, tanto desde un punto de vista interno como externo y, por tanto, falta de sostenibilidad.

También hemos visto cómo, lamentablemente, existe cierta tendencia por parte de algunas jurisdicciones a adoptar medidas extraterritorialmente, lo cual, no parece adecuado.

Al final es la interacción de los derechos tributarios nacionales lo que provoca esas disfunciones, que no es capaz de resolver el derecho tributario internacional. La ausencia de un ente capaz de resolverlas hace que los abusos tanto por parte de las rentas más altas, que son las que tienen acceso a la ingeniería financiera, como de los países más desarrollados, que son los que se pueden permitir entrar en esa competencia a la baja, provoquen la actual desconfianza

en el sistema que ni está basado en la justicia universal, ni resulta eficiente ni, desde luego, equitativo.

Sin embargo, de acuerdo con BIRD³⁹ (2015), la tributación global está establecida no por un Estado sino por un grupo determinado de Estados a fin de no competir entre ellos y conseguir unos objetivos globales o, por lo menos, comunes. En este segundo caso, al igual que ocurrió parcialmente con los Estados miembros de la UE, tienen que estar dispuestos a renunciar a una parte de su soberanía fiscal, renunciando a ese poder de imposición en cuanto a una fuente de financiación determinada a favor de un ente internacional o supranacional que busca ese fin común. Dadas las sinergias positivas, idealmente, este segundo esquema parece más adecuado a los nuevos tiempos para resolver los problemas globales a los que nos enfrentamos sin generar disfunciones.

Ahora bien, todavía no existe una autoridad global en materia tributaria ni un ordenamiento global en la materia, ni siquiera existen tributos globales. Sin embargo, el cambio de paradigma hacia este nuevo esquema, en algún posible tributo de nueva creación como los proyectados para el Gravamen de Determinados Servicios Digitales o la tasa sobre transacciones financieras, aunque de momento idealista, podría resultar muy beneficioso para afrontar problemas globales y acuciantes como la reducción de la desigualdad y la implementación de la Agenda 2030 de desarrollo sostenible o las consecuencias de la pandemia en países de continentes que no tienen recursos suficientes para luchar contra la misma.

5. Posibles propuestas que incidan en la reducción de la desigualdad

En estos momentos, diferentes ONGs como Tax Justice Network y la Oxfam trabajan para conseguir una cierta transparencia y justicia global, a la par que otros entes internacionales como la OCDE y supranacionales como la UE.

Cabe señalar, por su repercusión, la obra del economista y activista político internacional Richard MURPHY que, en diferentes aspectos, está suponiendo el paso de lo que eran hace un par de décadas utopías, a un cierto avance cuando se han adoptado parcialmente⁴⁰. Por ejemplo, este autor en el año 2003 propuso el «*Contry by Country Reporting (CBCR)*», que supone un avance en términos de transparencia y está siendo considerado para ser implementado tal cual lo propuso en la UE y en algunos países de la OCDE, aunque ya se pueda considerar que en ambos ámbitos se han adoptado medidas basadas parcialmente en su idea.

Todavía se considera su implementación en la UE de una forma más fiel a la propuesta del mencionado autor, a través de la Propuesta de Directiva del Parlamento Europeo y del Consejo, por la que se modifica la Directiva 2013/34/UE,

39 BIRD, Richard M (2015), *Global taxes and international taxation: mirage and reality*, ICTD Working Paper 28, p. 6.

40 MURPHY, Richard (2015), *The Joy of Tax*, Londres.

en lo que respecta a la divulgación de información relativa al impuesto de sociedades por parte de determinadas empresas y filiales.

Según la propuesta el intercambio público de informes por países es un instrumento eficiente y adecuado para aumentar la transparencia en relación con las actividades de las empresas multinacionales y permitir que los ciudadanos evalúen el impacto de las mismas en la economía real, basándose en la transparencia y el compliance tributario. También mejora la capacidad de los accionistas para evaluar debidamente los riesgos asumidos por las empresas, lo cual redundará en estrategias de inversión basadas en información precisa y contribuirá a que los responsables de las políticas tengan más oportunidades para evaluar la eficiencia y los efectos de las legislaciones nacionales.

En realidad, en su propuesta trata de conseguir una total transparencia en el caso de las grandes multinacionales para que no sólo las administraciones tributarias, sino incluso los potenciales consumidores puedan valorar la aportación de este tipo de multinacionales a la sociedad.

El ámbito de aplicación de esta propuesta se exige a las empresas multinacionales, con un volumen de negocios consolidado mundial superior a 750 millones de euros en términos netos, que hagan público, en un informe específico, el impuesto de sociedades que pagan, junto con otros datos fiscales pertinentes. Cuando se da dicho volumen de negocios, se trataría, de aprobarse, de cumplir con requisitos de transparencia adicionales a los establecidos por la ya vigente Directiva (UE) 2016/881 del Consejo, de 25 de mayo de 2016, que modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad. En la misma se incluyen las normas aplicables a la presentación de la información país por país por parte de los grupos de empresas multinacionales. Mediante la nueva propuesta de Directiva se obligaría a dichas empresas multinacionales a ir más allá e incluso otorgar dicha información al público.

En la propuesta de Directiva, se incluyen, por primera vez, no solo las empresas con sede en territorio de la UE, sino también las empresas multinacionales no europeas que desarrollan actividades en Europa, las cuales pasarían a tener las mismas obligaciones en materia de información. Y es que, a pesar del intercambio automático de información ya en vigor, se escapaban del ámbito de aplicación del mismo ciertas operaciones. De este modo, las jurisdicciones de terceros países que no respetan las normas de buena gobernanza fiscal internacional, a pesar del intercambio automático de información vía CCN en vigor, pasarían, de adoptarse la propuesta de Directiva, a tener que aplicar estos requisitos de transparencia adicionales en la UE. Así, se verían mermadas las oportunidades específicas para la elusión y la evasión fiscales en territorio UE consiguiendo también las empresas que mejor cumplen un cierto reconocimiento.

Además, según la citada propuesta de Directiva, se otorgan a la Comisión los poderes para adoptar actos delegados con arreglo al artículo 49 en lo que respecta a la elaboración de una lista común de la Unión de determinadas jurisdicciones fiscales. Esa lista se basará en la evaluación de las jurisdicciones fiscales que no cumplan los criterios siguientes:

«1) transparencia e intercambio de información, incluido el intercambio de información previa petición y el intercambio automático de información de datos relativos a las cuentas financieras;

2) competencia leal en materia fiscal;

3) las normas establecidas por el G20 y/o la OCDE;

4) otras normas pertinentes, incluidas las normas internacionales establecidas por el Grupo de Acción Financiera Internacional. La Comisión revisará periódicamente la lista y, en su caso, la modificará para tener en cuenta nuevas circunstancias.»

Esta propuesta de Directiva queda en un nivel diferente de la que está ya en vigor en cuanto al intercambio automático de Información de cada país vía la red CCN y que, aunque con un ámbito de aplicación algo más reducido, está siendo también efectiva. Cabe recordar que la propuesta de Directiva, ahora en fase de enmiendas, es, evidentemente, posterior en el tiempo a la adopción de la Directiva en vigor UE 2016/881, de 25 de mayo de 2016 y viene, en cierto sentido, a complementarla.

A nivel de la OCDE y el G20 en materia de transparencia fiscal, el «*Country by Country Reporting*», está ya vigente en más de 80 jurisdicciones a nivel de la OCDE. Sin embargo, para MURPHY, hay alguna divergencia muy importante, ya que, para este autor, su propuesta trataba de erigirse en una norma contable para ver las actividades de las multinacionales cuando se consolidaran por jurisdicción. En su opinión, con el CBCR, concebido como norma contable, se iba a conseguir una mayor credibilidad y el actual CBCR no lo hace.

Para MURPHY el CBCR adoptado en sede de la OCDE, aunque teóricamente se inspire en su propuesta, es la antítesis de la misma⁴¹. Un informe basado en la entidad para él no es un CBCR consistente con su propuesta porque debiera estar basado en la jurisdicción y no lo está.

La propuesta no impone obligaciones a las pequeñas y medianas empresas, ya que sólo se aplica a partir del citado umbral, por lo que se puede considerar proporcionada, aunque en estos momentos, se discute sobre la posibilidad de reducir el límite de los 750.000 euros.

La implementación a nivel global del «*Country by Country Reporting*», en las jurisdicciones que ya lo hacen de la OCDE, supone un gran avance para los países menos desarrollados porque implicaría que las multinacionales localizadas en los países donde existe tuvieran que realizar un esfuerzo de transparencia, dando cuenta de su residencia, salarios a sus empleados, sus operaciones de precios de transferencia, balances, compensaciones de pérdidas, actividades extractivas, etc.

Así, se puede considerar que simplemente con la implementación de este «*Country by Country Reporting*» los países en vías de desarrollo pueden recuperar mucha de la recaudación que pierden en beneficio de paraísos fiscales y

41 Vid.. OECD, 2020 Review of Country-By-Country Reporting, Action 13, Public consultation meeting, 12-13 mayo 2020.

regímenes preferenciales. Otra iniciativa de este auditor de cuentas, economista y activista es la conocida como «*Fair Tax Mark*», por la cual, las empresas obtienen el sello «*Fair Tax*», siguiendo la lógica de los sellos de calidad. De este modo, las empresas pueden alcanzar una puntuación midiendo especialmente su transparencia de manera que obtienen el sello de certificación de su comportamiento justo con la sociedad y pueden exhibir este sello, que cada vez va a ser más valorado por la sociedad. Esta iniciativa se está llevando a cabo en Reino Unido y ha tenido una acogida muy positiva en tanto en cuanto aquellas entidades que cumplen con unos parámetros de buenas prácticas tributarias pueden beneficiarse de dicho sello que las acredita como tales.

Esta iniciativa británica también pretende llegar a ser internacional para que los consumidores favorezcan a aquellas empresas cumplidoras y, desde esta perspectiva, por lo menos, se reduzcan las desigualdades y se tribute allá donde se lleve a cabo la actividad económica. En cierto sentido, se puede afirmar que queda todavía mucho por hacer por parte de los Estados, especialmente por algunos de ellos, para contribuir a estos fines, pero ya se están dando pasos en la dirección adecuada. Tal vez la denominada UNE 19602 de sistemas de gestión de «*compliance tributario*» de nuestro sistema va en la misma dirección.

Otra propuesta a tener en cuenta en el plano de la justicia universal es un cambio en la óptica de la Doble Imposición. Llevamos demasiadas décadas centrados en intentar evitar la doble imposición y, sin embargo, los Convenios de Doble Imposición, en la gran mayoría de los casos, no la evitan, simplemente la disminuyen. Además, los CDI pretenden que el Estado de la fuente renuncie a una imposición razonable de la misma, lo cual redundaría en un aumento de la desigualdad por ser el Estado de la fuente, normalmente, aquel más pobre y que, además, pudiera tener un mejor derecho a la obtención de dicha porción tributaria.

De este modo, deberíamos cambiar de planteamiento. La mirada tendría que posarse sobre el concepto de «gravamen razonable» y «tributación efectiva», independientemente del número de veces que la renta es sometida o no a imposición. Es la sobreimposición o la ausencia de imposición lo que se debe evitar, no un gravamen total adecuado como suma de varias imposiciones. Se hace necesario un gravamen justo, un gravamen razonable, aunque el mismo se dé como resultado de la intervención de más de una jurisdicción.

Dicho gravamen puede realizarse mediante una retención en la fuente o por cualquier otro mecanismo que permita el gravamen efectivo y razonable del hecho imponible. Entiendo que resulta equivocado apoyarse tanto en el dogma de eliminación de la doble imposición y que tenemos que intentar dirigirnos hacia un nivel adecuado y relativamente homogéneo de imposición de todas las rentas en todos los países. En este sentido, resulta más lógica una importante retención en la fuente y que se grave esa renta de forma mayor en el país de obtención de la misma, que el actual esquema de limitación de la misma para que se tribute, o no, en el país de residencia que puede ser ficticia o real. Trabajar por esta vía y que las rentas tengan una justa y generalizada retención en la fuente puede contribuir, de forma importante, a un mejor reparto recaudatorio. A esta medida tendría que seguirle una limitación importante de la posibilidad de aumentar hasta un nivel injusto la tributación de la riqueza en otra sede.

Por otra parte, de seguirse el esquema aquí propuesto, no sólo la tributación resultaría más sencilla, proporcionada y consecuente, sino que, además, se estaría favoreciendo el criterio de la fuente, tal cual se recomienda desde hace muchas décadas por parte de la ONU. Sin lugar a dudas, el criterio de la fuente no sólo resulta lógico y coherente, con mayor facilidad de implementación, sino que además resulta favorecer a los países en vías de desarrollo.

6. La Agenda 2030 y la financiación de su posible implementación

Simplemente, cabe recordar que otros posibles escenarios que reduzcan la desigualdad son posibles. Se puede luchar contra la elusión y la evasión teniendo en cuenta otros parámetros y buscando soluciones que no sólo sirvan para dar solución a problemas surgidos en EEUU, sino a problemas globales que requieren soluciones globales. El principio de justicia universal es el argumento básico para seguir por esa senda.

La Agenda 2030 constituye un ejemplo evidente de la urgencia de cambiar hacia esta mentalidad global, hacia la perspectiva de cooperación, de acuerdo multilateral. Si ello ha sido posible a la hora de llegar a un acuerdo sobre el contenido de la Agenda también podría llegar a serlo a la hora de llegar a un acuerdo sobre la financiación urgente de la misma. Pues bien, la misma se ha de erigir en el eje vertebrador de las decisiones globales. No basta con recaudar, por mucho que se recaude, lo importante es que dicha recaudación sea justa, contribuya al desarrollo y a la implementación de los ODS.

Los Estados miembros de la Naciones Unidas aprobaron una resolución en la que reconocen que el mayor desafío del mundo actual es la erradicación de la pobreza y afirman que sin lograrla no puede haber desarrollo sostenible. La misma fue firmada por 193 Estados que adquirieron un compromiso con los 17 objetivos de desarrollo sostenible.

Una estrategia no es una enumeración, más o menos detallada, de los objetivos a alcanzar. Es una planificación de las medidas y acciones concretas con las que se espera lograr dichos objetivos, acompañada de la correspondiente ficha financiera que garantice que se destinarán recursos para gestionar y ejecutar esas iniciativas. Y es que «Abordar los objetivos de desarrollo sostenible requiere cambiar la forma de trabajar y, de forma cooperativa, diseñar los planes de acción»

«La dificultad no reside en tener nuevas ideas, sino en escaparse de las viejas», es el axioma keynesiano que más claro pone en evidencia que una cosa es predicar y otra tener capacidad para transformar inercias y estructuras. Y la Agenda 2030 es precisamente eso: el camino que apunta el organismo internacional para avanzar en la transformación de los viejos modelos económicos, sociales y ambientales en otros más sostenibles.

Pues bien, se puede afirmar que lo mismo ocurre en materia tributaria, hay que intentar superar algunos esquemas como la base del criterio de residencia que ha deteriorado tanto los sistemas tributarios y causado una profunda desi-

gualdad e intentar rescatar el criterio de la territorialidad a la vez que se incorporan nuevos tributos como la rescatada «Tasa Tobin» o la mal llamada «Tasa Google», donde nos podemos empezar a plantear si deben o no pertenecer a los Estados o si deben aplicarse de forma global para los intereses globales.

El primer Informe del Comité Económico y Social de las Naciones Unidas que valora la implementación de la Agenda bajo la Resolución de la Asamblea General 70/1 se encuentra recientemente publicado⁴² y, evidentemente, entre sus conclusiones se señala precisamente la falta de financiación y la necesidad de buscar nuevas fórmulas de financiación para poder implementar la Agenda también en los países más vulnerables, denunciando este hecho como una de las debilidades sistémicas a las que hay que hacer frente.

En el mismo, se señala que a pesar de que no disponemos de datos de muchos países, se ve que muchos de los firmantes del acuerdo están realizando esfuerzos considerables para la implementación de la Agenda 2030⁴³. Sin embargo, también se señala que el progreso percibido suele ser mayor y normalmente se limitar al ámbito nacional y que la implementación de las medidas para conseguir los Objetivos de Desarrollo Sostenible⁴⁴ en países en vías de desarrollo y globalmente todavía no se está realizando con el mismo ímpetu. Y es que se puede comprobar cómo las diferentes jurisdicciones de países de la OCDE han apostado por conseguir los ODS internamente, realizando esfuerzos al efecto e intentando dotar de los recursos necesarios a la implementación de la Agenda⁴⁵ nacionalmente. Sin embargo, al haberse priorizado las medidas internas para conseguir los ODS a los compromisos sobre la implementación de la misma en los países en vías de desarrollo o a nivel global, no se dispone de los recursos suficientes para su implementación globalmente considerada y el no conseguir dicha implementación va a ahondar en los problemas a los que se intenta hacer frente mediante la Agenda 2030.

Pues bien, resulta lógico que las nuevas reglas de tributación internacional que nos afectan globalmente y de las cuales lo que más problemas plantea es precisamente el reparto global, puedan y deban ir enfocadas a la consecución de los ODS de la Agenda 2030. Así el nuevo impuesto digital, que tantos problemas va a dar en cuanto a su reparto y la tasa sobre servicios financieros, pueden ser el instrumento ideal para que los diferentes países acuerden un instrumento en manos de una organización internacional para la implementación real e igual de los ODS también en los países en vías de desarrollo, tal y como nos hemos comprometido y se señala en la Agenda «*no dejando a nadie atrás*».

42 High-level segment: ministerial meeting of the high-level political fórum on sustainable development, convened under the auspices of the Economic and social Council, Special edition: progress towards the Sustainable Development Goals (Report of the Secretary General, 24 julio 2019, p.3, idea extraída de lo señalado en su párrafo 6.

43 High-level segment: ministerial meeting of the High-level Political Forum on Sustainable Development, convened under the auspices of the Economic and social Council, op. cit., pp.3-4, idea extraída de lo señalado en sus párrafos 2,5,7 y 9.

44 En adelante (ODS).

45 High-level segment: ministerial meeting of the high-level political fórum on sustainable development, convened under the auspices of the Economic and social Council, op. cit., pp.4-5, idea extraída de lo señalado en sus párrafos 7-15.

Caso contrario, va a resultar difícil llegar a acuerdos de reparto de la recaudación del nuevo impuesto digital con lo cual su implementación puede resultar difícil, al igual que difícil será conseguir cumplir con los ODS para revertir el ritmo contaminado, extremo, nocivo y peligroso al que las siguientes generaciones se ven abocadas.

7. Conclusiones

La economía es, más que nunca, global mientras que la tributación sigue siendo país por país. Ello causa disfunciones, en el sistema actual y a la postre, una desconfianza y desencanto con la tributación que resulta muy perjudicial para la sociedad, ya que desincentiva el cumplimiento voluntario.

En el plano interno, se puede afirmar que el sistema tributario está perjudicando a las empresas más pequeñas y personas de menos recursos que cumplen incluso dentro de cada jurisdicción, ya que, comparativamente hablando, no pasan el análisis coste-beneficio de contar con las estructuras que pueden utilizar aquellos de mayor capacidad contributiva. Ello redundará en desconfianza, desigualdad y falta de sostenibilidad.

En el plano externo, el esquema de derecho internacional tributario de los últimos tiempos, no sólo perjudica a los países de nuestro entorno, sino que se está perjudicando gravemente las economías de los países más vulnerables en tanto en cuanto que la evasión y elusión de la carga tributaria que habría debido pertenecer a los mismos supone un porcentaje comparativamente más alto de su PIB en relación a los países desarrollados y sus necesidades son, además, más urgentes. Ello ha agravado la desigualdad y, por ende, la sostenibilidad.

En materia de imposición directa, se hace necesario adoptar nuevas medidas de derecho tributario internacional que puedan contribuir a resolver los problemas que nos afectan globalmente. Las mismas, ancladas en el principio de justicia universal, deberían ir enfocadas a la reducción de la desigualdad y la consecución de los ODS de la Agenda 2030 si, de verdad queremos que dichos objetivos puedan llegarse a conseguir. De esta manera, avanzaremos en sostenibilidad y equidad.

La gran mayoría de las acciones que se han tomado en torno al derecho internacional tributario en las últimas décadas, siguen, muy a menudo, un patrón claro: se exportan de la normativa estadounidense, por medio de sus técnicos y asesores a diferentes organismos internacionales, como la OCDE, en forma de «*soft law*» mediante modelos multilaterales para acabar pasando a ser «*hard law*» en los convenios bilaterales o en las propias normativas. Ello ha ocurrido constantemente a través de los últimos tiempos y, sin embargo, es sabido que perjudican a los países en vías de desarrollo.

La Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible, que incluye 17 Objetivos y 169 metas, presenta tres dimensiones: económica, social y ambiental. Este documento, con el que nos hemos comprometido, pone la igualdad y dignidad de las personas en el centro y llama a cambiar nuestro estilo de desarrollo, respetando

el medio ambiente. Es un compromiso universal adquirido tanto por países desarrollados como en desarrollo, en el marco de la cooperación, tomando en consideración los medios de implementación para realizar el cambio y la prevención de desastres por eventos naturales extremos, así como la mitigación y adaptación al cambio climático. Pues bien, el cambio en la fiscalidad a otro patrón diferente puede suponer una pieza clave para la consecución real de dichos objetivos.

Siguiendo en el marco de la Agenda 2030, el ODS número 10 consiste precisamente en la reducción de la desigualdad entre países y dentro de cada país, la reducción de las desigualdades. No cabe la menor duda de que el instrumento más adecuado de redistribución de la riqueza es precisamente el tributario y, por tanto, debemos comenzar a cambiar nuestros esquemas para intentar contribuir a alcanzar, entre otros, este ODS con el que nos hemos comprometido.

La teoría de la territorialidad está anclada tanto en la teoría del beneficio como en la soberanía del territorio y parecen pilares más fuertes sobre los que sustentar el derecho internacional tributario. Es cierto que tener en cuenta la territorialidad puede cambiar los equilibrios entre países, que hacer gravar los beneficios de las empresas que operan en la economía digital o las transacciones financieras puede dar lugar a doble imposición, pero también tenemos que revisar el problema de la doble imposición. Los Convenios de Doble Imposición no la evitan. Además, pretenden que el Estado de la fuente renuncie a una imposición razonable de la misma. La mirada tendría que posarse sobre el concepto de «gravamen razonable» y «tributación efectiva», independientemente del número de veces que la renta es sometida a imposición. Es la sobreimposición o la ausencia de imposición lo que se debe evitar, no que existe un gravamen razonable, aunque el mismo se dé como resultado de la intervención de más de una jurisdicción.

Dicho gravamen puede realizarse mediante una retención en la fuente o por cualquier otro mecanismo que permita el gravamen efectivo y razonable del hecho imponible. Entiendo que resulta equivocado apoyarse tanto en el dogma de eliminación de la doble imposición y que tenemos que intentar dirigirnos hacia un nivel adecuado y relativamente homogéneo de imposición de todas las rentas en todos los países. En este sentido, resulta más lógica una importante retención en la fuente y que se grave esa renta de forma mayor en el país de obtención de la misma que el actual esquema de limitación de la misma para que se tribute, o no, en el país de residencia que puede ser ficticia o real.

Por otra parte, de seguirse el esquema aquí propuesto, no sólo la tributación resultaría más sencilla, proporcionada y consecuente, sino que, además, se estaría favoreciendo el criterio de la fuente, tal cual se recomienda desde hace muchas décadas por parte de la ONU. Sin lugar a dudas, el criterio de la fuente no sólo resulta lógico y coherente, con mayor facilidad de implementación, sino que además resulta favorecer a los países en vías de desarrollo.

Al mismo tiempo, la globalización, la robotización y la economía digital nos demuestran que, hoy en día, hay que actuar globalmente con mediadas multilaterales basadas en la justicia y la equidad como lo quiere hacer la UE dotándose de recursos propios. Hay que intentar ir adecuándose a esta nueva realidad a la

vez que se fomenta la territorialidad para intentar avanzar en la equidad y sostenibilidad. Para ello, el principio de justicia universal puede resultar un sólido anclaje.

La tributación global presenta muchas ventajas y parece una solución muy adecuada a la situación actual, tal vez merezca la pena, aunque sea parcialmente y en relación a la implementación de la Agenda 2030, explorarla como vía de financiación, aunque sea en el plano de lo que pudiera resultar imaginable. En este sentido, la tributación de la economía digital y la de las transacciones financieras son tributos que se presentan como magníficos candidatos al efecto para comenzar por avanzar en esta novedosa dirección.

8. Bibliografía

ABBAS, Ali y KLEMM, Alexander (2013), «A Partial Race to the Bottom: Corporate Tax Developments in Emerging and Developing Economies,» *International Tax and Public Finance*, Vol. 20, pp. 596-617. ActionAid, 2010.

ABBAS, Ali y KLEMM, Alexander (2013), «Calling Time: Why SABMiller Should Stop Dodging taxes in Africa,» 28-11-2010, disponible en el siguiente enlace: https://www.actionaid.org.uk/sites/default/files/doc_lib/calling_time_on_tax_avoidance.pdf

AZAM, Rifat, «Ruling the World: generating international tax norms in the Era of Globalization and BEPS», *Suffolk University Law Review*, vol L, n°4, 2017.

BAGHAI, M., COLEY, S., & WHITE, D. (1999). *The alchemy of growth: Practical insights for building the enduring enterprise* (1st ed.). London: Orion Business.

BENEDEK, Dora, CRIVELLI, Ernesto, GUPTA, Sanjeev y Muthoora, Priscilla, «Foreign Aid and Revenue: Still a Crowding-out Effect? *Finanz Archiv*, Vol.70, pp. 67-96, 2014.

BENTLEY, Duncan, «Timeless principles of taxpayer protection: how they adapt to digital disruption», *eJournal of Tax Research*, vol. 16, no. 3, pp. 679-713.

BIRD, Richard M (2015), *Global taxes and international taxation: mirage and reality*, *ICTD Working Paper* 28.

BRUINS, EINAUDI, SELIGMAN AND SIR JOSIAH STAMP (1923), *Report on double taxation: submitted to the Financial Committee by professors Bruins, Einaudi, Seligman and Sir Josiah Stamp*.

BURGERS, Irene y MOSQUERA, Irma, «Corporate Taxation and BEPS: A Fair Slice for Developing Countries?», *Erasmus Law Review*, n°1, agosto 2017.

CALVO VÉRGEZ, Juan (2018), «Pasado, Presente y Futuro de BEPS», Thomson-Reuters-Aranzadi.

CALVO VÉRGEZ, Juan, «El papel de los CDIS ante la doble imposición internacional en el ámbito del ISD: la problemática de las sucesiones transfronterizas», *BIT Plus*, núm. 219, 2018.

CARMONA FERNÁNDEZ, Nestor, «La noción de establecimiento permanente en los tribunales: las estructuras operativas mediante filiales comisionistas», *Crónica Tributaria* núm. 145, 2012.

CARMONA FERNÁNDEZ, Nestor, «Domicilio fiscal y residencia habitual de las personas físicas en la imposición personal (IRPF, IP e ISD)», OL, *Revista Tributaria Oficinas Liquidadoras*, núm. 16, 2009.

CHICO DE LA CÁMARA, P. (dir.) (2013), *Residencia Fiscal y otros aspectos conflictivos – La Armonización de la Imposición Directa*, Thomson Reuters Aranzadi.

COBHAM Alex y JANSKY, Petr, «Measuring misalignment: the location of US multinationals, Economic activity versus location of their profits», *International CTR for Tax and Development*, Working Paper n42, 2015.

CURRY, Andrew, & HODGSON, Anthony (2008). «Seeing in multiple horizons: connecting futures to strategy». *Journal of Futures Studies*, n°13(1), 1-20

DELGADO SANCHO, Carlos David., «Blanqueo de capitales y financiación del terrorismo. Paso a paso», *Aspectos jurídicos del blanqueo de capitales y financiación del terrorismo en sus vertientes penal y administrativa*, ed.Colex, 2019.

ELALI, André, «Some aspects about international tax competition, base erosion and profits shifting («BEPS») and the position of the developing countries», *International Tax competition and Developing Countries*, 2019.

ESCRIBANO, Eva, «An Opportunistic and yet Appropriate revision of the Source Threshold for the Twenty First Century Tax Treaties», *Intertax*, vol 43, n.º 1, 2015.

European Commission, *Recommendation of 6 December 2012 on Aggressive Tax Planning* (2012)

GADZO, Stjepan «The Principle of «Nexus» or «Genuine Link» as a Keystone of International Income Tax Law: A Reappraisal» as an adaptation of Nexus Requirements for Taxation of Non-residents» Business Income: A Normative Evaluation in the Context of the Global Economy, sections 2.1 & 2.2, Online Books IBFD, 2018.

GREGGI, Marco, Genuine Nexus or Perpetual Allegiance?: (Some Considerations on the Diverted Profit Tax» Proposal), TRN Conference, 2015.

GRUBER, Lloyd, Ruling the World: power politics and the rise of supranational institutions (2000)

International Monetary Fund (autores Ernesto Crivelli, Ruud De Mooij and Michael Keen) (2015), Base Erosion, Profit Shifting and Developing Countries, Working Paper 15/118.

HART, Herbert L.A. (1955). «Are There Any Natural Rights?», *The Philosophical Review*, 64: 175-191.

HORTALÁ y VALVÉ, Joan, «Las clausulas Tax Sparing y Matching Credit. Incentivos fiscales a Países en Vías de Desarrollo a través de los Convenios para evitar la Doble Imposición Internacional», *Boletín de la Facultad de Derecho*, nº8-9, 1995.

HORTALÁ VALLVÉ, Joan (2007), *Comentarios a la red española de convenios de doble imposición*, Thomson Aranzadi, Pamplona.

KLOWSKO, George, «The principle of Fairness and Political Obligation», *Ethics*, vol. 97, nº2, nov.1997, pp. 353-362.

MARRAZO, Carmine (2017), «Challenging the territoriality principle in the digital economy: the role of taxation for digital single market», en *Tendencias y desafíos fiscales de la Economía digital*, dir. Saturnina Moreno, ed. Aranzadi.

MURPHY, Richard (2015), *The Joy of Tax*, Londres.

NAGEL, Thomas y MURPHY, Brian (2002), *The Myth of Ownership: taxes and justice*, OUP, New York.

OCDE (2015), *Nota explicativa, Proyecto OCDE/G20 de Erosión de Bases Imponibles y Traslado de Beneficios*, OCDE.www.oecd.org/ctp/beps-2015 –nota explicativa–.

OCDE: <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-secretariat-proposal-unified-approach-pillar-one.pdf>

OECD, *Transfer Pricing Guidelines for Multi-National Enterprises and Tax Administrations* (1995).

RICH, Bruce, «Tax Evasion that harms the Global Commons: no problem if it is legal? *Environmental Forum*, enero-febrero, 2019.

SACHS, Jeffrey (2015), *La era del Desarrollo Sostenible*, ed. Deusto.

SCHNEIDER, Friedrich y otros, «New Estimates for the Shadow Economies all over the world», *24 International Economy*, J 443, 2010.

SHAXSON, Nicholas (2019), «Tackling tax havens: the billions attracted by tax havens do harm to sending and receiving nations alike», *Finance and Development*, septiembre 2019.

SHAVIRO, Daniel N. (2014), *Fixing US International Taxation*.

TASK FORCE ON DIGITAL ECONOMY, *Interim Report (Tax Challenges Arising from Digitalisation)*, marzo de 2018.

UE (2012), *The European Commission Recommendation of 6 December 2012 on Aggressive Tax Planning*.

UN Economic and Social Council, *High-level segment: ministerial meeting of the high-level political forum on sustainable development, convened under the auspices of the Economic and Social Council*, 8 mayo 2019.

UN Economic and Social Council, *High-level segment: ministerial meeting of the high-level political forum on sustainable development, convened under the auspices of the Economic and Social Council: special edition Progress towards the Sustainable Development Goals*, 24 de julio 2019.

WEBER, Stuart, «Thin capitalization and interest deduction regulations», Copenhagen Research Group on International Taxation, Working Paper 8, 2010.

OVERVIEW OF GLOBAL TRENDS IN THE PROTECTION OF TAXPAYERS' RIGHTS BY 2019, ACCORDING TO THE IBFD OBSERVATORY ON THE PROTECTION OF TAXPAYERS' RIGHTS (PART 1)

Carlos E. Weffe

Scientific Coordinator - IBFD Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights

*Associate Professor of Financial and Tax Law
Universidad Central de Venezuela*

Título

Visión general de las tendencias globales en la protección práctica de los derechos de los contribuyentes para 2019, según el Observatorio para la Protección de los Derechos de los Contribuyentes del IBFD (Parte 1)

Resumen

El artículo describe las tendencias mundiales en la protección práctica de los derechos de los contribuyentes en lo tocante a (i) confidencialidad de la información del contribuyente en manos de la Administración Tributaria (ii) procedimientos tributarios, tanto administrativos como jurisdiccionales (iii) medios de impugnación; (iv) sanciones penales y administrativas (v) ejecución forzosa de créditos tributarios, y (vi) situaciones transfronterizas, en lo relativo a las salvaguardas para los contribuyentes en el intercambio de información, con base en los datos del Anuario 2019 del Observatorio para la Protección de los Derechos de los Contribuyentes del Buró Internacional de Documentación Fiscal (IBFD, por sus siglas en inglés).

Palabras clave

Derechos de los contribuyentes, confidencialidad, procedimientos tributarios, situaciones transfronterizas, reporte obligatorio de mecanismos transfronterizos, intercambio de información, derecho al debido proceso, derecho a la defensa, *habeas data*, proporcionalidad, no autoinculpación, *non bis in idem*, simplificación de procedimientos, regularización voluntaria, ejecución forzosa.

Abstract

The article describes the current global trends in the practical protection of taxpayers' rights, with regard to (i) confidentiality of taxpayers' information held by the tax authorities (ii) tax procedures, both administrative and judicial (iii) reviews and appeals; (iv) criminal and administrative sanctions (v) enforcement of taxes, and (vi) cross-border situations, regarding the safeguards for taxpayers in the exchange of information, based on the data of the 2019 Yearbook on Taxpayers' Rights, released by the IBFD Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights.

Keywords

Taxpayers' rights, confidentiality, tax procedures, cross-border situations, mandatory disclosure rules, exchange of information, right to *due process*, right to defence, *habeas data*, proportionality, *nemo tenetur se ipsum accusare*, *non bis in idem*, simplification of procedures, voluntary disclosure, tax enforcement.

Fecha de recepción: 27-08-2020/Fecha de aceptación: 3-9-2020

Cómo referenciar: Weffe H., C.E. (2020). Overview of global trends in the protection of taxpayers' rights by 2019, according to the IBFD Observatory for the Protection of Taxpayers' Rights (Part 1). *Revista Técnica Tributaria* (130), 149-163

La versión en español de este estudio está disponible en la edición digital de la Revista Técnica Tributaria en www.aedaf.es.

SUMARIO

1. Global trends in the protection of taxpayers' rights in practice in 2019
2. Confidentiality of taxpayer data held by the Tax Administration
 - 2.1. Tendency towards greater protection of confidential taxpayer information held by the Tax Administration
 - 2.2. Mandatory reporting rules for potentially aggressive tax schemes and professional secrecy
3. Tax procedures
 - 3.1. The four fundamental principles
 - 3.2. More intensive audits
 - 3.3. Reviews and appeals
4. References

1. Global trends in the protection of taxpayers' rights in practice in 2019

This article summarizes the main developments, reported in 56 reports by 85 national reporters from 44 countries¹, in the practical protection of taxpayers' rights by 2019 in seven areas: (i) confidentiality, as regards the rules of mandatory reporting of potentially aggressive tax schemes and the protection of taxpayers' rights associated with professional secrecy; (ii) tax proceedings, regarding the practical protection of the four fundamental principles (*ne bis vexari*, proportionality, *audi alteram partem* and *nemo tenetur se ipsum accusare*), as well as the right to *due process* and defense, *habeas data* and taxpayer participation, as well as that of *bona fide* third parties in administrative proceedings; (iii) more intensive audits, with respect to judicial authorizations for home visits and areas of confluence between the tax procedure and the preliminary stage of the criminal procedure; (iv) reviews and appeals; (v) enforcement of taxes; (vi) criminal and administrative sanctions; and (vii) cross-border procedures, especially with respect to the need for safeguards for taxpayers in the exchange of information (IBFD Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights, 2020).

2. Confidentiality of taxpayer data held by the Tax Administration

The confidentiality of taxpayer information held by the Tax Administration is one, if not the most, of the areas in which there have been most developments in the practical protection of taxpayers' rights by 2019.

2.1. Tendency towards greater protection of confidential taxpayer information held by the Tax Administration

Since at least 2009, the tax systems have been assuming transparency as one of their fundamental paradigms in the fight against tax evasion, avoidance and fraud (Weffe, Feb. 2020).

A natural consequence of the process is an increase in demands for information relevant to tax purposes, both from taxpayers and from third parties connected in one way or another with the performance of the taxable event or with its evidence. This facilitates the assessment, in the sense of allowing the Tax Administration to know, straightforwardly, the taxable event and the taxa-

1 Argentina, Australia, Austria, Belgium, Bosnia and Herzegovina, Brazil, Bulgaria, Canada, Chile, China, Chinese Taipei, Colombia, Croatia, Cyprus, Czech Republic, Denmark, Finland, Germany, Greece, Guatemala, India, Italy, Japan, Kenya, Luxembourg, Mauritius, Mexico, Netherlands, New Zealand, Panama, Peru, Poland, Portugal, Russia, Serbia, Slovenia, South Africa, Spain, Taiwan, Sweden, Switzerland, United Kingdom, United States, Uruguay and Venezuela.

ble base; that is, the direct knowledge of the generating event and the circumstances of its occurrence that allow an exact measurement of the ability to pay expressed in its realization, as defined, for example, by Article 136.1 of the Model Tax Code for Latin America of the Organization of American States and the Inter-American Development Bank (Giuliani Fonrouge, Gomes de Sousa, & Valdés Costa, 1967) Article 54.a) of the Model Tax Code of the Inter-American Center of Tax Administrations (CIAT, 2015) and Articles 50.2 and 51 of the Spanish General Tax Law, where it is referred to as «direct estimation» (Spain, 2020).

Naturally, the above commits the responsibility of the State-administrator with respect to the preservation of the confidential nature of the information thus obtained, in a double sense. First, to ensure that the information thus obtained is used solely for tax purposes, and second, to make sure that this information is accessible and used only by the officials who are specifically responsible for the inspection and control of the taxpayer's tax obligations. As it follows from Articles 9.3 and 106.2 of the Spanish Constitution (Spain, 1978) and Articles 139 to 144 of Law 30/1992, on the Legal System for Public Administrations and Common Administrative Procedure (Spain, 1992), the State shall be obliged to make good any damage caused by the activities of the public authorities, without exception (Tejera Hernández & Herrera Molina, 2014).

In general terms, there is an increase in legal and administrative measures for the protection of taxpayers' data held by the tax administrations.

In this regard, a minimum standard is the establishment of specific legal guarantees for confidentiality, with sanctions effectively applied for officials who make unauthorized disclosures. Since the beginning of the activities of the Observatory for the Protection of Taxpayers' Rights (OPTR), a favorable trend has been recorded in this respect: the vast majority of the countries surveyed have some formula for the legal protection of taxpayer information held by the Tax Administration (IBFD Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights, 2018).

This favourable trend continues to this day (IBFD Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights, 2020). For instance, during 2019 the U.S. *Taxpayer First Act* only permits disclosure of information to Tax Administration contractors when effective safeguards have been taken for the confidentiality of the information, and it increased the applicable penalties for the improper use or disclosure of confidential information by tax return preparers.

On the other hand, 58% of the countries surveyed protect through encryption the confidential taxpayer information held by the Tax Administration by 2019. However, only 47% of the countries surveyed limit access to this data to officials directly involved in tax inspection and control tasks with respect to a given taxpayer, by requiring some form of identification to access the data.

The experience of Canada in 2019 is particularly noteworthy. A special report described as positive the ethical culture of the Canadian Tax Administration's staff with respect to the safeguards applicable to taxpayer information, although there are no protocols designed for the unauthorized disclosure of information. The same may be said of China, which has physically separated servers containing sensitive taxpayer information from those not containing this type of data.

On the other hand, there was a massive leak of personal data from more than four million taxpayers in Bulgaria. During the investigation, it became known that the level of encryption and online security of the Bulgarian Tax Administration was particularly low (IBFD Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights, 2020).

In the same vein, Canada, the Netherlands and Peru reported progress in conducting regular access audits to verify whether or not unauthorized access occurred, which enabled Canada to detect 263 privacy breaches by tax officials between November 2015 and November 2018. Sixty-three percent of the countries surveyed reported conducting regular access audits.

In turn, it is significant that the number of countries surveyed willing to publicly disclose information on debts held by named taxpayers, also known as «*naming and shaming*,» has declined in 2019 compared to 2018. According to data from the OPTR, these measures are still in place in 37% of the countries surveyed (IBFD Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights, 2020) compared to 45% who stated that such measures were applicable in their jurisdiction by 2018 (IBFD Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights, 2019).

Among those countries that do practice «*naming and shaming*» as a mechanism to encourage voluntary compliance with tax obligations and, in parallel, discourage tax avoidance and evasion, the measure adopted in 2019 by the Netherlands stands out, which, has introduced «*naming and shaming*» as an accessory penalty to the commission of some of the tax offences associated with the failure to provide information on reportable schemes in the context of the implementation of mandatory reporting rules for potentially «aggressive» tax schemes, as will be discussed in section 3.1.2. (IBFD Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights, 2020).

2.2. Mandatory reporting rules for potentially aggressive tax schemes and professional secrecy

Professional secrecy can undoubtedly be described as the «cornerstone» of the exercise of all professions that have consulting as part of their activity. The confidential treatment of the information provided by the client depends, to a great extent, on the client's *trust*, and consequently provides all the factual information necessary for the advisor to better understand the client's business and its problem, and thus be able to provide the best possible advice. Thus, on the secrecy of information between client and advisor depend (i) the adequate protection of the client's right to privacy, given that the information subject to secrecy is so insofar as its disclosure is likely to cause harm to the client or third parties; (ii) the quality of the professional advice provided by the advisor; (iii) indirectly, the existence, relevance and quality of the business decisions taken by the client, based on the advisor's advice; (iv) the possibility or quality of the collaboration with the client's defense that the advisor may provide, especially lawyers. Therefore, it has been rightly said that «*the existence of the professional secret of the lawyer is one of the essential conditions –sine qua non– of the existence and possibility of the legal profession, which cannot be broken even*

by the requirements of a law that we consider in this respect would be intrinsically unjust». (Andino Lopez, 2014).

In this vein, the OPTR has expressed the importance of protecting the confidentiality of the relationship between client and advisor. In the opinion of the OPTR, expressed in the voice of one of its directors, Philip Baker, the granting of greater powers to the tax administrations should be accompanied by a clear and effective guarantee of the rights of taxpayers (The IBFD Yearbook on Taxpayers' Rights – Philip Baker, 2020). In this respect, the Observatory has stated that the application of professional secrecy to the relationship between taxpayers and their lawyers should be taken as a minimum standard, which ideally –as best practice– should be extended to all types of advisers who provide professional advice in a similar way to that of lawyers, and not be limited exclusively to them. This is the trend followed by countries such as Belgium and Spain, and jurisdictions such as Cyprus, Slovenia and Mexico have shifted away from it (IBFD Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights, 2020).

However, the assumption of greater transparency as a paradigm of the tax systems has generated significant state pressure to reduce the scope of professional secrecy, to the point that the OPTR has said that such secrecy *«is under siege»*. (IBFD Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights, 2020).

In effect, the adoption of mandatory reporting schemes for potentially «aggressive» tax planning, as a consequence of the reception in domestic law of the recommendations of the Final Report of Action No. 12 of the OECD and G-20 Project on Base Erosion and Profit Shifting (OECD, 2016) has tested the dialectic tension between the public interest committed to the early detection of potentially «aggressive» tax planning mechanisms, as an information tool to guide tax policy and effectively close the gaps in the tax system that facilitate these behaviors, and the rights of taxpayers to legal assistance, economy of choice and economic freedom, as well as legitimate confidence and plausible expectation, in its relationship with professional secrecy (Čičin-Šain, 2019).

In this respect, the domestic adaptations to the aforementioned Final Report, among which the progressive transposition of the Sixth Amendment to Directive 2011/16/EU of the Council of the European Union, Directive (EU) 2018/822 of 25 May 2018, with regard to the automatic and compulsory exchange of information in the field of taxation in relation to the mechanisms subject to communication of information, also known as DAC-6, stands out (European Union, 2018). The new tax laws and regulations, which have been implemented by the government, have implied an important development of the limitations to tax advice in general, which directly affect the privilege of privacy of communications between the taxpayer and his or her tax advisors.

These developments seem to explain the declining trend in the level of adoption of the minimum standards and best practices of the OPTR in this area. Particularly, that is the case for Cyprus, Slovenia and Mexico in 2019. In the first of these countries communication between taxpayers and their advisors is not protected; rather, tax advisors are responsible for failing to report the activities of their clients that are reasonably suspected of constituting money laundering, as a result of the implementation of the 4th and 5th Anti-Money Laundering

Directives. In turn, Mexico registered a decrease in its level of adoption of the minimum standard that recommends that visits to offices and other private premises of persons that may contain privileged information require the presence of a third party (ideally, an independent lawyer) to protect such privilege, and its reporting regime of potentially «aggressive» schemes is applicable retroactively and without any protection for documents that could be considered privileged in the case of visits by the Tax Administration to the domicile of the tax advisor (IBFD Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights, 2020).

In terms of specific state practices, the extension of professional secrecy to advisors other than lawyers is a jurisprudential construction in Brazil, and in the United States a limited privilege is in force for public accountants. In the latter country, the so-called «Kovel agreements» allow for the extension of professional secrecy to accountants who work as a team with lawyers. Communication with advisors other than lawyers has been reported as not protected in Russia, and in Uruguay the Tax Administration has indicated that professional secrecy is only applicable to communications with lawyers linked to a specific tax procedure, even though this interpretation is not shared by the courts or by most of the doctrine of that country (IBFD Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights, 2020).

3. Tax procedures

Tax procedures are an essential part of the work of the Tax Administrations. In the Rule of Law, administrative activity is fundamentally regulated, which means that the powers and duties of the Administration to act in the public interest –which, in our case, translates into actions aimed at the declaration with legal effects of the existence and amount of tax obligations– must be directed through a legally defined formal channel (Fraga-Pittaluga, 1998), where proper safeguards for the protection of the rights of citizens, whose rights may be affected by State action, are in place (Andrade Rodriguez & Weffe, 2010).

3.1. The four fundamental principles

In this context, the OPTR has identified four basic principles that are inherent to the exercise of its competencies by the Tax Administration at the time of determination: *ne bis vexari*, or prohibition of multiple investigations for the same facts, proportionality, *audi alteram partem*, or principle of the contradictory, and *nemo tenetur se ipsum accusare*, or right to non-self-incrimination. From all of them, guiding criteria arise for the Tax Administration in the exercise of its auditing powers, and correlative rights for taxpayers that may well be qualified as part of the bundle of constitutional positions to which fundamental rights refer (Alexy, 1993).

The OPTR found developments regarding the practical implementation of all these principles in the countries surveyed in 2019. As a general rule, there seems to be a trend towards the expansion of the Tax Administration's powers to carry

outactions to discover taxable events and the quantification of taxable base, with a correlative reduction in the scope of taxpayers' fundamental rights, as will be seen below.

3.1.1. Proportionality

In general terms, the trend recorded by the OPTR for 2019 regarding proportionality refers to the relaxation of material limits to the possibility of the Administration to require and obtain information. Now, this power extends, in practice, to information not relevant for the determination of the tax in question, which –as can easily be noticed– has a direct link with the confidentiality problems previously referred.

This trend directly contradicts the OPTR minimum standard according to which tax authorities may only require information that is strictly necessary for the determination, that is not otherwise available and in the least burdensome manner for the taxpayer. However, the standard has been reportedly improved in practice by Canada and Colombia, and where the furthest departure from the principle is noted in Bulgaria, Guatemala, Mexico and Peru (IBFD Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights, 2020).

Regarding the former, Canada leads the way. In that country, the information requirements policy of the Tax Administration limits information requirements based on three criteria: object of the audit, foreseeable relevance and reasonableness, and transparency. In this regard, a valid business reason is necessary for the Tax Administration to seek to obtain specific information from the taxpayer, to whom this reason must be communicated in expression of the *audi alteram partem* principle. The same is reported in the United States, where limits have been established for conducting audits on the same taxpayer in consecutive years (IBFD Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights, 2020).

Regarding the latter, the practice in Slovenia, Guatemala and Mexico knows no limits for the Tax Administration in the type and relevance of the information that may be obtained coercively by the Tax Administration. In the case of the latter country, the Supreme Court issued a binding precedent requiring that all documents from which evidentiary effectiveness is sought for tax purposes must have a certain date, given by a notary public, in order for them to be admissible as evidence for tax purposes, thus reducing the possibilities of taxpayers' defense (IBFD Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights, 2020).

3.1.2. Ne bis vexari, or prohibition of double investigation

The *non bis in idem* appears to be similarly undermined in 2019, judging by the data collected by the OPTR; only 25 per cent of the countries surveyed limit the frequency of investigations to the same taxpayer. The practice in South Africa, where *ne bis vexari* is only applicable to criminal liability charges, thus opens up the possibility of double or multiple prosecutions for any other matter, including tax. Switzerland reports that the interpretation of the principle is

«restricted», and in Uruguay the tax authorities have the possibility, within an environment of rejection of the *ne bis vexari*, to restart tax administrative procedures on the basis of alleged procedural replacements due to formal defects, thus paving the way for multiple revisions, in practice, of the same taxable events (IBFD Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights, 2020).

It's not all negative, though. It is worth noting the steps taken in Spain towards the implementation of the minimum standards and best practices according to which, in application of the procedural aspect of *non bis in idem*, the taxpayer should only receive one audit per tax year, except when the relevant facts are known after the completion of the procedure. According to a new interpretation of the case law, there is room for a new audit only if the facts and documentation that support the determination of a certain tax year differ, so that there cannot be such procedural duplication –and consequently, there is protection of *res judicata*– in the case of facts that have been the subject of a previous provisional determination (IBFD Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights, 2020).

3.1.3. Audi alteram partem

One consequence of the implementation of the reporting obligations of potentially «aggressive» tax planning schemes at the head of tax advisors, called «intermediaries», is to allow the Tax Administration access to relevant documentation on the tax situation of the taxpayer without the latter being aware of it, and consequently without the possibility of controlling the evidence thus incorporated into the tax investigation at the time of its evacuation (IBFD Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights, 2020). This, needless to say, reduces the scope of the taxpayer's rights.

This situation is in line with the generally negative trend with respect to the effective enforcement of this principle in tax administrative procedures. In this regard, the OPTR records for 2019 a decrease in its application with respect to 2018, from 84% to 81%. The establishment of a simplified assessment procedure in Colombia allows the tax authorities of that country to issue a determination act without the need for any prior action or guarantee of *res judicata*, only to accelerate tax administrative procedures. Serbia does the same, where new legislation allows the Tax Administration to issue an *ex officio* assessment based only on the official records, in case the taxpayer fails to file his tax return and without giving him the opportunity to file the omitted return or, if applicable, defend himself against the allegations made by the Administration (IBFD Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights, 2020).

The decision of the Court of Justice of the European Union in the Glencore case (C-189/18) of 16 October 2019, duly reported in the 2019 OPTR Yearbook, is noteworthy in this regard. *The thema decidendum* in this case covered the right to *due process* and defence during the audit, in accordance with Article 47 of the Charter of Fundamental Rights of the European Union, and in particular the rights to *habeas data*, *audi alteram partem* and the protection of *bona fide* third parties in a tax fraud scheme, in the specific case of VAT (IBFD Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights, 2020).

In evolution of its jurisprudential line, the Court expressly recognizes that the referred rights are of integral and immediate application throughout the entire administrative tax procedure, and that they are especially applicable in the case in which a third party in good faith, under conditions in which he did not know or could not reasonably have known that the transactions in which was taking part as purchaser were being used by its suppliers as formulas to evade VAT, is discussing with the tax authorities the deductibility of the tax credits effectively borne by him in the acquisition of goods and services incorporated in its production process (The IBFD Yearbook on Taxpayers' Rights – Pasquale Pistone, 2020).

3.1.4. *Nemo tenetur se ipsum accusare*, or the right to non-self-incrimination in administrative tax proceedings

At this point, the OPTR notes the general tendency of the countries surveyed not to apply the principle in practice. The cases of China, where the right is reported as non-existent, Mexico, where the right, although formally existing, is not protected, and Uruguay, where some specific implications are not yet admitted, although the principle is formally recognized, stand out. In the United States, the right is recognized only in criminal proceedings, to the extent that the taxpayer cannot refuse to declare taxes on the basis of *nemo tenetur*, and the legal obligation to warn the taxpayer of his right to remain silent (the so-called «Miranda warning») is only enforceable in very specific circumstances (IBFD Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights, 2020). On this subject, one of the directors of the OPTR, Pasquale Pistone, has announced future results of the study group on international taxation of the *International Law Association* (The IBFD Yearbook on Taxpayers' Rights – Pasquale Pistone, 2020).

As positive data worthy of mention, the Portuguese Constitutional Court declared unconstitutional the interpretation of certain procedural regulations that allowed the obtaining of documents during a tax inspection, without prior knowledge or judicial authorization, for their subsequent use as evidence in the criminal investigation against the taxpayer (IBFD Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights, 2020).

3.1.5. The structure and content of tax administrative procedures

In order to comply with its guarantee function, especially in relation to legal security, it is ideal that tax administrative procedures follow a pattern established in guides accessible to the public; a manual of good practices at a global level is a *desideratum* in this sense.

It is towards these best practices that the events in Canada and Spain in 2019 were directed. The first of these countries follows a detailed pattern for those audits of large taxpayers that are presented as risky, based on algorithms that allow the identification of the risk, complemented with the requirements for taxpayer documentation. In addition, the Canadian Tax Administration holds

meetings with the managers of taxpayers identified in this way as risky, to communicate the compliance problems detected, lack of transparency and other issues identified during the procedure, in a trend that is closely followed by New Zealand and Russia. In the case of Spain, the publication of the general guidelines of the Annual Tax and Customs Control Plan is reported (Spain, 2019) and the decision of the Supreme Court of 13 November 2018, which establishes that the request made by the tax inspectorate to obtain information from intermediaries in order to combat fraud is not reasonable, as it does not correspond to the provisions of the Annual Tax and Customs Control Plan (IBFD Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights, 2020).

3.2. More intensive audits

The term «more intensive audits» means tax inspection procedures in which indications of the possible commission of a tax offence are detected. On the one hand, such a finding requires more intense investigative activity on the part of the Tax Administration and, if appropriate, the Public Prosecutor's Office and other criminal investigation bodies. This more in-depth scrutiny may include activities that are more invasive of the taxpayer's privacy, such as telephone tapping or monitoring of financial activity. On the other hand, it is natural that such activity requires a strengthening of taxpayer guarantees against the activity of the Tax Administration, instrumented –fundamentally– through the authorization and judicial review of the state investigative activity carried out in these circumstances (IBFD Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights, 2020).

3.2.1. *Nemo tenetur se ipsum accusare*, or the right to non-self-incrimination in administrative tax proceedings

In this context, intensive inspections are limited to what is strictly necessary to ensure an effective response to non-compliance as a corollary of proportionality and therefore best practice. Obviously, connected with this idea is the demand for greater protection of the taxpayer's right not to self-incrimination when the inspection work allows for the anticipation that the taxpayer could be held criminally liable, a best practice in which Denmark registered progress, Canada and Mexico experienced setbacks and Peru reported an ambiguous assessment of its performance in 2019, according to data provided to the OPTR.

In practice, *nemo tenetur* is reported as applicable in 54% of the countries surveyed. Of the countries that recognize it, half have restrictions on the use of the information provided by the taxpayer for a subsequent criminal charge, or the imposition of an administrative penalty. In the same vein, in only 8 of the countries surveyed (19% of the total) the taxpayer can invoke the guarantee as an excuse for not providing accounting information to the tax authorities. On the other hand, in 53% of the countries surveyed, the right to non-self-incrimination is guaranteed through a procedure that allows the identification of the circumstances in which the taxpayer may be charged with the commission of a

tax crime, and consequently allows for the concrete determination of the temporary point of operation of the guarantee in the inspection procedure. Thus, in 40% of the countries surveyed, a warning of the «Miranda» type is required from the tax authorities (Weffe, *The Right to Be Informed: The Parallel between Criminal Law and Tax Law, with Special Emphasis on Cross-Border Situations*, 2017) so that the taxpayer is informed that he has the right not to self-incriminate (IBFD Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights, 2020).

3.2.2. Authorization or notification for administrative interventions

A rational limit to administrative investigative activity in the rule of law, especially that linked to the exercise of the power to impose penalties, requires prior judicial review of administrative investigative actions which, by their nature, may result in aggressive intervention in the sphere of the subjective rights of individuals (Fraga-Pittaluga, 1998).

Naturally, the OPTR states as a minimum estándar that the entry to private premises of persons or the interception of communications by the Tax Administration must be authorized by the courts. Only exceptionally, in cases of urgency, may the highest level of the Tax Administration authorize this type of intervention. In such a scenario, it is necessary that the action be ratified as soon as possible by the judiciary.

From the different reports to the OPTR, it is possible to confirm that in 2019 a trend towards a drastic reduction, in some cases such as Mexico, of the practical requirement of judicial authorization for inspections of the taxpayer's establishment. However, for other types of interventions, such as telephone tapping, obtaining financial information or visiting the taxpayer's home, the requirement for such judicial authorization is maintained, although the protection afforded to access to financial information held by banking institutions has been severely reduced. As a result, banking secrecy has been declared «dead». (IBFD Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights, 2020).

In fact, from the statistical information obtained by the OPTR, it can be seen how 66% of the countries surveyed indicated that prior judicial authorization was not necessary for the entry of the Tax Administration into the taxpayer's establishment in 2018, a record that rose to 71% of the countries surveyed in 2019. In this regard, in Belgium, case law allowed tax authorities free access to taxpayers' establishments and to the copy of all documents held by the taxpayer, including by digital means; according to the judiciary, the right to privacy is not violated even in the case of private documents being copied in the process. Italy, for its part, has passed legislation authorizing the Financial Administration to use information from the Financial Data Archive of banking institutions, based on the particular public interest in combating fraud. In Peru and Serbia, financial institutions are required by law to provide the tax authorities with «significant» information about taxpayers, without prior judicial authorization, and in Uruguay, judicial authorization is only necessary for the registration of the taxpayer's home. Mexico goes even further, allowing the Tax Administration to enter

the taxpayer's home in the event that the taxpayer conducts business from there (IBFD Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights, 2020).

On the other hand, there is a positive trend with respect to the protection of privileged information in the context of an inspection at the taxpayer's premises. While in 2018, 46% of the countries surveyed had a procedure in place to ensure that documents subject to privilege –such as communications between the taxpayer and its advisors– were not seized in the course of the inspection, by 2019 this figure increased to 55% of the countries surveyed. In this regard, 70% of the countries surveyed, compared with 76% in 2018, require judicial authorization before conducting wiretaps, or monitoring the activity of the suspected taxpayer on the Internet (IBFD Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights, 2020).

3.3. Reviews and appeals

Following the mandate of the aphorism *ubi ius, ibi remedium* (Pistone, *Problemáticas actuales y nuevas fronteras de los medios de impugnación nacionales e internacionales*, 2016), when it comes to managing the public interest through administrative activity, as in our case, this must be guaranteed both administratively and judicially, through reviews and appeals.

In the light of the data provided by the 2019 Yearbook of the OPTR, it can be concluded that this area of protection of taxpayers' rights has had highs and lows. There has been a massive digitization of administrative and judicial challenge procedures, with some cases worthy of particular relevance, combined with total freedom to exercise appeals and appeals before the courts. However, judicial delays are great in the overwhelming majority of the countries surveyed, and private hearings are generally not allowed in cases involving sensitive or confidential information, in contradiction to the minimum standards of confidentiality. Furthermore, in general, prior exhaustion of administrative remedies is still required for access to judicial proceedings, thus compromising the guarantee of effective judicial protection.

3.3.1. **Prior exhaustion of the administrative channel as a filter for access to jurisdiction**

The effectiveness of the means of judicial review, especially in the light of the fundamental right of access to jurisdiction, requires the possibility for the taxpayer to have access to a prompt and efficient judicial remedy, without procedural obstacles that unduly limit such possibility (The IBFD Yearbook on Taxpayers' Rights – Pasquale Pistone, 2020). That is why the OPTR has established as a minimum standard that the legal standing for the exercise of the legal actions to challenge tax assessments should not depend on the previous exhaustion of the administrative way. Unfortunately, this is not the case in 51% of the countries surveyed in 2019 (IBFD Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights, 2020). and we see cases such as that of Croatia, where the administrative procedure serves merely to confirm the tax claim, without any real examination

of the substance of the taxpayer's situation (The IBFD Yearbook on Taxpayers' Rights - Pasquale Pistone, 2020). This situation confirms the concerns that have been expressed by scholars on this particular point (Fraga-Pittaluga, 1998).

Denmark has incorporated the minimum standard into its legislation, removing the requirement for prior exhaustion of administrative remedies with effect from 1 July 2020. In the same vein, access to the Indian High Court is occasionally allowed without the need for a prior administrative procedure, and Portugal changed, in that idea, some rules of appeal of the decisions of courts of first instance, among others (IBFD Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights, 2020).

3.3.2. Digital services and time length of reviews and appeals

The effectiveness of a procedural remedy depends, among other things, on time. Seneca said that «nothing resembles injustice as much as delayed justice». That is why speed in the processing of administrative and judicial appeals is essential to ensure that taxpayers' rights are properly protected. To this end, the growing digitalization of human processes can serve as a powerful tool to facilitate and expedite the processing of taxpayers' claims, as is already evident in several countries around the world and as recommended by Pistone in the General Report to the Congress of the European Association of Tax Law Professors (EATLP) in 2019 (Pistone, General Report, 2020).

This has been understood by the OPTR, which has defined as best practice the establishment of mechanisms for the electronic filing and processing of administrative and judicial appeals to speed up the processes, and that the time for the substantiation and decision of administrative and judicial appeals should not exceed an ideal maximum of two years. In this regard, in 2019, electronic filing and processing of administrative appeals was introduced in Bulgaria, Russia and Peru. With regard to the speed of procedures, Australia, Canada, Denmark and Japan showed progress in 2019, while Bosnia and Herzegovina, Guatemala and Peru reported setbacks in this area. In the case of Australia, an excellent average of 28 days was verified for the decision of administrative appeals for small businesses (The IBFD Yearbook on Taxpayers' Rights - Pasquale Pistone, 2020).

4. References

Weffe, C. E. (Feb. 2020). Taxpayers' Rights in the Expanding Universe of Criminal and Administrative Sanctions: A Fundamental Rights Approach to Punitive Tax Law Following the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. *Bulletin for International Taxation*, 74(2), 98-108. Accessed 31 July 2020, https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/bit_2020_02_o2_3

Análisis crítico de cuestiones problemáticas en la jurisprudencia

COLABORADORES

José María Lago Montero
Universidad de Salamanca

Rosa Litago Lledó
Universidad de Valencia

Manuel Jesús Lucas Durán
Universidad de Alcalá

José Andrés Rozas Valdés
Universidad de Barcelona



EL PANDEMONIO DEL AJUAR DOMÉSTICO

José Andrés Rozas Valdés

*Catedrático de Derecho financiero y tributario
Universitat de Barcelona (España)*

SUMARIO

1. Planteamiento
2. Los hechos
3. La novedosa doctrina judicial y su precedente
4. Análisis crítico
5. A modo de conclusión
6. Bibliografía

1. Planteamiento

Entre el 25 de febrero y el 3 de marzo de 2020 (fecha de votación de tres de las cuatro sentencias) el Tribunal Supremo ha dado un viraje importante en su doctrina sobre el régimen jurídico del ajuar doméstico en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante, ISD).

La primera en su publicación, y más extensa¹, tiene como ponente a D. Fco. José Navarro Sanchís y se separa significativamente de la que hasta este momento había sido doctrina constante sobre el particular². Como las otras tres, va acompañada de un sustancioso voto particular –suscrito por tres magistrados³– que, coincidiendo con la decisión adoptada, discrepan en el recorrido argumental que se ha seguido: consideran que podría haberse llegado a las mismas conclusiones, manteniendo la interpretación tradicional sobre la cuestión que el Tribunal Supremo venía sosteniendo desde los años setenta.

En las tres sentencias posteriores –más breves y prácticamente idénticas⁴– sus respectivos ponentes –en dos de ellas D. Ángel Agualló Avilés y en la tercera D.^a Esperanza Córdoba Castroverde, que sustituyen a su ponente inicial, firmante del voto particular– se remiten sustancialmente al texto de la precedente para resolver en el mismo sentido, como no podía ser de otro modo, los casos sometidos a su consideración.

La cuestión reviste un indudable interés y una incuestionable trascendencia práctica, pues afecta de lleno al contenido y valoración del ajuar doméstico en el ISD. En realidad, la cuestión casacional estaba circunscrita a concretar «qué elementos o bienes deben considerarse incluidos dentro del concepto de ajuar doméstico» (el subrayado es mío y más adelante se hará notar la importancia del mismo). Pero, en definitiva, termina por condicionar el modo en el que se determina dicho componente de la base imponible en el impuesto sucesorio que –siendo cosa distinta– está directamente relacionada con aquella y goza de una considerable importancia en la cuantificación de las deudas tributarias que, en su caso, proceda liquidar, o hayan ya sido objeto de liquidación⁵.

1 STS 342/2020, de 10 de marzo (rec. 4521/2017; ECLI:ES:TS:2020:1619).

2 Es objeto de cita reiterada –para separarse de su doctrina– la STS 1877/2016, de 20 de julio de 2016 (rec. 790/2015; ECLI:ES:TS:2016:3538), ponente, D. Manuel V. Garzón Herrero.

3 D. José Díaz Delgado, D. José Antonio Montero, y D. Isaac Merino Jara.

4 SSTJ, de 19 de mayo de 2020, 499/2020 (rec. 6027/2017; ECLI:ES:TS:2020:956), y 490/2020 (rec. 5938/2017; ECLI:ES:TS:2020:1094) y de 11 de junio de 2020, 744/2020 (rec. 5939/2017; ECLI:ES:TS:2020:1666). Las tres traen causa de sendos recursos de casación interpuestos contra las correspondientes liquidaciones, con origen en la misma herencia, cuyas sentencias de instancia comparten contenido y son prácticamente correlativas: SSTJ AS 563/2016 (ES:STSJAS:2017:2623), 565/2016 (ES:STSJAS:2017:2621), 699/2017 (ES:STSJAS:2017:2625), todas ellas de 31 de julio de 2017. Con la misma fecha se dictó una cuarta sentencia, idéntica [STSJ AS 564/2016 (ES:STSJAS:2017:2624)], relativa a la misma herencia, y al cuarto heredero/a, que –salvo error u omisión– al momento de escribir estas líneas está pendiente de sentencia en el Tribunal Supremo, habiéndose admitido el recurso de casación en los mismos términos que en los casos ya resueltos (*cfr.* ATS 1107/2018, de 7 de febrero).

5 Desde la asesoría fiscal rápidamente se ha percibido el considerable efecto recaudatorio de esta doctrina. Desde el momento en que el Supremo ha venido a facilitar enormemente la prueba de que el ajuar doméstico pueda tener un importe inferior al 3% del caudal relicto el impacto en la progresividad y cuotas del impuesto sucesorio, sobre todo en aquellos patrimonios con significativa presencia de activos empresariales, está fuera de toda duda (*Vid.* «Fuerte rebaja fiscal en la sucesión de la empresa familiar y de patrimonios», *Expansión*, 27 de mayo de 2020).

Vaya por delante que, de la lectura de las sentencias –y del voto particular que a las mismas se acompaña– se deduce, con toda claridad, una disparidad de criterios en el seno de la Sección segunda de la Sala tercera del Tribunal Supremo, aun siendo concurrentes en el resultado. Aunque hay unanimidad sobre la oportunidad de casar en un supuesto, y no hacerlo en los otros tres, las sentencias de instancia, las razones que conducen a dicha conclusión son dispares y basadas en una interpretación divergente de los preceptos aplicables. Tanto las sentencias como el voto particular, por otra parte, están sólidamente fundadas y exquisitamente argumentadas.

La doctrina que finalmente ha resultado preponderante construye toda una interpretación novedosa –en torno al concepto del ajuar doméstico en el ISD y a su valoración– llamada a tener un reflejo más que considerable sobre las liquidaciones futuras –y sobre las precedentes susceptibles de revisión– en las que se haya de cuantificar dicho componente de la base imponible. A mi modesto parecer, forzosamente compatible con el tenor literal del precepto que le dedica la Ley del Impuesto⁶, y con la normativa reglamentaria concordante⁷ –si se hace una determinada lectura de su contenido– pero perfectamente comprensible, a tenor de las consecuencias irracionales e injustas a las que viene conduciendo el modo en el que está redactada, la forma en la que se viene aplicando por las Administraciones autonómicas y la interpretación que de todo ello se hace por los órganos administrativos y judiciales de revisión tributaria.

6 Art. 15, «Ajuar doméstico», de la Ley núm. 29, de 18 de diciembre de 1987, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: «El ajuar doméstico formará parte de la masa hereditaria y se valorará en el tres por ciento del importe del caudal relicto del causante, salvo que los interesados asignen a este ajuar un valor superior o prueben fehacientemente su inexistencia o que su valor es inferior al que resulte de la aplicación del referido porcentaje.» En la redacción dada al mismo por la disp. ad. 3ª de la Ley núm. 19, de 6 de diciembre de 1991, del Impuesto sobre el Patrimonio (en adelante, IP).

7 Art. 34, «Valoración del ajuar doméstico», del RD 1629, de 8 de noviembre de 1991, por el que se aprueba el Reglamento del ISD (en adelante, RISD):

1. Salvo que los interesados acrediten fehacientemente su inexistencia, se presumirá que el ajuar doméstico forma parte de la masa hereditaria, por lo que si no estuviese incluido en el inventario de los bienes relictos del causante, lo adicionará de oficio la oficina gestora para determinar la base imponible de los causahabientes a los que deba imputarse con arreglo a las normas de este Reglamento.
2. El ajuar doméstico se estimará en el valor declarado, siempre que sea superior al que resulte de la aplicación de la regla establecida en el Impuesto sobre el Patrimonio para su valoración. En otro caso, se estimará en el que resulte de esta regla, salvo que el inferior declarado se acredite fehacientemente.
3. Para el cálculo del ajuar doméstico en función de porcentajes sobre el resto del caudal relicto, no se incluirá en éste el valor de los bienes adicionados en virtud de lo dispuesto en los artículos 25 a 28 de este Reglamento ni, en su caso, el de las donaciones acumuladas, así como tampoco el importe de las cantidades que procedan de seguros sobre la vida contratados por el causante si el seguro es individual o el de los seguros en que figure como asegurado si fuere colectivo.

El valor del ajuar doméstico así calculado se minorará en el de los bienes que, por disposición del artículo 1.321 del Código Civil o de disposiciones análogas de Derecho civil foral o especial, deben entregarse al cónyuge sobreviviente, cuyo valor se fijará en el 3 por 100 del valor catastral de la vivienda habitual del matrimonio, salvo que los interesados acrediten fehacientemente uno superior.

Tal vez, lo más oportuno –se plantea en el texto de la primera sentencia y se alienta en el voto particular⁸– hubiera sido deducir cuestión de inconstitucionalidad, pues todo pareciera indicar que, en definitiva, lo que ocurre es que el régimen jurídico del ajuar doméstico en el ISD no se muestra del todo congruente con los principios constitucionales tributarios, en particular con los de capacidad económica e igualdad tributaria.

Es esperable, y deseable, que la interpretación que en adelante se haya de dar a los preceptos en discusión, el modo en el que se hayan de aplicar, vendrá a atemperar las consecuencias irracionales a las que conducía el automatismo con el que se hacía valer la regla de valoración del 3%. Pero, desde la pervivencia de una normativa dudosamente constitucional –suavizada ahora, sin duda, mediante una aguda interpretación de su contenido– que, desde luego, seguirá produciendo sonoros agravios comparativos⁹.

Si algún día se llegara a alcanzar un consenso político y administrativo que permitiese –al calor de la siempre postergada reforma del sistema de financiación autonómica– reconducir el ISD a una senda de racionalidad, no debería de desaprovecharse dicha oportunidad para poner orden en este pandemonio del ajuar doméstico y su valoración.

Mientras tanto, no es previsible que desde la Secretaría de Estado de Hacienda –o desde cualquier grupo político con representación en el Congreso– se impulse un proyecto, o proposición de ley, con este objetivo. Como tampoco lo es que, finalmente, desde algún órgano judicial se plantee una cuestión de constitucionalidad –o, más improbable aún, se cuele por un recurso de amparo– de modo que el Tribunal Constitucional se pueda pronunciar sobre el particular.

8 STS 342/2020, FJ 3º (6). En el voto particular se menciona expresamente, a este propósito, la cuestión planteada por el propio Tribunal en lo relativo a la eventual inconstitucionalidad de los preceptos reguladores del IIVTNU que puedan conducir al gravamen de rentas ficticias [ATS de 1 de julio de 2019 (rec. 981/2018)] que, aunque haya resultado inadmitida por pérdida de su objeto [ATC de 30 de junio de 2020 (ECI:TC:2020:66)], en realidad ha venido a ser ya resuelta por la STC 126/2019, de 31 de octubre (ECI:TC:2019:126), al declarar inconstitucional el art. 107.4 del RDL 2/2004, de Haciendas locales, «en aquellos supuestos en los que la cuota a pagar es superior al incremento patrimonial obtenido por el contribuyente» (FJ 5). Agravando, si cabe, la situación de provisionalidad e inseguridad jurídica que aqueja a este impuesto local desde la STC 59/2017 –más coetáneas en materia foral– y a la que ni el legislador estatal, ni los forales, parecen estar en disposición de poner remedio [Cfr. PAGÈS I GALTÈS, J. (2020): *Régimen de la devolución de ingresos y responsabilidad patrimonial en el impuesto municipal de plusvalía*, Atelier].

9 Para empezar, porque en los territorios forales no se aplica. Para continuar, porque cuando el contribuyente no presente prueba alguna al respecto –que puede, sencillamente, consistir en una sucinta descripción y avalúo en la escritura de aceptación de la herencia– lo previsible es que las Administraciones tributarias sigan aplicando con automatismo la regla del 3% del caudal relicto o incluso rebatiendo, ahora de forma calificable de temeraria –a la luz de la jurisprudencia aquí comentada– las valoraciones realizadas en las autoliquidaciones. Ya cuando me ocupé por primera vez de esta cuestión –en el marco de la elaboración de mi tesis doctoral, hace casi treinta años– advertí que se trataba de una regla alejada de toda racionalidad y criterio común basado en la experiencia [ROZAS VALDÉS, J.A. (1993): *Presunciones y figuras afines en el impuesto sobre sucesiones*, Marcial Pons]. La evolución de los usos y costumbres sociales no ha hecho sino agudizar las profundas contradicciones e inequidades de esta regla subsidiaria de valoración que, impertérrita, continúa tristemente desfilando por los procedimientos administrativos y judiciales de naturaleza tributaria... en el territorio común.

Todo parece indicar, pues, que los contribuyentes, sus asesores, las Administraciones autonómicas y los órganos de resolución de controversias tributarias, deberán de seguir bregando con este turbio y fantasmagórico ajuar doméstico, a la luz, ahora, del criterio alumbrado por el Tribunal Supremo el pasado 3 de marzo. Con estos mimbres se habrán de seguir tejiendo las liquidaciones del impuesto sucesorio.

2. Los hechos

Como se ha referido, es en la sentencia que abre la serie, la 342/2020 –a las que el resto se remiten– en la que se perfila en toda su extensión la interpretación que en adelante se habrá de seguir tanto en la aplicación del ISD –por los contribuyentes y por los funcionarios– como en la revisión de las liquidaciones, por los órganos administrativos y judiciales a quienes en cada caso corresponda, por cuanto al modo de integrar, en su caso, y valorar, el componente imponible etiquetado como «ajuar doméstico».

La sentencia, en este primer caso, es estimatoria de las pretensiones de los recurrentes y anula la de instancia. Las liquidaciones en entredicho traían causa de una herencia (2005) en la que el caudal relicto era de cientos de millones, de los que el 99,97% estaba integrado en una empresa familiar. Los herederos valoraron el ajuar familiar en 120.202 € y la inspección (2011) lo elevó hasta el 3% del caudal relicto, más de 6 M. €, entendiendo que no había resultado probada su inexistencia o valor inferior: criterio éste ratificado por el TEAC¹⁰ y por el TSJMA¹¹.

Las otras sentencias, en cambio, confirman las de instancia, que se habrían desviado del criterio tradicional del Tribunal Supremo, incurriendo en contradicción con otras sentencias equivalentes de otros Tribunales¹². En este caso el

10 Separándose, en este caso, de la doctrina para unificación de criterio dictada en su Resolución de 26 de mayo de 2004, en la que –en un supuesto de hecho muy parecido, curiosamente con un importe de ajuar doméstico también de poco más de 6 M €– instaba a las Administraciones tributarias a «flexibilizar la aplicación sistemática del referido porcentaje» para evitar que se llegue «en algunos casos a un resultado excesivamente gravoso o distorsionado que no correspondería con la finalidad de la norma, ni con una interpretación lógica de la misma».

11 STSIM 131/2017, de 23 de febrero de 2017 (rec. 741/2015; ECLI:ES:TSJM:2017:3043), que ratificaba la Resolución del TEAC, de 12 de marzo de 2015, en consonancia, ambas, con la línea jurisprudencial que hasta ahora había mantenido al respecto el Tribunal Supremo. Traía causa de una herencia devengada en 2005 que, tras una proceloso, prolongado y prolijo procedimiento de inspección, culminó en las liquidaciones ahora anuladas, de 2011. Siete años de procedimientos administrativos, otros cuatro de económico-administrativo, dos de contencioso, y otros tres para la casación: 16 años. En el otro supuesto la fase administrativa se ultimó en 4 años, pues no hubo inspección, resultando las de revisión prácticamente idénticas: 11 años. En la actualidad, fatigosamente, se van acortando estos tiempos bíblicos –en particular, en lo contencioso-administrativo– pero siguen siendo, a mi parecer, excesivos, para lo que sería conforme con las exigencias de los arts. 41 y 47 de la Carta de derechos fundamentales de la Unión Europea: deber de buena administración tributaria y derecho a que los asuntos se sustancien y revisen en plazos razonables.

12 Se citan como sentencias de tribunales equivalentes, contradictorias con la interpretación llevada a cabo por el Tribunal asturiano, las del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 28 de septiembre de 2015 (rec. 530/2012; ES:TSJCAT:2015:8795), y –precisamente– la del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 23 de febrero de 2017 (rec. 741/2015; ES:TSJM:2017:3043) que ha resultado anulada por la STS 342/2020.

caudal relicto estaba compuesto, en su gran mayoría, por inmuebles disponibles para su arrendamiento y por la vivienda familiar del matrimonio.

La actuación de la Administración tributaria asturiana en este expediente fue sintomática. Junto con la documentación que los herederos presentaron para tramitar la liquidación del ISD se adjuntaba una tasación del ajuar doméstico de la vivienda familiar –en régimen de gananciales– sólidamente construido sobre tres documentos: i) un acta de presencia de un notario de Avilés en el que se recogía y averbaba un reportaje fotográfico de los enseres y muebles de la misma; ii) un informe pericial de un arquitecto sobre el mismo inmueble y enseres; iii) un segundo informe pericial de un comerciante de muebles que valoraba dichos enseres domésticos en 6.000 €.

La Administración asturiana remitió la propuesta de liquidación de las obligaciones tributarias prescindiendo por completo de la prueba que habían aportado las partes en lo relativo al contenido y valoración del ajuar doméstico, imputando por tal concepto una cifra equivalente al 3% del caudal relicto, es decir, 43.990,67 €.

Las partes presentaron alegaciones al respecto, insistiendo en solicitar que se computase como ajuar doméstico aquella parte del ajuar de la vivienda familiar adjudicada, tal y como previene la normativa civil, al cónyuge supérstite: la mitad, 3000 €, de lo reflejado en la exhaustiva prueba documental llevada a cabo.

La Administración tributaria redujo en las liquidaciones el importe del caudal relicto, sin dejar de valorar el ajuar doméstico en el 3% del mismo, con el curioso resultado de que éste se reducía en 6971,35 € respecto de la propuesta inicial: un poco más de lo que sería el valor adjudicado por las partes al ajuar doméstico de la vivienda familiar.

Conviene tener presentes los hechos de los que traen causa las sentencias del Supremo porque, a mi parecer, son ilustrativos para tratar de entender el problema en sus justos términos, más allá de las abstracciones conceptuales que los rodean:

- i) En el primer caso estamos ante un empresario afincado en la periferia de Madrid, la práctica totalidad (99,97%) de cuyo notable caudal relicto (frisa los 240 M. €) está concentrado en la empresa familiar, dedicada al negocio inmobiliario;
- ii) El segundo causante era propietario de un almacén de bebidas en una población asturiana de poco más de 10.000 habitantes que, a lo largo de su vida, había acumulado un apreciable patrimonio inmobiliario de 1,5 M. €, pese a lo que sus herederos demuestran, con todo lujo de detalles, que su domicilio familiar era modesto;
- iii) En ambos casos, casados en gananciales, dejan a sus respectivas esposas el usufructo del tercio de mejora y el de libre disposición, atribuyendo –por partes iguales– a sus hijos (4 y 3 respectivamente) el resto del haber hereditario;

- iv) De conformidad con la normativa civil –dato, a mi entender, relevante– el ajuar de la vivienda familiar se habría adjudicado al cónyuge superviviente, por lo que, de acuerdo con la normativa tributaria, a los efectos del ISD, el mismo, en el caso de aplicarse la regla subsidiaria de valoración, se habría debido de deducir del ajuar doméstico, por un valor estimado del 3% del valor catastral de dicha vivienda;
- v) En los dos supuestos las respectivas Administraciones tributarias autonómicas consideran que no se ha probado que el «ajuar doméstico» mencionado en el art. 15 LISD –a su entender concepto distinto y más amplio que su homónimo civil y común– tuviera un valor inferior al 3% del caudal relicto, siendo ésta la cifra que, con el habitual automatismo, utilizan en todas las liquidaciones derivadas de ambas herencias.

En resumen, a la muerte de un acaudalado empresario capitalino y de un distinguido comerciante de una discreta localidad asturiana, sus respectivos herederos pretenden probar que lo que en el ISD se denomina «ajuar doméstico» se debe de valorar en 3.000 €, en un caso y 120.202 € en el otro, en consonancia con las valoraciones atribuidas a los ajuares de las respectivas viviendas familiares, que se debieran de haber deducido –dicho sea, de paso– del «ajuar doméstico», en la acepción que de tal componente imponible se recoge en la normativa tributaria, cuando se valora de forma estimada. Por su parte, las respectivas Administraciones tributarias sostienen que por tal concepto corresponde imputar, sencillamente, el 3% del caudal relicto, lo que en un caso supone en torno a 40.000 € y en el otro más de 6 M. €.

Eso sí, ni en los procedimientos administrativos, ni en los judiciales –al menos en lo que de sus resoluciones se desprende– se ha respondido a la siguiente pregunta: ¿tiene sentido, es razonable, lógico, sensato, deducible de lo que dicta la experiencia, que el comerciante asturiano dispusiera en vida de enseres personales, y de uso doméstico, por valor de unos 40.000 €, y que esos bienes, para el empresario madrileño, superasen la cifra de seis millones €? Da la impresión de que todos lo tienen claro: no. Pero lo que ya resulta más complicado es «desfacer el entuerto», y de ahí el pandemio. Pareciera que hay acuerdo en cuanto lo disparatado del resultado, pero no se atina a encauzarlo, con la normativa de la que se dispone.

A continuación, en el análisis de las interpretaciones de la normativa tributaria que se contienen en las sentencias objeto de comentario se irán cotejando los conceptos y las categorías jurídicas que en las mismas se manejan con los hechos de los que traen causa, con el objetivo de tratar de inducir de su contenido las consecuencias a las que pudiera conducir la doctrina sentada en las mismas en la práctica de la liquidación del ISD, en estos y otros supuestos.

3. La novedosa doctrina judicial y su precedente

El cogollo de la discusión lo constituye, sin duda, el cruce entre los conceptos civil, o usual, y tributario de «ajuar doméstico», por una parte, y el modo en el

que se deba de valorar el mismo, que es cosa distinta, a los efectos de las liquidaciones del impuesto sucesorio.

La evolución normativa al respecto es lineal:

- i) En la Ley del ISD de 1987 se estableció ya la regla de valorar el ajuar doméstico en el 3% del caudal relicto –salvo que por el contribuyente se probase su inexistencia, valor inferior... o superior (*sic*)– remitiéndose para la determinación de su contenido a lo previsto en el impuesto patrimonial¹³, en el que, por entonces, también estaba sujeto a gravamen, con dicho valor estimado;
- ii) Al aprobarse la vigente Ley del Impuesto sobre el Patrimonio¹⁴, en 1991, el ajuar doméstico se declaró exento en dicho Impuesto –pasando a definirse, por primera vez en una norma tributaria, en el art. 4– y dándose nueva redacción al art. 15 LISD, únicamente para suprimir la remisión normativa inicial y atraer al impuesto sucesorio la regla subsidiaria de valoración, del 3%, que había desaparecido de la LIP;
- iii) Prácticamente de forma simultánea, al aprobarse el Reglamento del ISD, se lleva a cabo una curiosa –a mi entender poco ponderada y contraproducente– matización en la valoración del componente imponible, arrancando del mismo el ajuar de la vivienda familiar, y únicamente en los casos en los que, de acuerdo con el art. 1341 CCiv., el mismo se debiera de entregar al cónyuge superviviente, disponiendo, a su vez, que su valor se estimaría –en tales supuestos– en el 3% del valor catastral de dicha vivienda.

Así las cosas, hasta la fecha, la jurisprudencia constante y pacífica del Tribunal Supremo¹⁵ –a la que se remite el voto particular– desvinculaba lo que por ajuar doméstico se entiende a efectos civiles, y usuales, de su configuración y valoración a efectos tributarios, por *mor* de la autonomía del Derecho tributario para construir sus propios conceptos. Es más, haciendo valer la malhadada

13 En el Impuesto General sobre Sucesiones, vigente hasta 1987, se regulaba de forma específica el particular en términos muy semejantes, aunque con mayor precisión, tino y criterio. La voluntad de la LISD fue, sin ningún género de dudas, la de llevar a cabo una regulación sistemática del concepto y valoración del ajuar doméstico –para evitar incongruencias– remitiéndose, a este respecto, a la que del mismo se hiciera en el impuesto sobre el patrimonio, que por entonces era aún el regulado por la Ley 50/1977. A la luz de la voluntad de la ley y la del legislador –expresada en la Exposición de motivos– no resulta, pues, defendible, pretender que el concepto de ajuar doméstico a los efectos del ISD difiere del mismo en el IP.

14 Cfr. Disp. ad. 3ª de la Ley núm. 19, de 6 de diciembre de 1991, del Impuesto sobre el Patrimonio.

15 Vid.. como más significativa y reciente, la STS 1877/2016, de 20 de julio de 2016 (rec. 790/2015; ECLI:ES:TS:3538; ponente, D. Manuel V. Garzón).

«estanqueidad»¹⁶, se venía defendiendo que nada impedía que se sostuvieran criterios interpretativos diferentes en torno al contenido del ajuar doméstico a los efectos del IP y del ISD respectivamente¹⁷.

En resumen, se venía a decir, el ajuar doméstico no es sino «un activo más de la masa hereditaria» que, desde luego, abarca en su extensión el ajuar de la vivienda personal o familiar –si lo hubiera– pero no únicamente éste. De modo que, de no resultar probada la inexistencia del mismo –en lo que creo reconocer un ejemplo granado de prueba diabólica, por imposible– o un valor inferior al mismo, sí o sí, se habrá de estar a lo dispuesto en la regla subsidiaria de valoración del 3% del caudal relicto.

¿Cómo proceder cuando, como en los supuestos de hecho aquí referidos, se hace evidente la incongruencia entre la realidad fáctica y los resultados de la regla subsidiaria de valoración? La jurisprudencia precedente, la doctrina administrativa y el voto particular de las sentencias en las que se modifica la anterior reconducen el particular a una cuestión de prueba.

En definitiva, la Administración tributaria debería de corregir su «rechazo sistemático a admitir pruebas razonablemente aportadas»¹⁸: cuando se tropezase con «un resultado excesivamente gravoso o distorsionado que no correspondería con la finalidad de la norma, usar la interpretación lógica de la misma»¹⁹ considerar, conforme dice el art. 34 RISD, que inventariado el ajuar doméstico, se ha acreditado fehacientemente que su valor es inferior al derivado de aplicar la regla porcentual.

En realidad, en los supuestos de los que traen causa las sentencias, la precedente jurisprudencia del TS, la doctrina administrativa del TEAC y el voto

16 De lo que no es sino una simple regla de prelación –el que los tributos se rigen por sus propias leyes (art. 7.d) LGT, 9.1.b) en el texto de 1963)– el Tribunal Supremo dedujo en el año 1971 [SSTS de 5 y 20 de octubre, y de 20 de noviembre] que la regulación y aplicación de los distintos impuestos no tenía por qué resultar siempre, y en todo caso, congruente. Este sedicente criterio interpretativo –en ocasiones elevado a la categoría de «principio de estanqueidad»– no es fácil de conjugar con la cláusula constitucional que afirma el carácter sistémico del ordenamiento tributario, o el de personalidad jurídica única de la Administración, ni con otros principios generales del Derecho –que lo rigen, presiden y vertebran– entre los que destacan el de seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos. Venturosamente la jurisprudencia más reciente lo viene matizando o, definitivamente, abandonando, pero ha dejado profundas secuelas en nuestro ordenamiento tributario y en la mentalidad de quienes aplican el mismo, de modo que –cual renuente planta cizañera– con frecuencia reverdece en las argumentaciones de los actos, resoluciones y sentencias de naturaleza tributaria. A la argumentación fundamentada en este criterio de estanqueidad se ha venido recurriendo en lo relativo a la dimensión del tiempo en los procedimientos de inspección, a la comunicación de valoraciones entre distintos impuestos y a la configuración conceptual de distintos hechos imposables. La primera cuestión se ha zanjado, y excluido, por la normativa general tributaria de 2003, en la segunda puede tener sentido –en ocasiones y con limitaciones– y en la tercera resulta difícilmente defendible [cfr. LÓPEZ CANDELA, J.E. (2014): «La necesaria superación del principio de estanqueidad», *RCyT. CEF*, núm. 370, pp. 97-142; HUESCA BOHADILLA, R. (2015): «A vueltas con la estanqueidad tributaria», *Boletín de Información Tributaria plus*, Registradores de la Propiedad, núm. 183, pp. 13-23].

17 Justificando de este modo el que no se tomase como referencia para integrar el concepto del ajuar doméstico la doctrina judicial construida en torno a esta categoría a los efectos del impuesto patrimonial (SSTS de 26 de abril de 1995, de 18 de noviembre de 1995, de 27 de noviembre de 1995, de 25 de mayo de 1998).

18 Resolución del TEAC, de 26 de mayo de 2004, de unificación de criterio.

19 *Ibidem*.

particular que disiente del parecer mayoritario, habrían propiciado que la Administración hubiera dado por buena la prueba aportada por las partes, aceptando que la valoración que se diera al ajuar doméstico fuera la demostrada por las partes: 3000 € para el distinguido comerciante asturiano, y 120.202 €, por cuanto se refiere al acaudalado empresario madrileño.

La recién estrenada jurisprudencia del Supremo, sin embargo, da un giro considerable en la argumentación que hasta la fecha se había seguido en la materia. Y se hace mediante el siguiente recorrido lógico:

- i) El componente imponible que con la denominación de ajuar doméstico se configura en el ISD está necesariamente vinculado a su homónimo civil²⁰;
- ii) Tan es así, que se facilita enormemente al contribuyente la prueba de su inexistencia o valor efectivo, remitiendo únicamente la misma a la del ajuar de su hogar, u hogares;
- iii) Los bienes y derechos que «por su uso o naturaleza» resultan ajenos al concepto civil, o usual, de ajuar —dinero, activos financieros, bienes afectos a actividades productivas...— no se pueden tener en cuenta a la hora de estimar de forma presuntiva el valor del ajuar doméstico en el ISD.

Ciertamente, la conclusión, en los casos examinados, no varía. Dado que la práctica integridad del caudal relicto del asturiano y del madrileño estaban integrados por bienes y derechos ajenos al concepto civil de ajuar doméstico, se debiera de haber atendido, al practicar las correspondientes liquidaciones, al valor del mismo derivado de la prueba aportada por los causahabientes: 3000 € y 120.202 €.

4. Análisis crítico

Vaya por delante que ya me parece bien el resultado al que conducen ambas interpretaciones jurisprudenciales que —por caminos diversos, conceptual uno y de prueba el segundo— terminan por atender las pretensiones de las partes y requieren a las Administraciones tributarias autonómicas para que se ajusten al valorar el ajuar doméstico a unas cuantías más acordes con lo que dicta el sentido común y la realidad de los hechos sujetos a gravamen.

No tiene ni pies ni cabeza —y tiendo a pensar que incluso los funcionarios que dictaron los actos de liquidación eran perfectamente conscientes de ello— atribuir al comerciante asturiano un ajuar doméstico cercano a los 40.000 €, y al empresario madrileño de más de 6 M. €.

El problema —que pervive— es que resulta verdaderamente complicado interpretar la ley tributaria de otro modo. Es, sin duda, encomiable el esfuerzo argu-

20 Se abandona así, en este punto con toda rotundidad, la línea jurisprudencial precedente (STS 1877/2016) construida alrededor de una conceptualización específica, propia y autónoma del ajuar doméstico, a efectos del ISD, incluso «estanca» en relación al mismo concepto, en el IP.

mental del Supremo, en ambas direcciones. La doctrina ahora preponderante, para demostrar que el concepto de ajuar doméstico en el ISD se ha de reconducir al que de dicha categoría se delimita en la normativa civil, de modo que «sólo comprende una determinada clase de bienes y no un porcentaje de todos los que integran la herencia»²¹. El voto particular, y la jurisprudencia previa, para defender que, aun no estando condicionado este componente imponible por su homónimo civil, la Administración tributaria debiera de haber aceptado la valoración que del mismo se había realizado por las partes, por ser más acorde con la lógica y la realidad.

Pero es que ambas interpretaciones, a mi entender, presentan sus debilidades, y de ahí, seguramente, la división de opiniones en el seno de la Sección segunda de la Sala tercera del Tribunal Supremo.

De ninguna de las maneras las categorías tributarias están rígidamente ligadas a las civiles. Pero tampoco las pueden desconocer por completo y, desde luego, si se han de matizar o reformular deberá de ser para ajustarlas a las exigencias derivadas de su mejor conciliación con los principios constitucionales que presiden la ordenación de los tributos.

Como recientemente se ha señalado en esta misma sección de la Revista²², trayendo a colación el magisterio de los Profesores GONZÁLEZ PÉREZ y PÉREZ DE AYALA sobre el particular, ni el Derecho tributario puede ignorar olímpicamente las categorías jurídicas acuñadas en otros ámbitos del sistema jurídico —en el que se integra como un subsistema autónomo— ni viene constreñido a recibirlas en sus estrictos y precisos términos. Eso sí, cuando se separe de las mismas en algún sentido, será, necesariamente, en razón de exigencias fundadas en los principios propios del Derecho tributario, del de capacidad económica en particular, y en plena consonancia con los mismos.

Pues bien, ¿qué riqueza trataría de sujetar a gravamen este componente imponible, «ajuar doméstico», del impuesto sucesorio? Hasta 1991, la normativa tributaria no definía qué se había de entender por «ajuar doméstico», debiéndose de remitir el intérprete, pues, al concepto civil. Para interpretar el art. 15 LISD había que acudir al IP, que, a su vez, se remitía al concepto civil de ajuar del hogar, con una significativa matización en lo relativo a determinados bienes: se entenderían parte del mismo «las joyas, obras de arte, automóviles o embarcaciones en cuanto su valor unitario no exceda de 250.000 pts.»²³

En 1991, sin embargo, el panorama cambió por completo, como consecuencia de dos relevantes reformas normativas, a las que ya se ha hecho referencia:

- i) En el art. 4.4. del Impuesto sobre el Patrimonio se declaró el ajuar doméstico exento de gravamen y se definió expresamente qué se habría de entender por tal: «los efectos personales y del hogar, utensilios domésticos y demás bienes muebles de uso particular del sujeto pasivo, excepto

21 STS 342/2020 (FJ 3).

22 LAGO MONTERO, J.M. (2020): «El sujeto pasivo del IAJD en los préstamos hipotecarios», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 128, not. 32.

23 Art. 6 h) de la Ley núm. 50, de 14 de noviembre de 1997, sobre medidas urgentes de reforma fiscal, por la que se crea el Impuesto extraordinario sobre el patrimonio de las personas físicas.

los bienes a los que se refieren los artículos 18 y 19 de esta Ley»²⁴, sin fijar franquicia alguna en cuanto a su valor unitario;

- ii) En el RISD se extrajo de la valoración del ajuar doméstico, al aplicar la regla subsidiaria de valoración, el de la vivienda de los cónyuges que, por disposición civil, se ha de entregar al supérstite, valorando el mismo en el 3% del valor catastral del inmueble en el que se ubicara.

Desde ese año, pues, nos encontramos con dos peculiaridades a tener en cuenta. La normativa tributaria formula un concepto propio de ajuar doméstico –declarándolo exento, por cierto– en el impuesto que grava la titularidad del patrimonio. Concepto tributario que, a mi entender, no hay ninguna razón que justifique por qué ha de ser distinto en los dos impuestos que en nuestro ordenamiento tributario recaen sobre el patrimonio neto de las personas físicas, el periódico sobre su titularidad (IP) y el relativo a su transmisión gratuita (ISD). Impuestos ambos que conceptualmente obedecen a una misma lógica hacendística y que están vinculados entre sí. No se adivina justificación alguna para que, por exigencias propias de otros principios propios del Derecho tributario –como el de capacidad económica– se haya de excepcionar, a estos efectos, la cláusula constitucional de «sistema tributario». El criterio interpretativo de «estanqueidad» cede aquí, de forma bastante clara, frente al principio de seguridad jurídica²⁵.

Si de la redacción dada en 1991 al art. 15 LISD desapareció la referencia al IP fue, sencillamente, porque al declararse exento en dicho gravamen el ajuar doméstico se hacía necesario incorporar al ISD la regla de valoración que, hasta esa fecha, figuraba en el otro impuesto patrimonial. Única y exclusivamente por esta razón. Pero es evidente que el objeto de gravamen –de exención ahora en el IP– era, y es, el mismo en ambos impuestos, del mismo modo que es innegable

24 Artículo 18 Joyas, pieles de carácter suntuario y vehículos, embarcaciones y aeronaves

Las joyas, pieles de carácter suntuario, automóviles, vehículos de dos o tres ruedas, cuya cilindrada sea igual o superior a 125 centímetros cúbicos, embarcaciones de recreo o de deportes náuticos, aviones, avionetas, veleros y demás aeronaves, se computarán por el valor de mercado en la fecha de devengo del Impuesto.

Los sujetos pasivos podrán utilizar, para determinar el valor de mercado, las tablas de valoración de vehículos usados aprobadas por el Ministerio de Economía y Hacienda, a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que estuviesen vigentes en la fecha de devengo del Impuesto.

Artículo 19 Objetos de arte y antigüedades

Uno. Los objetos de arte o antigüedades se computarán por el valor de mercado en la fecha de devengo del Impuesto.

Dos. Sin perjuicio de la exención que se contempla en el artículo 4, apartados Uno, Dos y Tres de la presente Ley, se entenderá por:

a) Objetos de arte: Las pinturas, esculturas, dibujos, grabados litografías u otros análogos, siempre que, en todos los casos, se trate de obras originales.

b) Antigüedades: Los bienes muebles, útiles u ornamentales, excluidos los objetos de arte, que tengan más de cien años de antigüedad y cuyas características originales fundamentales no hubieran sido alteradas por modificaciones o reparaciones efectuadas durante los cien últimos años.

25 Es muy claro el TS a este respecto cuando construye el concepto de ajuar doméstico en el ISD remitiéndose tanto a la normativa civil «los bienes que componen o dan servicio a la vivienda familiar (art. 1321 CC)» como a la del IP, «los que se (sic) sirven de uso particular del sujeto pasivo (art. 4.4 LIP)» [STS 342/2020, FJ 4º (2)], salvo los que entre los mismos «poseen un extraordinario valor material» [*Ibidem*, FJ 4º (3)]. En uno u otro conjunto se habrían de entender incluidos los bienes que el causante tuviera a su disposición en otros o inmuebles distintos de «la vivienda familiar» –una segunda residencia o un trastero, por ejemplo– a su disposición.

que guarda conexión —e identidad de razón— con el concepto civil, o usual, de ajuar del hogar.

Más relevante resulta, aun cuando en la reciente jurisprudencia del Supremo apenas se haga alguna mención colateral al particular, el que el Reglamento del ISD sustrajera de la valoración del ajuar doméstico —a los efectos de la aplicación de la regla subsidiaria de valoración— el ajuar de la vivienda de los cónyuges, atribuyéndole una determinada valoración ficticia, ligada al valor catastral del inmueble que lo constituyera²⁶.

Volviendo a los supuestos de hecho de los que traen causa las sentencias del Supremo, en ambos casos las partes construyen la prueba encaminada a justificar que corresponde otorgar al ajuar doméstico un valor inferior al 3% de la masa hereditaria demostrando qué valor cabe atribuir al ajuar de la vivienda familiar. Justamente —mediando en la herencia el cónyuge superviviente— de aquella parte del mismo que por *mor* del art. 34 RISD no formaba parte del ajuar doméstico a los efectos del ISD.

Ciertamente, en ambos casos, habría que concluir que los causantes poseían efectos personales y ajuar doméstico de otras residencias a su disposición —si las hubiera— por un valor cercano a los 40.000 €, en un uno, y de 6 M € en el otro. Deduciéndose de ambos importes el 3% del valor catastral de la vivienda familiar. ¿Tiene algún sentido semejante resultado, en términos de capacidad económica? Evidentemente no²⁷.

Y en eso coinciden tanto la doctrina ahora mayoritaria como el voto particular y la precedente. Pero salvan la contradicción por bien distintos caminos:

- i) Hasta este año se venían resolviendo los litigios por la vía de la prueba, instando a las Administraciones autonómicas a tener por probado que el ajuar doméstico debía de valorarse en cuantía inferior al derivado de los

26 Desde ese momento la doctrina administrativa y la jurisprudencia comenzaron a confundir el concepto de ajuar doméstico a efectos fiscales con la regla subsidiaria de valoración del mismo y los bienes que forman parte del mismo, con la base de cálculo a tener en cuenta para valorarlo, cuando el contribuyente no hubiese aportado prueba sobre el mismo. O, es más, arguyendo que aunque se hubiera probado que el ajuar propio de la vivienda familiar era de un importe inferior al 3% del caudal relicto —concebido, además como masa hereditaria bruta, que no neta— el concepto de ajuar a efectos fiscales no se agotaba en aquél, sino que se extendía a «otros bienes personales del causante», cuya relación y valoración no había resultado probada. Desde el primer momento hice notar dicha confusión y los efectos perniciosos a los que conducía, a raíz del comentario de la RTEAC de 23 de septiembre de 1993, al venir con ello a vaciarse de contenido el concepto de ajuar doméstico a los efectos del ISD [Del autor (1994): «El fantasma del ajuar doméstico», *Jurisprudencia Tributaria*, Aranzadi, núm. 32, pp. 15-20]. El Tribunal Supremo ha venido a consagrar ahora esta improcedente confusión entre el concepto de ajuar doméstico a efectos fiscales —y su oportuna vinculación con la noción civil y común del mismo— y el sistema de cálculo de su estimación indiciaria cuando se haya de aplicar la regla subsidiaria. Comparto con el Alto Tribunal que el concepto de ajuar doméstico a efectos fiscales —el mismo en IP, aun exento, que en ISD— está íntimamente ligado y vinculado a la acepción común del término. No puedo sino disentir de la segunda conclusión que de tal aserto se extrae, al afirmar que en la regla subsidiaria de valoración se hayan de extraer de la base de cálculo sobre la que se aplica el 3% aquellos bienes que no forman parte del ajuar doméstico, en la acepción civil o común del término.

27 «Debe rechazarse, por absurda, tal conclusión jurídica» FJ 3º (6) STS 342/2020.

porcentajes, cuando se probase que el valor del ajuar –normalmente el de la vivienda familiar– era inferior al mismo²⁸;

- ii) La doctrina ahora formulada llega a la conclusión de que en estos supuestos la valoración del ajuar doméstico a los efectos del ISD se ha de vincular, única y exclusivamente, con aquellos componentes de la masa hereditaria ligados al concepto civil de ajuar del hogar, o, lo que es lo mismo, «con los bienes adscritos a la satisfacción de necesidades personales del causante que por su naturaleza o destino no son susceptibles de producir rentas del trabajo, del capital, ni de actividades profesionales o empresariales»²⁹.

Las dos soluciones interpretativas que, con buen criterio, tratan de evitar los absurdos resultados a los que conduce la normativa tienen, con todo, como se apuntaba, sus flancos vulnerables:

- i) Tratándose de herencias en las que entraba en juego la vivienda familiar de los cónyuges no deja de ser contradictorio que la prueba de que el ajuar doméstico a los efectos del ISD se ha de valorar en un importe inferior al del juego de los porcentajes sea inventariando y valorando aquella parte del mismo que, justamente, está excluida del mismo en el sistema de porcentajes, el ajuar de la vivienda familiar³⁰;
- ii) La recién estrenada doctrina liga el concepto de ajuar doméstico a su referente civil³¹, lo que comparto plenamente, deduciendo de lo anterior –más allá de lo que dice literalmente la ley tributaria– que las pertenencias del causante que no puedan «integrarse, ni aun analógicamente, en

28 «El rechazo sistemático a admitir las (pruebas) razonablemente aportadas por los herederos (...) convertiría al art. 15 LISD en una norma distorsionadora al ocasionar un aumento ficticio de la base imponible» (RTEAC de 26 de mayo de 2004 FD 2°).

29 FJ 3° (6) de la STS 342/2020. Con los debidos respetos, no me parece que sea sencillo demostrar que un bien, por su «naturaleza o destino» no sea susceptible de producir rentas. Si el concepto de afectación reviste una considerable complejidad en su aplicación práctica es, precisamente, porque un bien puede, o no, generar rentas de diversa índole. Basta pensar en un inmueble que era un estudio profesional y que en los últimos años se ha venido ofreciendo en alquiler turístico, aun cuando su titular lo ha seguido disfrutando en períodos vacacionales, o en bienes muebles que se venden de segunda mano y automóviles de particulares que se alquilan por horas. Naturalmente que «los efectos propios del comercio, profesión o industria que ejerciera el causante» –como decía el art. 31.4 del Reglamento del Impuesto de Derechos reales de 1959– no forman parte del ajuar doméstico. El problema es que lo serán, o no –en cada caso– en función de una coyuntural afectación, y no de una supuesta e inmutable «naturaleza y destino». Y, en todo caso, que no integren el concepto de ajuar doméstico es cosa distinta del hecho de que no se tengan en cuenta a los efectos de configurar la base de cálculo de la regla subsidiaria de valoración.

30 Esta contradicción se menciona expresamente, *obiter dicta*, en la meritada Resolución del TEAC que, postulando que se admita por la Administración la prueba presentada por las partes –que se construye a partir del valor del ajuar de la vivienda familiar– ésta cantidad se integre en la base imponible por su importe global puesto que «la norma fiscal no contempla el concepto de ajuar de carácter ganancial (*sic*)» (FD 3°), pese a lo dispuesto en el art. 34.3 RISD.

31 «Ni la LISD incorpora un concepto autónomo de *ajuar doméstico* ni éste se puede cifrar en un mero porcentaje del caudal relicto» [STS 342/2020, FJ 4° (1)].

tal concepto de *ajuar doméstico* (...), no pueden ser tomadas en cuenta a efectos de aplicar la presunción legal del 3 por ciento»³².

Una cosa es que «el dinero, títulos, los activos inmobiliarios u otros bienes incorporeales (...), en ningún caso, podrían integrarse en el concepto jurídico fiscal de ajuar doméstico, al no guardar relación alguna con esta categoría»³³, que no puedan incluirse, como se dice «dentro» del concepto, en lo que necesariamente se ha de estar de acuerdo con el TS, y otra, bien distinta, que «esos bienes, por no formar parte del ajuar doméstico, no son susceptibles de inclusión en el ámbito del 3 por 100»³⁴.

La ley dice, de forma tajante, que cuando se haya de llevar a cabo una estimación porcentual del ajuar doméstico –no habiéndose probado por el contribuyente, pues, su inexistencia o valor inferior– esta cuantía será del «tres por ciento del importe del caudal relicto» (art. 15 LISD), con las exclusiones relacionadas en el art. 34.3 RISD, entre las que no se hace referencia alguna a aquellos bienes que no pudieran integrarse en el concepto de ajuar doméstico. De esta cantidad se habrá de restar, en su caso, el tres por ciento del valor catastral de la vivienda familiar.

El Tribunal Supremo, pues, no puede estar propiciando que, de oficio, en el cálculo porcentual del ajuar doméstico se excluyan de la base de referencia al respecto el dinero, los títulos, los activos inmobiliarios (distintos, se supone, de aquellos que están a disposición y uso del causante, como su vivienda), u otros bienes que no integran el ajuar doméstico. De lo contrario, se incurriría en la tautología de afirmar que el 3% sólo se puede aplicar, justamente, sobre los bienes que integran el ajuar doméstico, que es la cantidad que se pretende determinar.

Se ha mezclado –indebidamente a mi entender– la regla subsidiaria de cálculo del importe del ajuar, con la delimitación del propio concepto de qué se haya de entender por ajuar doméstico. La regla subsidiaria de cálculo no presume nada –porque no hay probabilidad alguna, conforme a la experiencia común, de que su aplicación se aproxime a la realidad– simplemente establece la ficción de que se valore dicho componente imponible en un 3% del caudal relicto –en su caso, menos el 3% del valor catastral de la vivienda conyugal– con

32 STS 342/2020, FJ 4º (3ª conclusión). En realidad, la regla subsidiaria de valoración, siendo de estructura presuntiva, no se puede calificar propiamente de presunción legal. Para que una norma se pueda calificar de presunción es preciso que medie una regla de probabilidad –conforme a la experiencia– entre el hecho base y el hecho consecuencia. En este caso la experiencia lo que enseña es que hay tanto personas de grandes patrimonios cuyo ajuar doméstico es modesto, como quienes viven al día rodeados de todo lujo de bienes adquiridos a crédito. Cosa distinta es que sea posible objetar la aplicación de la regla subsidiaria de valoración –en realidad una ficción– mediante la prueba efectiva de la inexistencia o menor valor del ajuar [Del autor (1993): *Presunciones y figuras afines...*].

33 STS 342/2020, FJ 4º (4ª conclusión).

34 *Ibidem*. Una cosa es qué bienes componen el ajuar doméstico y otra, distinta, la base de referencia para el cálculo del valor estimado del 3%. Si se lee en su literalidad el FJ 4º (4), *in fine* de la 342/2020, que insta a la Administración a excluir –¿de la base para el cálculo del 3%?– «el dinero, títulos, activos inmobiliarios u otros bienes incorporeales» se estaría postulando la aplicación de una operación matemática imposible. Salvo que consideremos que la vivienda no es un «activo inmobiliario». A este resultado es a lo que, probablemente, se refiera el voto particular cuando afirma que, de leerse así el art. 15 LISD, se estarían «desactivando absolutamente las presunciones recogidas en su texto, despojándole de contenido material alguno y haciéndolo inaplicable en la práctica».

resultados, evidentemente, «absurdos», ilógicos y contrarios al principio de capacidad económica. Pero su tenor literal es incontrovertible y de una difícil relectura, encaminada a una interpretación constitucional de la misma.

Dicho lo cual, de la atenta lectura del texto de las sentencias –de la doctrina judicial contenida en las mismas– y del voto particular que las acompaña, a mi parecer se podría llegar a una interpretación conciliadora de ambas posturas y perfectamente compatible con la normativa tributaria en vigor³⁵.

La ley prevé dos sistemas de determinación del componente imponible identificado como ajuar doméstico del causante:

- i) De no aportarse por los herederos prueba alguna sobre su contenido y valor, se aplicará la regla legal subsidiaria y se tendrá por tal el tres por ciento del caudal relicto del causante, con las únicas exclusiones relacionadas en el art. 34 RISD³⁶;
- ii) En caso contrario, el ajuar doméstico se considerará integrado por el inventario y valoración que del ajuar civil se haya presentado por los herederos, evaluándose la prueba conforme a las reglas de la sana crítica;
- iii) En este segundo caso, será prueba suficiente la demostración de que el ajuar doméstico de la vivienda familiar –o de segundas residencias del causante– y lo que constituían sus bienes de uso personal –excluidos los de extraordinario valor relacionados en el haber hereditario– es razonablemente valorable en una cantidad inferior a la derivada de aplicar la regla porcentual.

A efectos prácticos, esta interpretación conciliadora se traduciría en lo siguiente:

- i) Salvo prueba en contrario, aportada por los herederos, las Administraciones tributarias deberán de seguir teniendo por ajuar doméstico del causante la cuantía que se derive de aplicar la regla porcentual del 3%, tal y como se delimita y perfila en la normativa aplicable;
- ii) Los contribuyentes que pretendan desvirtuar la susodicha regla subsidiaria de valoración, deberán de probar qué valor es razonablemente atribuible al ajuar doméstico –tal y como lo define la normativa civil– y a los

35 Desde la plena conciencia de que esta bienintencionada lectura conciliadora fuerza la literalidad de la nueva doctrina judicial (en particular el tenor del FJ 4º (4) *in fine*) que, a mi parecer, al mezclar la delimitación del concepto de ajuar doméstico a efectos del ISD con los bienes a tener en cuenta para valorarlo de forma presuntiva –cuando no se hubiera hecho valer prueba en contrario– conduce a unas consecuencias prácticas en la aplicación del art. 15 LISD difícilmente compatibles con su tenor literal

36 En este sentido, pues, a estos efectos, la doctrina sentada en la STS de 20 de julio 2016 no experimentaría variación alguna. En el cálculo del ajuar doméstico por el sistema de porcentajes –alternativo y subsidiario al de prueba por las partes– no se puede pretender que se excluyan de la base de cálculo sobre la que se gira el 3% los bienes que no guardan relación con el ajuar doméstico. Cosa distinta es que el contribuyente presente como prueba en contrario de la valoración porcentual del ajuar doméstico que consista, por ejemplo, en el 3% del valor de la vivienda familiar lo que, a mi entender, debería de admitirse sin dificultades por la Administración tributaria.

bienes personales del causante –en los términos que se deducen de la normativa del IP– por cualquier medio admitido en Derecho³⁷;

- iii) A estos segundos efectos, de prueba, será suficiente con acreditar que una parte relevante del caudal hereditario está compuesto por dinero, títulos, activos inmobiliarios, o bienes afectos a actividades económicas que, de por sí, son ajenos al concepto civil, o común, de ajuar doméstico;
- iv) Dicho de otro modo, la Administración tributaria no podrá pretender de los herederos –como con frecuencia ha venido ocurriendo hasta ahora– lo que sería una prueba negativa o diabólica, es decir, que aunque se haya probado fehacientemente el valor del ajuar del hogar, u hogares, del causante, se haya de aplicar rígidamente la regla del 3% del caudal relicto por considerar que el concepto civil de ajuar no agota el tributario, que se extendería allende del hogar a una vaguedad de «efectos personales (...) y demás bienes muebles de uso particular del sujeto pasivo»³⁸.

5. A modo de conclusión

El modo en el que está definido el ajuar doméstico en el ISD, y su valoración presuntiva conforme a una regla porcentual que parte del caudal relicto del causante, eventualmente excepcionable por la aportación de prueba en contra, es difícilmente compatible con el principio de capacidad económica; en su aplicación efectiva conduce a sujetar a gravamen «situaciones inexpressivas de capacidad económica»³⁹ de «riqueza inexistente»⁴⁰ «irreal (...) virtual (...) ficticia»⁴¹. Tal vez un día se deduzca una cuestión de constitucionalidad, en cuya resolución

37 El modo más sencillo de hacerlo sería incluyendo en la escritura de aceptación de la herencia una referencia explícita a la composición y valoración del ajuar doméstico del causante, debidamente motivada, aunque no necesariamente tan exhaustiva y completa como la que se hizo valer en el caso del comerciante asturiano. No siempre la Administración tributaria lo tendrá por probado y es previsible que, como rayo que no cesa, la litigiosidad tributaria sobre este particular persista, aun cuando, ciertamente, la jurisprudencia aquí comentada ha nutrido de mucha y buena munición a los contribuyentes y debería de conducir a los funcionarios responsables de las liquidaciones a valorar con prudencia y tino en cada caso la prueba presentada por las partes. Sería un ámbito éste de debate propicio para la conciliación administrativa y judicial que desde la AEAT se viene últimamente auspiciando.

38 Art. 4.4 LIP. Esta era la línea de argumentación de la Administración, y de numerosa jurisprudencia (*vid.* por todas, la ahora anulada STSJM de 23 de febrero de 2017, FJ 9º). Los herederos probaban la inexistencia o menor valor del ajuar doméstico –en la acepción civil del término– pero, se hacía notar que dicho concepto en el ISD alcanzaba otros eventuales bienes, no habiendo resultado probada su inexistencia o menor valor. Este tipo de razonamiento ya no tiene cabida, a la luz de la reciente doctrina del Supremo al respecto por cuanto conduce a una conclusión jurídica que se califica como «absurda» [STS 342/2020, FJ 3º (6)].

39 STC 126/2019, de 31 de octubre.

40 STC 26/2017, de 16 de febrero, FJ 2º.

41 SSTC 26/2017, 37/2017, 59/2017 y 72/2017, FJ 3º.

se aborde por el TC el fondo de la cuestión, o, más improbable aun, el legislador se decida, *motu proprio* a reformar la normativa⁴².

El Tribunal Supremo bien podría haberla planteado al hilo de los recursos de casación que durante el primer semestre del año ha resuelto al respecto —y así se sugirió por los firmantes del voto particular que acompaña todas las sentencias— pero ha preferido no hacerlo, modificando, en cambio, y sustancialmente la línea jurisprudencial que hasta el presente había mantenido en la materia.

En síntesis, se ha vinculado de forma incontestable el concepto de ajuar doméstico tributario a la acepción civil, o común, del término. En adelante, cuando el ajuar del causante resulte inferior al 3% de su caudal relicto —lo que atendida la realidad social será más que frecuente— los herederos deberán de preocuparse de presentar la correspondiente prueba en contrario, que la Administración no podrá rebatir mediante el sencillo expediente —hasta la fecha frecuente— de argumentar que el monto de lo que comúnmente se entiende por ajuar del hogar —en la acepción civil o usual del término— no agota la dimensión del ajuar doméstico «fiscal», a efectos del ISD.

A estos únicos efectos, de prueba, el hecho de que el caudal relicto del causante estuviera constituido, en buena medida, por activos mobiliarios o inmobiliarios productivos o afectos a actividades económicas será un indicio suficiente de que no es aceptable atribuir al ajuar doméstico un valor —el 3% del caudal relicto— que necesariamente resultará alejado de lo que se pudiera entender como un valor razonable del ajuar del hogar, u hogares, y bienes de uso personal del causante. Sí sería razonable, por ejemplo, una cuantía que se moviera en torno al 3% del valor de la vivienda, e inmuebles destinados al uso personal, del causante⁴³.

En el bien entendido que esta doctrina no afectaría, tal y como aquí se ha propuesto interpretar, al modo en el que se haya de aplicar la regla porcentual presuntiva. Si el contribuyente no presenta prueba alguna en contrario, el ajuar doméstico se habrá de continuar valorando de oficio por la Administración de acuerdo con la regla porcentual del 3% del caudal relicto, tal y como éste se define en el art. 34 RISD, sin ninguna exclusión adicional⁴⁴.

La norma es irracional y su aplicación e interpretación se venía llevando a cabo, en demasiados casos, por los funcionarios de las Administraciones tributarias y de justicia de forma poco razonable. Bueno sería que el Tribunal Cons-

42 Los impuestos cedidos en su práctica integridad a las CC.AA. están aquejados de un deterioro normativo considerable. Desde el momento en que su rendimiento, prácticamente íntegro, no revierte en los ingresos de la Administración general del Estado es comprensible que desde la Secretaría de Estado de Hacienda no se tenga ningún aliciente o incentivo para mejorar su normativa o preocuparse por su aplicación efectiva. Únicamente se podría abordar su reforma normativa integral —cada vez más inaplazable— en el marco de una revisión del sistema de financiación autonómica que, junto al local, es la eterna tarea pendiente de nuestro sistema tributario, por razones políticas que, sin duda, son fáciles de comprender.

43 Esta es la propuesta *de lege ferenda* que, ya hace casi una década planteó, con agudeza y acierto, un compañero de mi Departamento, al hilo del estudio de la abundante jurisprudencia que sobre este particular se ha venido generando en los últimos años [TOVILLAS MORÁN, J.M. (2011): «El régimen jurídico del ajuar doméstico en la reciente jurisprudencia», *Impuestos*, núm. 2, pp. 11-27].

44 En consonancia con la jurisprudencia constante al respecto que se cita en el voto particular (SSTS de 27 de abril de 1972, 19 de junio de 2009, 26 de octubre de 2012 y 20 de julio de 2016).

titucional tuviera la oportunidad de pronunciarse sobre el particular y, mejor aún, que el legislador –por iniciativa gubernamental o no– abordase su reforma. Mientras tanto, al menos, el Tribunal Supremo ha contribuido con esta reciente jurisprudencia, con toda claridad, a facilitar notablemente a los contribuyentes la prueba de que este componente imponible se acomode en las liquidaciones en las que se excepcione la aplicación del porcentaje del 3% a cuantías más racionales, de modo más razonable⁴⁵. No es poco.

6. Bibliografía

ADAME MARTÍNEZ, F. (2020): «Consecuencias de la doctrina del Tribunal Supremo sobre el ajuar doméstico en el impuesto sobre Sucesiones y Donaciones», *Taxlandia, Blog fiscal y de opinión tributaria*.

ÁLVAREZ GARCÍA, S. (2020): «La delimitación del ajuar doméstico a efectos del Impuesto sobre Sucesiones», *Blog fiscal Economy (Law)* (<https://centrodesarrollodirectivo.es/delimitacion-ajuar-domestico-impuesto-sucesiones/>).

FALCÓN Y TELLA, R. (2020): «El "ajuar doméstico" en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (SSTS de 10 de marzo y 19 de mayo de 2020)», *Quincena Fiscal*, núm. 13.

HUESCA BOHADILLA, R. (2015): «A vueltas con la estanqueidad tributaria», *Boletín de Información Tributaria plus*, Registradores de la Propiedad, núm. 183, pp. 13-23.

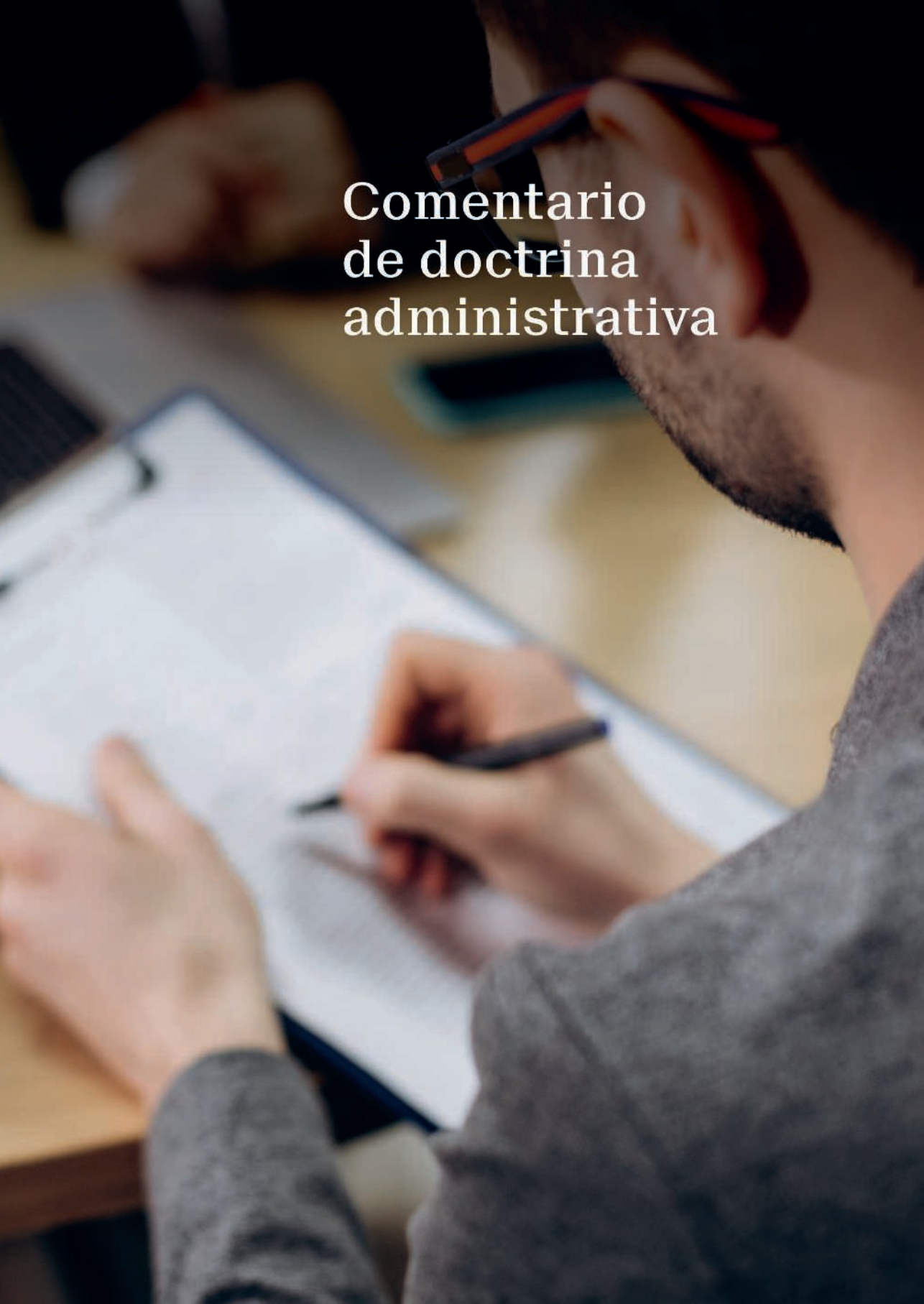
LAGO MONTERO, J.M. (2020): «El sujeto pasivo del IAJD en los préstamos hipotecarios», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 128

LÓPEZ CANDELA, J.E. (2014): «La necesaria superación del principio de estanqueidad», *RCyT. CEF*, núm. 370, pp. 97-142.

ROZAS VALDÉS, J.A. (1993): *Presunciones y figuras afines en el impuesto sobre sucesiones*, Marcial Pons.

– (1994): «El fantasma del ajuar doméstico», *Jurisprudencia Tributaria*, Aranzadi, núm. 32, pp. 15-20.

45 Los principios de racionalidad en la configuración de las normas y de razonabilidad en su aplicación e interpretación son referencia frecuente en los sistemas jurídicos comparados [Cfr. AMAYA, A. (2015): *The Tapestry of Reason. An Inquiry into the Nature of Coherence and its Role in Legal Argument*, Hart Publishing]. No tanto en el español –aunque alguna atención se le ha prestado desde la doctrina [Cfr. ATIENZA, M. (1989): «Sobre lo razonable en Derecho», *Revista Española de Derecho Constitucional* núm. 27] y mucho menos en el Derecho tributario [Cfr. en la doctrina italiana, GALLO F. (2011): *Las razones del Fisco*, Marcial Pons]. Buena cosa sería que se explotase la potencialidad hermenéutica de los mismos tanto en nuestra jurisprudencia –ordinaria y constitucional– como desde la literatura científica, tal y como ha ocurrido con otros –como el de proporcionalidad o confianza legítima– que, poco a poco, se han venido abriendo paso en nuestro Derecho público.

A close-up, slightly blurred photograph of a person's hands and arms. The person is wearing a grey long-sleeved shirt and is holding a black pen, writing on a white document. The document is resting on a wooden desk. In the background, there is a laptop and some other papers, but they are out of focus. The text 'Comentario de doctrina administrativa' is overlaid in white, serif font in the upper right quadrant of the image.

Comentario de doctrina administrativa

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL. COMENTARIO A LA RESOLUCIÓN 05491/2019 DE 4 DE JUNIO DE 2020

Gabinete de Estudios de AEDAF

Procedimiento de recaudación. Declaración de responsabilidad solidaria por aplicación de la doctrina jurisprudencial civil del levantamiento del velo.

En el supuesto planteado en la resolución, el órgano de recaudación dictó acuerdo de derivación de responsabilidad tributaria por aplicación de la doctrina jurisprudencial civil del levantamiento del velo societario, la cual, en opinión de dicho órgano, se trata de una doctrina jurisprudencial «reiterada y consolidada».

Sin embargo, el TEAC, partiendo de la base de que el Legislador exige el establecimiento de supuestos de responsabilidad solidaria exclusivamente por ley, discrepa de esta interpretación y considera que la Administración Tributaria, por sí sola y sin necesidad de acudir a la tutela judicial, no está habilitada para aplicar dicha doctrina más allá de los supuestos de responsabilidad que se recogen en la norma.

Fundamentos de derecho

TERCERO

(...)

Ello no obstante, pese a que el legislador exige el establecimiento de supuestos de responsabilidad tributaria exclusivamente por ley, en el presente caso, el órgano de recaudación afirma en el acuerdo de derivación impugnado que existe «doctrina jurisprudencial reiterada y consolidada» que permite «aplicar, por la Hacienda Pública, en base a su autotutela ejecutiva, la doctrina del levantamiento del velo societario con carácter absoluto y sin límite alguno en materia de recaudación tributaria. (STS de 19-4-2003, Sala de lo Contencioso, casación 5327/1998 y STS de 31-1-2007, Sala de lo Contencioso, casación 6991/2001)».

Sin embargo, este Tribunal Económico-Administrativo Central no comparte esta interpretación. En efecto, de la lectura de las sentencias del Tribunal Supremo invocadas no parece que pueda deducirse sin más que la Administración tributaria, por sí sola y sin necesidad de acudir a la tutela judicial, se encuentre habilitada para aplicar la doctrina del levantamiento del velo, más allá de los supuestos de responsabilidad que se recogen en la normativa vigente (donde expresamente se le atribuyen estas prerrogativas para el cobro de deudas en el marco de su autotutela). Así pues, en las dos sentencias señaladas, inicialmente la Administración tributaria dicta acuerdo de derivación de responsabilidad con base en el artículo 72 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria (LGT de 1963); sin embargo, son los órganos jurisdiccionales los que ulteriormente deciden aplicar la citada doctrina del levantamiento del velo.

Esta misma idea subyace en la exposición de motivos de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, que introdujo los nuevos apartados g) y h) del artículo 43.1 de la LGT de 2003, en donde se explica la introducción en la normativa tributaria de la doctrina jurisprudencial del levantamiento del velo —encuadrándola entre los supuestos de responsabilidad subsidiaria— en los siguientes términos:

«En el ámbito de la reacción frente a las estrategias de fraude en fase recaudatoria, destaca esencialmente la tipificación legal, como supuesto de responsabilidad tributaria, de una medida antiabuso basada en la construcción jurisprudencial del levantamiento del velo. Esta medida se engarza directamente con los límites y requisitos que la jurisprudencia del Tribunal Supremo ha perfilado, con la única salvedad de su novedosa configuración al amparo de la autotutela administrativa, como propios de un supuesto de responsabilidad subsidiaria. La introducción de esta medida antiabuso permitirá a la Hacienda Pública reaccionar contra determinadas estrategias fraudulentas enquistadas en nuestro sistema y tendentes a conseguir, cuando no la exoneración de facto de las obligaciones contributivas, un retardo elevadísimo en su cumplimiento al tener que acudir a la tutela judicial en fase declarativa. Por su parte, las modificaciones introducidas en el ámbito de la responsabilidad por el pago de las deudas tributarias, ante las conductas tendentes a dificultar su cobro, configuran correctamente el ámbito de esta responsabilidad impidiendo que determinados comportamientos obstruccionistas puedan quedar impunes.»

En definitiva, a la vista de lo anterior, es indudable que en el presente caso la Administración tributaria, al dictar el acuerdo de declaración de responsabilidad solidaria por aplicación de la doctrina jurisprudencial del levantamiento del velo ex artículos 6 y 7 del Código Civil —yendo más allá de los supuestos de responsabilidad que expresamente se recogen/tipifican en la normativa vigente—, ha invadido esferas declarativas de situaciones jurídicas que están reservadas a los órganos jurisdiccionales, y por ello han de acogerse los motivos de impugnación formulados por la reclamante con correlativa estimación de la presente reclamación.

Pero es que, a mayor abundamiento, en el presente caso, tampoco puede pasar desapercibido el hecho de que los conceptos cuyo cobro se pretende por parte de la AEAT corresponden a deudas por responsabilidad civil y multa deri-

vadas de diversos delitos contra la Hacienda Pública, cuya exacción se encuentra atribuida a los órganos de la Administración tributaria, según se establece en la Disposición Adicional 10ª de la LGT de 2003; en donde, a estos efectos, se establece una fórmula de colaboración de la AEAT con los Juzgados y Tribunales del orden jurisdiccional penal.

Estamos, por consiguiente, ante deudas por responsabilidad civil y multa derivadas de delito contra la Hacienda Pública, por lo que debe exigirse –con aún más rigor si cabe– que el recurso a sus facultades de autotutela por parte de la Administración tributaria se haga con escrupuloso respeto del principio de legalidad.

(...)

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL. COMENTARIO A LA RESOLUCIÓN 06582/2019 DE 1 DE JUNIO DE 2020

Gabinete de Estudios de AEDAF

IRPF. Ganancias y pérdidas patrimoniales. Condena en costas judiciales.

La cuestión a la que se enfrenta el TEAC en esta resolución dictada en unificación de criterio consiste en determinar si para determinar la ganancia patrimonial que supone para el vencedor de un pleito las costas percibidas de su oponente, puede reducir del importe obtenido los gastos en los que incurrió durante el proceso.

Para dilucidar esta cuestión, el Tribunal parte de la naturaleza jurídica de las costas y de su regulación en los ámbitos civil, penal y contencioso-administrativo. Partiendo de la base de que las costas procesales tienen como objeto el resarcimiento a la parte vencedora en el pleito por los gastos originados y de la distinción, en el ámbito civil, entre gastos procesales y costas procesales, la solución a la que llega el Tribunal es que, para determinar la ganancia patrimonial en IRPF en sede del vencedor, éste podrá deducir del importe obtenido en concepto de costas, los gastos en los que haya incurrido durante el proceso, sin que el importe a deducir pueda superar el importe percibido en concepto de costas.

Fundamentos de derecho

(...)

CUARTO.-

La cuestión controvertida se centra en determinar, a la hora de tributar por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante I.R.P.F.), si conforme con lo dispuesto en el artículo 33.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, para la determinación de la ganancia patrimonial que puede suponer para el vencedor del pleito el importe de las costas que le entrega

su oponente, que ha sido condenado en costas, puede deducir de ese importe los gastos en que él —el vencedor— incurrió durante el proceso.

Pues bien, lo primero que hemos de advertir es que las costas y la condena en costas tienen, de entrada, una naturaleza procesal, pues dimanar de un proceso, y es en el proceso de que se trate donde se ventila y se resuelve sobre las mismas; por ello, existiendo diversas clases de procesos, cada uno de los cuales tiene sus normas procesales, no todas las costas procesales son iguales, ni alcanzan a los mismos supuestos, ni su imposición tiene exactamente el mismo alcance.

Dicho lo cual, en lo que sigue nos vamos a referir a las costas de los procesos civiles (a las que alcanzan las resoluciones de los T.E.A.R. de Madrid y Murcia), penales (a las que alcanzan la resolución del T.E.A.R. de Castilla y León) y a las de los contencioso-administrativo, porque es el orden procesal en el que normalmente se desenvuelve la materia tributaria y económico-administrativa.

QUINTO.-

Las consecuencias tributarias de las costas del ámbito civil.

(...)

La condena en costas no pretende sino el resarcimiento a la parte que se ha visto obligada a acudir al proceso como consecuencia de una actuación directamente censurable (criterio subjetivo) o simplemente improcedente (criterio objetivo) de la que ha terminado perdiendo el pleito.

Cuando se buscan antecedentes relativos a esta cuestión, en varias ocasiones se encuentra la siguiente cita de una sentencia de 19 de octubre de 1998 de la Audiencia Provincial de Valencia:

«Conviene recordar con carácter previo algunos aspectos de la condena en costas. En primer lugar que el fundamento de la misma, bien se siga el criterio del vencimiento, establecido en la actualidad en el proceso civil español con carácter general (art. 523 de la Ley de Enjuiciamiento Civil), o el anteriormente en el vigente de la mala fe o temeridad (basado en el art. 1902 del Código Civil), es el tratar de resarcir al beneficiario de dicho pronunciamiento de los gastos que la contraparte, la condenada a su pago, le ha causado al obligarla innecesariamente a acudir al proceso (SSTS 11 noviembre 1935 [RJ 19352065] y 3 junio 1940 [RJ 1940516]).»

Por tanto, la naturaleza jurídica del pago de las costas procesales es la de un auténtico resarcimiento, pues «el litigante vencedor en costas está legitimado para que le sean resarcidos los gastos originarios directa o indirectamente (costas en sentido estricto) por el pleito» (STS de 27/03/2000, Rec. de casación núm. 2318/1994). Un resarcimiento que el litigante vencido ha de hacer al vencedor de los gastos en que éste ha debido incurrir por culpa de aquél, el cumplimiento de una obligación de resarcimiento establecida en una resolución judicial dictada al amparo de una disposición legal. El litigante ganador tendrá derecho a ese resarcimiento a cargo del vencido, y si éste así no lo hace, podrá pedirlo en ejecución de sentencia.

Resarcimiento del que, a los efectos que nos ocupan, cabe decir tres cosas:

Primera.- Que puede que no suponga un resarcimiento íntegro; pues, como ya se ha dicho, los gastos del proceso pueden ser más amplios que los calificados estrictamente de costas en el art. 241.1 Ley 1/2000; con lo que las costas que el litigante vencedor cobre puede que no cubran totalmente los gastos en que él incurrió.

Segunda.- Que, por definición, las costas no deben deparar nunca un beneficio al litigante vencedor; pues el importe por el que se condena en costas —ex. art. 241.1 Ley 1/2000— tiene que estar indisociablemente unido a los gastos del proceso en que previa y efectivamente haya incurrido ese litigante vencedor por ese concepto; con lo que esa reparación puede llegar como máximo a todos los gastos en que hubiera incurrido por ese concepto, pero nunca a más.

Y tercera.- Que lo más usual será que lo que el litigante vencedor cobre como costas del vencido sea igual a los gastos considerados costas en que haya incurrido, con lo que ese cobro de las costas a aquél —el litigante vencedor— no le deparará ni beneficio ni pérdida alguna.

Por lo que hace a las consecuencias tributarias de lo dicho, comenzamos con que resulta pacífico que, a efectos de su tributación por el I.R.P.F., las costas y los gastos propios, los ocasionados a cada litigante a instancias suyas, son renta consumida (art. 33.5.b de la Ley 35/2006 del I.R.P.F.), y, por no tanto, «no deducibles» en su I.R.P.F.

(...)

Según lo resuelto por el T.E.A.R. de Madrid, tras una condena en costas, la situación del litigante vencedor al respecto a efectos de su tributación por el I.R.P.F. es como sigue: ese litigante vencedor habrá pagado sus gastos judiciales, que para él serán, como antes se ha dicho, una partida «no deducible» en su I.R.P.F.; mientras que el importe que, como costas, reciba del litigante vencido será para él una «ganancia patrimonial» (art. 33.1 de la Ley 35/2006), importe de esa ganancia por el que, por tanto, deberá tributar, y del que no podrá deducir sus gastos judiciales.

Opinión del T.E.A.R. de Madrid que comparten la Directora General de Tributos y el Director del Departamento de Gestión de la AEAT.

Una respuesta que este Tribunal no encuentra satisfactoria pues, por las razones que va a exponer a continuación, este Tribunal considera que la solución debe ser la de que para determinar la posible ganancia patrimonial, al litigante vencedor debe permitírsele deducir del importe que reciba en concepto de costas civiles, los gastos en que haya incurrido con motivo del pleito calificables de costas, importe deducible que podrá alcanzar como máximo el importe que reciba, sin superarlo; de suerte que los gastos que no le sean resarcidos sigan corriendo a su cargo, con el pacífico tratamiento de los mismos como renta consumida (art. 33.5.b Ley 35/2006), y, por no tanto, «no deducible» en su I.R.P.F., mientras que si se le resarcen todos los gastos calificables de costas (art. 141.1 LEC) en puridad no habrá tenido ganancia patrimonial alguna.

Pues todo lo dicho, de que la naturaleza jurídica del pago de las costas procesales al vencedor es la de un auténtico resarcimiento, pero resarcimiento que puede que no suponga un resarcimiento íntegro, y que, por definición, nunca debe depararle a él –al litigante vencedor– un beneficio, apunta justamente a todo lo contrario de lo que sostienen el T.E.A.R. de Madrid y los referidos Directores.

La naturaleza jurídica de esas costas en su favor no es la de que con ellas el litigante vencedor tenga un premio, un beneficio o una renta; sino la de que no tenga que hacerse cargo con su peculio de unos gastos en los que nunca tendría haber incurrido.

(...)

Dice la DGT que el criterio contrario al suyo supondría que «se estarían considerando en la práctica dichos gastos judiciales como pérdidas patrimoniales, al minorar la ganancia patrimonial obtenida, a pesar de ser gastos correspondientes a aplicaciones de renta»; sin embargo, este Tribunal no dice que ello sea así. Este Tribunal no califica los gastos en los que tuvo que incurrir el vencedor del pleito como gastos deducibles o pérdidas patrimoniales. Lo que este Tribunal dice es que el litigante vencedor que recibe el importe de las costas, tiene por ello una ganancia patrimonial conforme al art. 33.1 de la Ley 35/2006, cuya cuantía a la hora de tributar por la misma vendrá constituida por diferencia entre el importe de las costas que le entrega su oponente, que ha sido condenado en costas, y el de las partidas comprendidas en esas costas en que él –el vencedor– incurrió durante el proceso.

(...)

SEXTO.-

Las consecuencias tributarias de las costas del ámbito penal.

(...)

A diferencia de lo que ocurre en el orden civil, en el que lo usual es que un particular pleitee frente a otro, en el orden penal lo usual es que sea el ministerio público –la fiscalía– el que interponga las pertinentes acciones frente a los que puedan ser penalmente responsables, sin perjuicio naturalmente de que haya casos en que pueda personarse una acusación particular o un perjudicado civil, y de que incluso haya casos que sólo sean perseguibles a instancia de parte.

(...)

Comencemos por los casos de condena.

En el orden penal, si un hasta entonces presuntamente responsable termina siendo condenado, será a él al que se le impondrán las costas procesales (arts. 123 del CP y 240.2 de la LECr), costas que se imponen, por tanto, con el criterio objetivo del vencimiento, y que incluirán los pagos comprendidos en los cuatro números del art. 241 de la LECr; y costas que –ex. art. 124 del CP– «incluirán siempre los honorarios de la acusación particular en los delitos sólo perseguibles a instancia de parte», sin perjuicio de tales honorarios de la acusación par-

ricular puedan incluirse también en otro tipo de delitos, cuando así sea posible, así se haya solicitado y así se contemple en la sentencia.

De la dicción de los preceptos transcritos se desprende que tales costas deben ser abonadas directamente por el condenado; y ello tanto por lo que se refiere a sus costas propias (de sus abogados, peritos, etc....) como, en su caso, a las costas de la acusación particular (los abogados, peritos, y a los testigos y los gastos de ésta).

Para los condenados, las costas propias (de sus abogados, peritos, etc....), serán, como en el ámbito civil, renta consumida y por tanto no deducible (art. 33.5.b de la Ley 35/2006); y, otro tanto, ocurrirá, en su caso, con las costas atribuibles a la acusación particular, pues una conducta que sea penalmente culpable, no puede generar de ninguna manera una disminución patrimonial que sea fiscalmente deducible para el que la haya llevado a cabo; algo que resulta tan obvio que entendemos que no merece de mayores comentarios.

Finalmente, cabe hacer una importante matización y aclaración, pues es muy frecuente que las condenas penales incluyan, como así los prevén los arts. 124 y 126 del CP, la condena al pago de los daños causados y a la indemnización de los perjuicios ocasionados; lo que, supondrá, en caso, que habrá unos beneficiados de tales pagos e indemnizaciones, hayan comparecido como acusaciones particulares o no; pues bien, las cantidades que se reciban por tales conceptos pueden tener transcendencia en la tributación de los perceptores de las mismas; pero no como costas procesales, que es lo que este Tribunal examina en la presente resolución; y por tanto, tales las consecuencias tributarias de tales indemnizaciones percibidas por daños y perjuicios de todo tipo quedan fuera de esta resolución.

Casos en que no haya condena.

(...)

De la dicción de los preceptos transcritos se desprende que las costas a las que hubieran sido condenados deberían ser abonadas directamente por los querellantes particulares o actores civiles a los abogados, peritos, y a los testigos y los gastos del que había sido acusado y finalmente resultó absuelto; con lo que, si, en los términos expuestos, son los querellantes particulares o actores civiles condenados a pagar las costas del acusado absuelto, los que efectivamente las pagan a los abogados, peritos, y a los testigos y los gastos de éste —el acusado absuelto—, para él ninguna incidencia tributaria se habrá producido, pues nada habrá recibido.

Mientras que si el acusado absuelto hubiera pagado, anticipándolos, alguno de los gastos ocasionados a instancia suya, resulta evidente que sería a él al que los querellantes particulares o actores civiles tendrían que resarcirle por los importes comprendidos en tales costas penales; lo que implicaría para el acusado absuelto las mismas consecuencias, es decir que debe permitírsele deducir de los importes que reciba en concepto de costas penales, los gastos en que haya incurrido con motivo del juicio penal, importe deducibles que podrá alcanzar como máximo a los importes que reciba, sin superarlos; de suerte que los gastos que no les sean resarcidos sigan corriendo a su cargo, con el pacífico

tratamiento de los mismos como renta consumida no deducible (art. 33.5.b Ley 35/2006).

Los acusados que terminan siendo absueltos también pueden terminar recibiendo indemnizaciones por haber sido sometidos a un proceso o a una instrucción penal de manera improcedente, paradigmáticamente las indemnizaciones que pueden terminar recibiendo los que han estado en prisión preventiva, cuando no llegan a juicio o terminan siendo íntegramente absueltos, indemnizaciones que se substancian según lo dispuesto en el art. 294 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial; pues bien, tales indemnizaciones tampoco son propiamente costas procesales, por lo que sus consecuencias tributarias quedan fuera de la presente resolución.

(...)

SÉPTIMO.-

Las consecuencias tributarias de las costas en el ámbito contencioso-administrativo.

(...)

Si se repara en ello, todo lo que está presente en esa norma ya ha sido visto y examinado: las costas contenciosas se imponen con el criterio objetivo del vencimiento, aunque matizado para los casos que se presenten dudosos, en los que cada parte pagará las suyas y las comunes por mitad, pudiendo imponerse también con el criterio subjetivo en los casos de mala fe o temeridad; y de hecho ese art. 139 termina apelando a lo dispuesto al respecto en la Ley de Enjuiciamiento Civil.

Por ello, los interesados que habiendo sido vencedores de un procedimiento contencioso hayan visto como la otra parte ha sido condenada en costas, tendrán por ello unas consecuencias tributarias que deberán adecuarse a lo expuesto en los Fundamentos de Derecho anteriores, sin que parezca necesario tener que volver a repetirlo.

(...)

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, en el procedimiento para la adopción de resolución en unificación de criterio previsto en el artículo 229.1. letra d) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, iniciado por acuerdo de la Vocal Coordinadora del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 29 de octubre de 2019, a propuesta del Presidente del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, acuerda unificar criterio en el sentido siguiente:

Conforme con lo dispuesto en el artículo 33.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, para la determinación de la ganancia patrimonial que puede suponer para el vencedor del pleito la condena a costas judi-

ciales a la parte contraria, el litigante vencedor podrá deducir del importe que reciba en concepto de costas los gastos en que haya incurrido con motivo del pleito, importe deducible que podrá alcanzar como máximo el importe que reciba, sin superarlo; con lo que, si se le resarcen todos los gastos calificables de costas, en puridad no habrá tenido ganancia patrimonial alguna.

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL. COMENTARIO A LA RESOLUCIÓN 05810/2019 DE 29 DE JUNIO DE 2020

Gabinete de Estudios de AEDAF

Impuesto sobre Sociedades. Imposibilidad de deducir las retenciones correspondientes a rentas de arrendamientos impagadas.

Resuelve el TEAC, en unificación de criterio, que, tratándose del Impuesto sobre Sociedades, no procede la deducción y, en su caso, devolución de las retenciones correspondientes a las rentas devengadas de un arrendamiento cuando dichas rentas no han sido pagadas.

A diferencia de lo que ocurre en el ámbito del IRPF, en el IS la obligación de retener nace con la exigibilidad de la renta, por lo que, como expresa el propio Tribunal, en un principio, podría pensarse que las retenciones pueden deducirse aún en los supuestos en los que la renta no se ha cobrado. Sin embargo, acude el TEAC al diccionario de la Real Academia Española y a la definición de la palabra «retener» para concluir justamente lo contrario. De este modo, entiende que la retención debe ir necesariamente asociada al pago de la renta, de forma que, aunque la obligación de retener nazca en un momento anterior, sólo puede cumplirse efectivamente en el momento del pago. Por tanto, con carácter general, el perceptor de rentas por arrendamientos no podrá deducirse las retenciones en los supuestos en los que las rentas resulten impagadas, salvo que, el pagador y obligado a retener hubiese ingresado el importe de la retención, aunque no hubiera satisfecho la renta.

Fundamentos de derecho

(...)

SEGUNDO: La cuestión controvertida consiste en determinar, en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, la procedencia de la deducción y, en su caso, devolución de las retenciones correspondientes a las rentas devengadas de un arrendamiento cuando dichas rentas no han sido pagadas.

(...)

CUARTO: Las posturas de los TEA en relación con la deducción y devolución de las retenciones correspondientes a rentas devengadas pero no pagadas se pueden resumir, en esencia, en las tres siguientes:

- a) La representada por el TEA de Castilla-La Mancha: La obligación de retener nace en el momento de la exigibilidad de las rentas sujetas a retención (art. 63.1 RIS). A partir de ese momento, el perceptor tiene derecho a deducir la retención que debió ser practicada, al amparo de los artículos 17.3 y 46 del TRLI. En el artículo 139.2 del TRLIS, por «cantidades efectivamente retenidas» sólo pueden entenderse las efectivamente practicadas, por lo que las no practicadas no generan derecho a devolución. Esta postura es mantenida también por los TEA de Madrid y Andalucía (Sala Málaga).
- b) La representada por el TEA de la Comunidad Valenciana: La obligación de retener nace en el momento de la exigibilidad de las rentas sujetas a retención (art. 63.1 RIS). A partir de ese momento el sujeto pasivo perceptor de las rentas tiene derecho a deducir la retención procedente, que hay que entender «efectivamente practicada» por el pagador, en cuanto que se trata de una cantidad en poder de éste, que no tiene derecho a exigirle aquél y que ha de ser ingresada en el Tesoro. Las retenciones correspondientes a rentas debidas y no pagadas son «cantidades efectivamente retenidas» a efectos del artículo 139.2 del TRLIS, por lo que generan derecho a devolución. Esta postura es mantenida también por los TEA de Ceuta y Extremadura.
- c) La representada por el TEA de La Rioja: La expresión «satisfagan» contenida en el artículo 140.1 del TRLIS implica que la obligación de retener no surge por el hecho de la existencia de una deuda sino que es necesario que se proceda a cumplir la obligación (pago). El artículo 17.3 del TRLIS exige que haya un «perceptor de cantidades» por lo que, si no se percibió la renta, no cabría la deducción de la retención correspondiente no practicada. La posibilidad de devolver retenciones a cuenta queda supeditada en el artículo 139.2 del TRLIS a que realmente se hayan practicado por el retenedor y soportado por el retenido. Esta postura es asimismo mantenida por el TEAR de Castilla y León en resolución de 27 de marzo de 2018 (R.G. 24/1006/16).

QUINTO: La contestación a la cuestión debatida exige poner la atención, en primer lugar, en el momento en que nace la obligación de retener. Este momento no es otro que el de la exigibilidad de las rentas, a tenor de lo dispuesto en el artículo 63.1 del RIS.

(...)

En su resolución de 27 de septiembre de 2012 (RG 3187/2011), dictada en unificación de criterio, este Tribunal Central manifestó que la regla especial contenida en el artículo 99.5 de la LIRPF «sólo resulta aplicable previo nacimiento de la obligación de retener, pues sólo si esta obligación ha nacido, queda habilitada la Administración tributaria a exigir el importe de las retenciones/ingresos a cuenta procedentes al pagador de las rentas que hubiera incumplido tal

obligación de retener o de ingresar a cuenta». Eso significa que en el ámbito del IRPF, cuando la retención no se hubiera practicado o lo hubiera sido por un importe inferior al debido, el perceptor podrá deducir la cantidad que debió ser retenida siempre y cuando haya cobrado la renta.

Las consideraciones de este Tribunal Central sobre el artículo 17.3 del TRLIS no pueden ser diferentes a las formuladas respecto del artículo 99.5 de la LIRPF si se tiene presente la similitud de redacciones, razón por la cual podemos afirmar que también aquel precepto sólo resulta aplicable previo nacimiento de la obligación de retener, pues sólo si esta obligación ha nacido queda habilitada la Administración tributaria a exigir el importe de la retención al pagador que hubiera incumplido tal obligación. En principio, pues, dado que la obligación de retener nace, en el ámbito del impuesto sobre sociedades, en el momento de exigibilidad de la renta, podría pensarse que no resultaría preciso haber cobrado la renta para que el perceptor pudiera deducirse la retención que le debió ser aplicada sino que la podría deducir desde el momento en que la renta fuera exigible.

Ahora bien, el Diccionario de la Real Academia Española define la palabra retener, en la acepción que aquí interesa, como "descontar de un pago el importe de una deuda tributaria». Quiere ello decir que en tanto el pago no se realice no cabe la práctica de retención alguna y que sólo tras el pago podrá saberse si se practicó o no la retención. Dicho con otras palabras, la retención se asocia necesariamente al pago, de manera que aunque la obligación de retener nazca en un momento anterior (con la exigibilidad de la renta), sólo puede cumplirse efectivamente en el momento del pago. En consecuencia, este Tribunal Central está en condiciones de afirmar que para que la regla contenida en el artículo 17.3 del TRLIS resulte aplicable no basta con que haya nacido la obligación de retener (con la exigibilidad de la renta) sino que resulta necesario también que se haya podido practicar la retención correspondiente, lo cual sucede únicamente cuando la renta se haya pagado o satisfecho. Esta interpretación se ve reforzada por el empleo en el artículo 140.1 del TRLIS de la expresión «que satisfagan o abonen» las rentas sujetas al impuesto, a la hora de referirse a los obligados a retener, y en el propio artículo 17.3 del TRLIS de la expresión «perceptor de cantidades», términos que apuntan ciertamente a la conclusión de que si no se percibe la renta no cabe la deducción de la retención correspondiente no practicada. No resulta, pues, de aplicación el artículo 17.3 del TRLIS a un supuesto como el aquí examinado en el que las rentas exigibles no son pagadas o satisfechas, por lo que no puede quien tiene derecho a la percepción de las rentas deducir de la cuota «la cantidad que debió ser retenida». Dicho de otro modo, cuando el artículo 17.3 del TRLIS anuda a la no práctica de la retención el derecho del perceptor de las rentas a deducir la cantidad que debió ser retenida, sólo está contemplando aquellos casos en los que habiendo existido pago efectivo de las rentas la retención no se practicó, pero no aquellos otros en los que la retención no se practicó por el mero hecho de que el pago no se produjo. En definitiva, pues, no cabe una retención disociada del pago.

Si el obligado tributario a quien no se le han satisfecho las rentas no puede, como hemos visto, deducir de la cuota las retenciones correspondientes en

tanto aquellas no le sean pagadas, resulta obvio que no procede la devolución de tales retenciones.

(...)

Ahora bien, si el obligado al pago de las rentas, que no las satisface una vez que son exigibles, ingresara en el Tesoro el importe de la retención legalmente establecida, dicho ingreso tendría la consideración de un ingreso debido de retenciones no practicadas. Si en tal circunstancia se impidiera al perceptor de las rentas la deducción de la retención correspondiente por las razones más arriba expuestas, se produciría un enriquecimiento injusto a favor de la Administración, razón por la cual en este tipo de situaciones procedería reconocer al perceptor el derecho a deducir las retenciones correspondientes a las rentas no satisfechas.

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL. COMENTARIO A LA RESOLUCIÓN 3156/2019 DE 17 DE JULIO DE 2020

Gabinete de Estudios de AEDAF

Impuesto sobre Sociedades. Deducibilidad de retribuciones a administradores y consejeros.

En esta resolución en la que se discute, entre otras cuestiones, la deducibilidad en el Impuesto sobre Sociedades de las retribuciones pagadas durante los años 2012 a 2015 a los administradores de la sociedad, el Tribunal Económico Central reitera el criterio ya fijado en su resolución RG 5548/2018 y de 8 de octubre, denegando la deducibilidad de las cantidades pagadas a aquellos consejeros de la sociedad que desempeñan funciones ejecutivas o de dirección, además de las funciones deliberativas inherentes a su cargo, cuando el cargo en los estatutos sociales consta como no remunerado.

Para el órgano administrativo se trata claramente de un caso al que es de aplicación la «teoría del vínculo», por la cual las funciones de gestión o alta dirección prestadas en el marco de una relación laboral por aquellas personas que son al mismo tiempo administradores o consejeros de la misma quedan subsumidas por las funciones mercantiles. Aunque tras la reforma del Impuesto sobre Sociedades se estableció expresamente en su artículo 15 3 e) que no podían ser consideradas liberalidades las retribuciones a los administradores por el desempeño de funciones de alta dirección, u otras funciones derivadas de un contrato de carácter laboral con la entidad, un posterior pronunciamiento de la Sala de lo Civil del Tribunal Supremo de 26 de febrero de 2018, ha tenido como consecuencia en el ámbito fiscal la no deducibilidad de las retribuciones pagadas a los administradores o consejeros cuando no cumplen con la normativa mercantil establecida en los artículos 217 y 249 de la LSC, por considerarse gastos contrarios al ordenamiento jurídico.

Fundamentos de derecho

QUINTO.- La deducibilidad en el I. s/ Soc. hasta el 31/12/2014 de lo pagado por una sociedad a sus administradores mercantiles, cuando éstos desarrollan, además, funciones o actividades de dirección o gerencia para la misma.

(...)

El de la no deducibilidad en el I. s/ Soc. de lo pagado por una sociedad a sus administradores por las funciones de gerencia o dirección, cuando sus estatutos sociales establecen que tales cargos serán «gratuitos», es un tema bien conocido para este Tribunal, que se ha pronunciado bastantes veces sobre el mismo vigentes las Leyes del Impuesto: 61/1978, 43/1995 y el T.R. del R.D. Leg. 4/2004, con un criterio sostenido en el tiempo, que expresamos, por ejemplo, en una resolución de 06/02/2014 (R.G. 6/2014) con la que resolvimos un recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el Director General de Tributos y en la que dejamos dicho que:

« En el supuesto de que se satisfagan retribuciones a los administradores, cuyo cargo sea gratuito según las disposiciones estatutarias, por la prestación de servicios de dirección o gerencia, dichas cuantías tienen la consideración de gastos no deducibles con arreglo a lo dispuesto en el artículo 14.1.e) del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, siendo sólo compatible la relación de carácter laboral por las funciones de gerencia o dirección con la de carácter mercantil del cargo de administrador, cuando las funciones que se realizan por razón de la primera sean distintas de las que llevan a cabo por razón del último cargo y se trate de una actividad específica diversa; en otro caso, ambas relaciones (la mercantil y la laboral) son incompatibles, debiendo prevalecer la calificación mercantil, y sólo se podrá percibir remuneraciones por dicha función cuando esté previsto en los estatutos sociales el carácter remunerado del cargo. »

Aunque resulte evidente, no está de más dejar claro desde un principio, que ese efecto se produce por lo que se refiere a lo pagado a esos administradores o consejeros por funciones de dirección o gerencia, porque si esos administradores reciben retribuciones porque prestan a la sociedad servicios como trabajadores con funciones ordinarias o como profesionales, las cantidades que retribuyan tales servicios sí que serán deducibles en el I. s/ Soc.; son éstos casos como el de un administrador de una sociedad que es abogado y lleva un pleito a favor de la misma, en cuyo caso los honorarios por ese pleito serán deducibles del I. s/ Soc., como lo sería el sueldo de un administrador que fuera, además, conserje en una dependencia de esa sociedad, que es un ejemplo extremo pero muy ilustrativo.

El problema surge cuando por lo que se retribuye a esos administradores o consejeros es por funciones o actividades de dirección o gerencia de la sociedad, o por otras asimilables a éstas; funciones que pueden haberse plasmado en unos contratos laborales que regulen la prestación de tales funciones; con lo que las personas concernidas tendrán un doble vínculo con la sociedad: uno laboral para prestar esas funciones de dirección, gerencia o asimilables y otro mercantil en cuanto que administradores o consejeros.

(...)

Resulta evidente que es competencia de los administradores mercantiles de una sociedad, organizados bajo las diversas fórmulas que el art. 210 de ese T.R. contempla, la gestión de la misma de manera omnicomprendensiva, pues la gestión de la sociedad le está encomendada a ellos, a los administradores, sin restricción alguna.

Efecto absorción de esa teoría de vínculo que podría excepcionarse, porque debe negarse todo automatismo, que ni el TS ha llegado a contemplar en ninguna de sus sentencias atinentes a la materia, en cuyo caso la carga de la prueba de la existencia de tal excepción recaerá —ex. art. 105.1 de la Ley 58/2003— sobre quien la invoque y pretenda acreditarla.

(...)

Y que la Sala de lo Civil del TS ha vuelto a repetir en otra sentencia posterior de 26/02/2018, que por otras cuestiones luego será objeto de un largo comentario.

«4.-Como consecuencia de la doctrina expuesta, este tribunal consideró que para entender justificada y legítima la percepción por el administrador social, por lo general mediante la suscripción de un contrato con la sociedad, de una retribución abonada por la sociedad pese a que el cargo fuera gratuito según los estatutos, o no ajustada al sistema previsto en ellos, había de resultar probada la concurrencia del «elemento objetivo de distinción entre actividades debidas por una y otra causa», esto es, por el cargo orgánico de administrador y por el título contractual.»

La jurisprudencia consideró que la normativa reguladora de las sociedades mercantiles no discriminaba entre las funciones políticas o deliberativas y de decisión «societarias», por un lado, y las de ejecución y gestión «empresariales», razón por la cual no se admitía que mediante la celebración de un contrato se remuneraran las funciones ejecutivas del administrador, o de algunos miembros del órgano de administración, cuando carecieran de apoyo en el régimen legal previsto por la normativa societaria, que concedía un papel primordial a los estatutos sociales y a los acuerdos de la junta general.»

Sentado lo anterior, la normativa mercantil relativa a las retribuciones de los administradores era tajante:

El art. 130 del T.R. de la Ley de Sociedades Anónimas (R.D. Leg. 1564/1989, de 22 de diciembre):

«La retribución de los administradores deberá ser fijada en los estatutos. Cuando consista en una participación en las ganancias,...»

El art. 66 de la Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada:

«1. El cargo de administrador es gratuito, a menos que los estatutos establezcan lo contrario, determinando el sistema de retribución. 2. Cuando la retribución tenga como base una participación en los beneficios,...»

Y el art. 217 del T.R. de la LSC en su redacción original:

«1. El cargo de administrador es gratuito, a menos que los estatutos sociales establezcan lo contrario determinando el sistema de retribución.

2. En la sociedad de responsabilidad limitada, cuando la retribución no tenga como base una participación en los beneficios, la remuneración de los administradores será fijada para cada ejercicio por acuerdo de la junta general de conformidad con lo previsto en los estatutos.»

Con lo que, si una sociedad, cuyos estatutos recogieran que sus administradores eran cargos gratuitos, le pagaba a unos directivos con funciones de dirección o gerencia, que fueran además administradores o consejeros, como la relación que predominaba y absorbía a la otra era la mercantil, esa sociedad habría pagado a esos directivos contraviniendo lo dispuesto en la específica normativa mercantil atinente a la materia (...)

(...)

Con lo que, para ser fiscalmente deducibles las cantidades que una sociedad pudiera pagar a sus administradores o consejeros, tal posibilidad de abonar tales retribuciones debería constar expresamente en los estatutos de esa sociedad, en los que –ex. art. 217 del T.R. LSC en su redacción original– debía estar establecido el correspondiente sistema de retribución, debiéndose además cumplir todo lo que normativa mercantil disponía en relación a tales retribuciones.

SEXTO.- La deducibilidad en el I. s/ Soc. desde el 01/01/2015 de lo pagado por una sociedad a sus administradores mercantiles, cuando éstos desarrollan, además, funciones o actividades de dirección o gerencia para la misma.

(...)

El primer cambio se produjo en el ámbito tributario, porque el T.R. de la Ley del I. s/ Soc. (R.D. Leg. 4/2004) fue derogado y sustituido por la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, actualmente vigente, que trajo una importante novedad atinente a la materia que nos ocupa, y es que el art. 15, que lleva el mismo título que el 14 del derogado T.R., «Gastos no deducibles», en su letra e) dispone que:

«No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles:

e) Los donativos y liberalidades.

No se entenderán comprendidos en esta letra e) los gastos por atenciones a clientes o proveedores ni los que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa ni los realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios, ni los que se hallen correlacionados con los ingresos.

No obstante, los gastos por atenciones a clientes o proveedores serán deducibles con el límite del 1 por ciento del importe neto de la cifra de negocios del período impositivo.

Tampoco se entenderán comprendidos en esta letra e) las retribuciones a los administradores por el desempeño de funciones de alta dirección, u otras funciones derivadas de un contrato de carácter laboral con la entidad.»

(...)

El art. 15 delimita una serie de gastos que se consideran no deducibles. Entre los que se incluyen, en la letra e), unos tradicionalmente incluidos en esta categoría en las sucesivas redacciones de la normativa reguladora de este impuesto: «los donativos y liberalidades».

Pues bien, en el último párrafo de esta letra e), cuya novedosa inclusión destacamos en la nueva ley, advierte que tampoco se entenderán comprendidos entre las liberalidades, —«en esta letra e)»— las retribuciones satisfechas por las sociedades a sus administradores *«por el desempeño de funciones de alta dirección, u otras funciones derivadas de un contrato de carácter laboral con la entidad»*.

(...)

A los seis días de que la Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades hubiera derogado y sustituido al T.R. del R.D. Leg. 4/2004, se produjo la **modificación en la norma mercantil**, cuando la Ley 31/2014, de 3 de diciembre, por la que se modifica la Ley de Sociedades de Capital para la mejora del gobierno corporativo, dio una nueva redacción a los preceptos del T.R. de la Ley de Sociedades de Capital (R.D. Leg. 1/2010) que regulan la retribución de los administradores.

(...)

Pero la Ley 31/2014 trajo otra modificación con un evidente recorrido para el tema que nos ocupa, nos referimos a la que le dio al art. 249 *«Delegación de facultades del consejo de administración»*, que pasó a disponer:

«1. Cuando los estatutos de la sociedad no dispusieran lo contrario y sin perjuicio de los apoderamientos que pueda conferir a cualquier persona, el consejo de administración podrá designar de entre sus miembros a uno o varios consejeros delegados o comisiones ejecutivas, estableciendo el contenido, los límites y las modalidades de delegación.

2. La delegación permanente de alguna facultad del consejo de administración en la comisión ejecutiva o en el consejero delegado y la designación de los administradores que hayan de ocupar tales cargos requerirán para su validez el voto favorable de las dos terceras partes de los componentes del consejo y no producirán efecto alguno hasta su inscripción en el Registro Mercantil.

3. Cuando un miembro del consejo de administración sea nombrado consejero delegado o se le atribuyan funciones ejecutivas en virtud de otro título, será necesario que se celebre un contrato entre este y la sociedad que deberá ser aprobado previamente por el consejo de administración con el voto favorable de las dos terceras partes de sus miembros. El consejero afectado deberá abstenerse de asistir a la deliberación y de participar en la votación. El contrato aprobado deberá incorporarse como anejo al acta de la sesión.

4. En el contrato se detallarán todos los conceptos por los que pueda obtener una retribución por el desempeño de funciones ejecutivas, incluyendo, en su caso, la eventual indemnización por cese anticipado en dichas funciones y las cantidades a abonar por la sociedad en concepto de primas de seguro o de contribución a sistemas de ahorro. El consejero no podrá percibir retribución alguna por el desempeño de funciones ejecutivas cuyas cantidades o conceptos no estén previstos en ese contrato.

El contrato deberá ser conforme con la política de retribuciones aprobada, en su caso, por la junta general.»

Modificación de ese art. 249, tras la que no pocos operadores jurídicos, como ciertos Tribunales de justicia (las Audiencias Provinciales de Barcelona y de Palma de Mallorca) y la Dirección General de los Registros y el Notariado (Resoluciones de 30/07/2015, 05/771/2015, 10/05/2016 y 17/06/2016), entendieron que, sin perjuicio de que sus estatutos establecieran que los cargos de sus consejeros fueran gratuitos, las sociedades podrían retribuir a sus Consejeros Delegados y a aquellos Consejeros a los que se les hubieran atribuido funciones ejecutivas (en adelante «Consejeros ejecutivos») al amparo de lo específicamente dispuesto en ese art. 249, pues el mismo regularía de manera autónoma la retribución de los mismos.

Y ello tenía una evidente trascendencia para el tema que nos ocupa, pues, a pesar de que los estatutos sociales de una sociedad recogieran que las cargos de sus administradores o consejeros fuesen gratuitos, que es premisa que venimos trayendo a lo largo de esta resolución, las retribuciones de su (s) Consejero (s) Delegado (s) y Consejero (s) ejecutivo (s), efectuadas al amparo de lo dispuesto en ese art. 249 cumplirían con la legalidad mercantil, y, con ello, quedarían fuera del criterio y doctrina que antes se ha expuesto, con lo que podría aducirse que serían fiscalmente deducibles en el I. s/ Soc.

Y no sólo eso, es que, de ser así, esa previsión daría una razón de ser y una nueva vida a esa previsión del art. 15.e) de la Ley 27/2014 según la que son fiscalmente deducibles las retribuciones satisfechas por las sociedades a sus administradores «*por el desempeño de funciones de alta dirección*»; puesto que podría entenderse que los administradores que desempeñan funciones de alta dirección son los Consejeros Delegados y los Consejeros ejecutivos, cuyas retribuciones vendrían respaldadas mercantilmente por lo dispuesto en el art. 249 del T.R. de la LSC, y fiscalmente por lo dispuesto en ese inciso del art. 15.3 de la Ley 27/2014. Una hábil construcción que avalaría una deducción fiscal autónoma de las retribuciones de los Consejeros Delegados y de los Consejeros ejecutivos que cumpliesen los requisitos que contempla el art. 249 del TR de la LSC.

Pero esa interpretación mercantil, ha sido rotundamente desechada por el TS en la referida sentencia de 26/02/2018, (...)

En resumen, la expresión «*administradores en su condición de tales*» que recoge el art. 217.2 apartado engloba todas las funciones de los administradores (incluidas las ejecutivas) y no sólo las que son indelegables; con lo que en las sociedades no cotizadas, la relación entre los artículos 217 y 249 T.R. de la LSC no es de carácter alternativo, sino acumulativo, por lo que la retribución de los

Consejeros Delegados y de los Consejeros ejecutivos está sometida al principio de reserva estatutaria y a la intervención de la junta.

Y con ello el TS anuló esa posibilidad de que fuesen mercantilmente válidas las retribuciones de los Consejeros Delegados y de los Consejeros ejecutivos aunque la previsión estatutaria fuese la de que los cargos de los administradores serían gratuitos, con lo que, en consecuencia, resultó vedada esa deducibilidad fiscal autónoma de los Consejeros Delegados y de los Consejeros ejecutivos de la que antes hemos hablado.

Con lo que, si los estatutos recogen que los cargos de los administradores son «gratuitos», que es la premisa que venimos trayendo a lo largo de esta resolución, las retribuciones de los Consejeros Delegados y de los Consejeros ejecutivos tampoco serán fiscalmente deducibles.

(...)

Según el TS, es diáfano que los contratos con los Consejeros Delegados y con los Consejeros ejecutivos también deben respetar las previsiones estatutarias, y entre éstas y en su caso la de «no retribución a los administradores»; con lo que, si los estatutos prevén que los cargos de los administradores serán no retribuidos, y, a pesar de ello, un contrato con un Consejero Delegado o con un Consejero ejecutivo (aptds. 3 y 4 del art. 249) recoge una retribución en favor del mismo en razón de tal cargo, la existencia de tal retribución sería un pacto entre esas dos partes que iría en contra de lo dispuesto en el art. 217 del T.R. de la LSC y en los estatutos sociales, en suma un pacto contrario al ordenamiento.

Pacto contrario al ordenamiento, que, por las razones repetidamente expuestas, nunca podrá amparar una deducibilidad fiscal.

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL. COMENTARIO A LA RESOLUCIÓN 06201/2019 DE 9 DE JUNIO DE 2020

Gabinete de Estudios de AEDAF

IVA. Posibilidad de comprobar el saldo pendiente de compensar procedente de periodos prescritos aplicados en periodos no prescritos.

Resuelve el TEAC en esta resolución sobre la posibilidad de la Administración de comprobar, en el ámbito del IVA, los saldos a compensar provenientes de periodos prescritos que se aplican en periodos no prescritos, con ocasión de la comprobación de estos últimos.

Tras la reforma de la Ley General Tributaria por la ley 34/2015, de 21 de septiembre, se introduce, de forma expresa en la ley, la posibilidad de la Administración de comprobar ejercicios prescritos, siempre y cuando dicha comprobación sea necesaria para liquidar los no prescritos. La introducción de los artículos 66 bis y 115 supuso el reconocimiento legal de la distinción entre la potestad de comprobar e investigar, la cual no se somete a plazo de prescripción, aunque se limita temporalmente en determinados supuestos, y otras potestades como la de liquidar, que sí prescriben. Según el Tribunal, el hecho de que la LGT se refiera a «cuotas» compensadas o a compensar y la Ley del IVA se refiera a «saldos» que pueden compensarse en periodos posteriores, no es obstáculo para la aplicación de lo dispuesto en el artículo 115 de la LGT, teniendo en cuenta la naturaleza de crédito fiscal y que el preámbulo de la Ley 34/2015 se refiere a la posibilidad de comprobar «créditos fiscales».

Ahora bien, dicha posibilidad de comprobar los saldos procedentes de periodos prescritos no puede extenderse a aquellos casos en los que la regularización del período cuyo resultado es a compensar ha sido anulada por un órgano revisor por motivo distinto al de prescripción sin practicar una nueva liquidación, en tiempo hábil, conforme al procedimiento legalmente establecido, y salvando los defectos que el órgano revisor estimó concurrentes en la liquidación anulada.

Fundamentos de derecho

(...)

TERCERO: La cuestión controvertida en el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio consiste en determinar si en el ámbito del IVA la Administración puede comprobar los saldos a compensar que provienen de periodos de liquidación prescritos y que se aplican en otros no prescritos, con ocasión de la comprobación de estos últimos períodos.

(...)

SEXTO: Expuesta la postura de este Tribunal Central al amparo de la normativa anterior a la reforma efectuada en la LGT por la Ley 34/2015 debemos analizar seguidamente si dicha reforma justifica que deba adoptarse un criterio distinto a partir de su entrada en vigor

(...)

Como se ha señalado, la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la LGT, en vigor desde el 12 de octubre de 2015 y aplicable en consecuencia a los hechos aquí examinados en la medida en que el procedimiento de inspección se inició el 11 de abril de 2016, introdujo en la LGT el artículo 66 bis y modificó su artículo 115 en los términos arriba expuestos. En relación con las materias reguladas en dichos preceptos el punto II del Preámbulo de la Ley 34/2015 señalaba lo siguiente:

La reforma incorpora una aclaración de carácter trascendente, explicitando en el texto positivo la interpretación del conjunto normativo que regula el derecho a comprobar e investigar por parte de la Administración, enfatizando el distinguo conceptual que existe entre este derecho y el derecho a liquidar, con la finalidad de superar los problemas interpretativos que esta materia ha suscitado, focalizados, tradicionalmente, en el ámbito de la comprobación de la corrección de determinados créditos fiscales y en la legalidad de la compensación, deducción o aplicación de los mismos.

La Ley aclara, a tal efecto, que la prescripción del derecho a liquidar no trasciende, en ninguno de sus aspectos, al derecho a comprobar e investigar, derecho que sólo tendrá las limitaciones recogidas en la Ley en los supuestos en los que expresamente se señalan en el propio texto legal, específicamente el temporal máximo establecido para el inicio de comprobaciones de cuyo objeto formen parte determinados créditos fiscales, o las que, evidentemente, puedan establecerse en la ley propia de cada tributo.

Resulta fundamental, de nuevo para evitar dudas interpretativas, el reconocimiento explícito que se realiza respecto de las facultades de calificación que atribuidas a la Administración en relación con hechos, actos, actividades, explotaciones y negocios que, acontecidos, realizados, desarrollados o formalizados en periodos tributarios respecto de los que se hubiese producido la prescripción del derecho a liquidar, hubieran de surtir efectos fiscales en ejercicios o periodos en los que dicha prescripción no se hubiese producido.

Con estas modificaciones se posibilita no solo garantizar el derecho de la Administración a realizar comprobaciones e investigaciones, sino que también se asegura el del obligado tributario a beneficiarse de los créditos fiscales citados más arriba, así como el correcto ejercicio de otros derechos, como por ejemplo, el de rectificación de sus autoliquidaciones cuando en la comprobación de la procedencia de la rectificación la Administración deba verificar aspectos vinculados a ejercicios respecto de los que se produjo la prescripción del derecho a liquidar.

La reforma operada por la Ley 34/2015 incorpora un artículo nuevo en la LGT, el 66 bis, con la finalidad de consagrar la distinción entre la potestad para comprobar e investigar (que no prescribe, aunque se limita temporalmente a 10 años cuando afecte a bases imponibles negativas, deducciones o cuotas a compensar) y el resto de potestades reguladas en el artículo 66 de la LGT, que mantienen un plazo limitado de ejercicio de 4 años.

La interpretación del artículo 66 bis debe hacerse teniendo en cuenta la reforma introducida a su vez por la Ley 34/2015 en los apartados 1 y 2 del artículo 115 de la propia LGT concernientes a la potestad de comprobación e investigación de la Administración tributaria. Tales apartados reconocen ahora de manera expresa lo que había legitimado, en relación con la normativa anterior a la reforma, el Tribunal Supremo con su jurisprudencia, a saber, que la potestad comprobadora de la Administración no estaba sometida, con carácter general, a ningún límite temporal respecto de los hechos o actos comprobados, incluso si se han realizado en ejercicios ya prescritos, respecto de los cuales, en consecuencia, la Administración no sólo podía desplegar en plenitud sus potestades comprobadoras e investigadoras siempre que resulten precisas para ejercitar alguno de los derechos del artículo 66 de la LGT que permanezcan vivos, sino que incluso podía recalificar fiscalmente las operaciones acudiendo a alguna de las cláusulas antiabuso de los artículos 13, 15 y 16 de la LGT. Pueden citarse, en este sentido, a modo de ejemplo, las sentencias del Tribunal Supremo de 5 de febrero de 2015 (Rec. casación 4075/2013) y 26 de febrero de 2015 (Rec. casación 4072/2013).

La novedad de la reforma es, pues, el reconocimiento explícito en la LGT de que la potestad para comprobar e investigar no prescribe, esto es, puede ejercerse hacia atrás sin limitación temporal siempre que tal comprobación e investigación resulte precisa en relación con alguno de los derechos del artículo 66 de la LGT que no hubieren prescrito, que normalmente se referirá al derecho a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación. Con otras palabras, la Administración tributaria podrá comprobar e investigar hechos originados en ejercicios prescritos en la medida en que dicha comprobación sea necesaria para liquidar los no prescritos. Y, en sentido contrario, la Administración no podrá comprobar e investigar hechos pasados si no resulta necesario para liquidar una deuda tributaria viva.

(...)

SÉPTIMO: Llegados a este punto este Tribunal Central debe pronunciarse sobre si a partir de la reforma operada por la Ley 34/2015 debe adoptar un criterio distinto al mantenido con la normativa anterior respecto a la posibilidad,

en el ámbito del IVA, de comprobar los saldos a compensar generados en períodos prescritos a efectos de la regularización de los períodos posteriores no prescritos en los que el derecho de la Administración a practicar la oportuna liquidación ha prescrito con efectos en períodos en los que no se ha producido esta prescripción.

A juicio de este Tribunal Central a partir de la Ley 34/2015 debe reconocerse a la Administración tributaria la posibilidad de comprobar e investigar las cuotas compensadas o pendientes de compensación en concepto de IVA, en los términos del artículo 66 bis de la LGT, por las razones que se exponen seguidamente.

Si bien es cierto que tras la reforma operada por la Ley 34/2015 la LGT sigue utilizando el término «cuotas compensadas o pendientes de compensación» en su artículo 66 bis, y que en el ámbito del IVA lo que se compensa es el saldo o exceso en el período de las cuotas soportadas deducibles sobre las cuotas devengadas, no es menos cierto que en puridad lo que se compensan son cuotas soportadas y deducibles que por falta de cuotas devengadas no han podido descontarse de estas últimas en el período de liquidación y por tal motivo se trasladan a los períodos siguientes. Propiamente hablando lo que se compensan son, por tanto, cuotas soportadas y deducibles. El Preámbulo de la Ley 34/2015 utiliza novedosamente la expresión «créditos fiscales» para referirse a las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o a las deducciones aplicadas o pendientes de aplicación.

Lo determinante, por tanto, a la luz de dicha expresión, para que resulte de aplicación lo dispuesto en el artículo 66 bis de la LGT es que, más allá de la particular técnica liquidatoria de un impuesto, nos encontremos ante un derecho del contribuyente a trasladar un crédito a su favor a un ejercicio posterior a aquél en que se generó y, desde esta perspectiva, entendemos que los saldos a compensar de IVA deben ser considerados auténticos créditos fiscales. Ciertamente, en nuestras resoluciones dictadas al amparo de la normativa anterior a la reforma realizada por la Ley 34/2015 reconocíamos la condición de crédito a favor del obligado tributario del saldo a compensar de IVA pero la peculiar mecánica liquidatoria de este impuesto impedía, a nuestro juicio, la comprobación de la legalidad de dicho saldo cuando se había generado en un ejercicio prescrito. Es ahora, con la Ley 34/2015, cuando el legislador parece primar la condición de «crédito fiscal» sobre cualquier otra, como pueda ser la particular forma de liquidar cada tributo, para permitir la comprobación de un derecho del contribuyente generado en un período prescrito pero que proyecta sus efectos en períodos posteriores no prescritos.

OCTAVO:

Amén de las razones específicas que a continuación se expondrán, hay que tener en cuenta a este respecto lo señalado por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, TJUE en lo sucesivo, que se ha referido a la comprobación de lo actuado por los contribuyentes, en lo concerniente a la deducción y devolución de los saldos de IVA a su favor, en su sentencia de 12 de mayo de 2011, asunto C-107/10, Enel Maritsa Iztok 3 AD, cuyos apartados 52 y 53 disponen lo siguiente:

«52. Acerca de ello, se ha de poner de relieve que el funcionamiento normal del sistema común del IVA exige la exacta percepción del impuesto. En efecto, cada uno de los Estados miembros tiene la obligación de adoptar todas las medidas legislativas y administrativas necesarias para garantizar que el IVA se perciba íntegramente en su territorio y, a este respecto, los Estados miembros son responsables de la comprobación de las declaraciones de los sujetos pasivos, la contabilidad de éstos y los demás documentos apropiados, así como del cálculo y la recaudación del impuesto [sentencia de 29 de julio de 2010, Profaktor Kulesza, Frankowski, Józwiak, Orłowski (anteriormente Profaktor Kulesza, Frankowski, Trzaska), C-188/09, Rec. p. I-0000, apartado 21].

53. De ello resulta que el plazo para realizar la devolución del excedente del IVA puede prolongarse en principio para efectuar una inspección fiscal, sin que ese plazo así prolongado deba considerarse no razonable, siempre que la prolongación no vaya más allá de lo necesario para concluir ese procedimiento de inspección (véase por analogía la sentencia Sosnowska, antes citada, apartado 27). No obstante, dado que el sujeto pasivo no puede disponer temporalmente de los fondos correspondientes al excedente del IVA, soporta económicamente una desventaja, que puede compensarse con el pago de intereses, garantizando así el respeto del principio de neutralidad fiscal.»

La obligación de comprobación que el TJUE señala en los apartados que se han reproducido se contiene igualmente en otras muchas de sus sentencias, algunas de las cuales relativas de modo específico a la exacción del IVA. Aunque la sentencia correspondiente al asunto C-107/10 concluyó declarando la improcedencia de posponer el inicio del devengo de los intereses de demora en las devoluciones de IVA a la finalización de los procedimientos de control correspondientes, sustanciados por las administraciones tributarias de los Estados de la Unión, el TJUE afirmó igualmente su procedencia, expresada en forma de obligación para ellos.

Esta posibilidad de que el derecho a la deducción del IVA soportado se extinga por inacción ha sido reiterada por el TJUE con posterioridad en sentencias como las de 21 de octubre de 2010, asunto C-385/09, Nidera Handelscompagnie, 12 de julio de 2012, asunto C-284/11, EMS Bulgaria Transport, ó 28 de julio de 2016, asunto C-332/15, Astone.

Esta extensión se ha culminado en la reciente sentencia de 23 de abril de 2020, recaída en los asuntos acumulados C-13/18 y C-126/18, Sole-Mizo y otros, que la ha llevado al ámbito de los intereses de demora, en la que se ha declarado:

«El Derecho de la Unión y, en particular, los principios de efectividad y de equivalencia deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una práctica de un Estado miembro que somete a un plazo de prescripción de cinco años las solicitudes de pago de intereses sobre el excedente del impuesto sobre el valor añadido deducible retenido como consecuencia de la aplicación de una disposición nacional declarada contraria al Derecho de la Unión.»

Ha de tenerse en cuenta, adicionalmente, que conforme al criterio del Tribunal Supremo, expresado en reiteradas sentencias, por todas las cuales tomaremos la de 17 de marzo de 2016, concluido el plazo de cuatro años del que se dispone para compensar los saldos a favor de los contribuyentes, se abre un

nuevo plazo de cuatro años dentro del cual el contribuyente puede solicitar la devolución del saldo que no pudo compensar.

La imposibilidad de aplicar a las devoluciones que traigan causa de esta aproximación jurisprudencial lo dispuesto por el artículo 66 bis de la LGT bien podría conducir a su realización sin posibilidad alguna de comprobación, lo que no parece fácilmente aceptable.

Otra de las razones que bajo la normativa anterior a la Ley 34/2015 determinaba la imposibilidad de comprobar los saldos a compensar generados en ejercicios prescritos era que admitir dicha posibilidad podría conducir a una situación de discriminación no justificada entre el obligado tributario que opta por la devolución y el que opta por la compensación al término del período de liquidación. Pues bien, tal como señala el Director recurrente, también en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades existe desde la Ley 27/2014 la posibilidad de solicitar la devolución de determinadas deducciones por insuficiencia de cuota, como sucede, por ejemplo, con la deducción por inversiones en producciones cinematográficas y series audiovisuales regulada en el apartado 2 de su artículo 36. En efecto, dispone el artículo 39 de la Ley 27/2014, concerniente a las normas comunes a las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades, en su apartado tercero, lo que sigue:

«3. En el caso de insuficiencia de cuota en la aplicación de la deducción prevista en el apartado 2 del artículo 36 de esta Ley, se podrá solicitar su abono a la Administración tributaria a través de la declaración de este Impuesto. Este abono se registrará por lo dispuesto en el artículo 31 de la Ley General Tributaria y en su normativa de desarrollo, sin que, en ningún caso, se produzca el devengo del interés de demora a que se refiere el apartado 2 de dicho artículo 31».

Pues bien, dándose respecto de la deducción del artículo 36.2 de la Ley 27/2014 la posibilidad de solicitar su devolución por insuficiencia de cuota en la declaración del propio ejercicio en el que se ha generado, el artículo 39 de dicha norma permite, no obstante, iniciar el procedimiento de comprobación de dicha deducción, aplicada o pendiente de aplicación, siempre que no haya transcurrido el plazo de 10 años a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo establecido para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al período impositivo en que se generó el derecho a su aplicación. En definitiva, pues, la razón que se daba para no permitir antes de la reforma operada por la Ley 34/2015 la comprobación de los saldos de IVA a compensar, basada en la posible discriminación con respecto a quien solicitaba la devolución, no puede mantenerse actualmente en la medida en que, pudiendo plantearse una situación semejante en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, el legislador, no obstante, ha permitido la comprobación del crédito fiscal en este último impuesto.

En lo que al IVA se refiere, la diferencia que se puede generar con esta aplicación del artículo 66 bis de la LGT entre los contribuyentes que solicitan la devolución del saldo a su favor y la de los que esperan para su ulterior compensación es una diferencia que se debe al ejercicio de una opción por parte del contribuyente, como es la de solicitar la devolución del saldo disponible. Esta opción conmina a la Administración a la devolución del citado importe, previa

comprobación o no, dando lugar igualmente a la obligación de abono de intereses de demora, tal y como prevé la propia Ley del IVA, si el retraso en la devolución supera los seis meses.

La solicitud de la devolución, como la forma en que se haga (también podría optar por el régimen de devolución mensual, acelerándola todavía más) responde a la voluntad del contribuyente y desencadena consecuencias, a su favor y en su contra, entre las que se encuentra la «aceleración» de la prescripción respecto al contribuyente que deja esa compensación pendiente.

(...)

El hecho de que el precepto se refiera a la compensación de cuotas y no de saldos, debe considerarse una cuestión menor, que apunta una cierta torpeza, quizá, del legislador, pero que no justifica un régimen sustantivo distinto para el IVA distinto del aplicable en otros tributos.

Esta equiparación se encuentra igualmente en la jurisprudencia comunitaria, en particular, en la sentencia de 21 de enero de 2010, asunto C-472/08, Alstom Power Hydro, en la que el TJUE trasladó las consideraciones que se habían hecho en el ámbito de la caducidad del derecho a la deducción a la posibilidad de considerar prescrito el derecho a la devolución de los saldos de IVA.

Efectivamente, en su sentencia de 8 de mayo de 2008, Ecotrade, asuntos acumulados C-95/07 y C-96/07, el TJUE declaró:

«44. Además, la posibilidad de ejercer el derecho a deducir 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 en relación con la Administración fiscal, no se pueda poner en discusión de forma indefinida

45. En consecuencia, no es atendible el criterio de que el derecho a deducir no puede estar sometido a ningún plazo de caducidad.»

Es de ver que la extinción por inacción que el TJUE comenzó declarando en relación con el derecho a la deducción se trasladó, *mutatis mutandis*, al derecho a la devolución, señalándose, en la sentencia de 21 de enero de 2010, asunto C-472/08, que antes anunciamos, lo siguiente:

«14. Mediante su cuestión el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 18, apartado 4, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que se opone a la normativa de un Estado miembro que establece un plazo de prescripción de tres años para la presentación de una solicitud de devolución del excedente del IVA percibido indebidamente por la administración tributaria de dicho Estado.

15. Procede señalar, en primer lugar, que, si bien es cierto que, como señaló Alstom, el artículo 18, apartado 4, de la Sexta Directiva no establece explícitamente tal plazo de prescripción, no lo es menos que esta circunstancia no permite, por sí sola, llegar a la conclusión de que dicha disposición debe interpretarse en el sentido de que el ejercicio del derecho a la devolución del excedente del IVA no puede acompañarse de un plazo de prescripción.

16. En efecto, por un lado, por analogía con lo que se aplica al ejercicio del derecho a deducir, 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 en relación con la administración fiscal, no se pueda poner en discusión de forma indefinida (sentencia de 8 de mayo de 2008, Ecotrade, C-95/07 y C-96/07, Rec. p. I-3457, apartado 44).»

Con base en las anteriores consideraciones, concluyó el TJUE declarando que la norma de referencia: «no se opone a la normativa de un Estado miembro, como la controvertida en el asunto principal, que establece un plazo de prescripción de tres años para la presentación de una solicitud de devolución del excedente del IVA percibido indebidamente por la administración tributaria de dicho Estado.»

La calificación del exceso de cuotas soportadas deducibles sobre cuotas devengadas como crédito fiscal a favor del contribuyente se afirma igualmente por el mismo TJUE, como así se declara en su sentencia de 28 de febrero de 2018, asunto C-387/16, Nidera, al reconocer que, aunque los Estados miembros disponen ciertamente de un margen de maniobra al establecer las condiciones para la devolución del «excedente del IVA» (*sic*), las mismas: «no pueden lesionar el principio de neutralidad fiscal, haciendo recaer sobre el sujeto pasivo, total o parcialmente, el peso del citado impuesto. En particular, tales modalidades deben permitir al sujeto pasivo recuperar, en condiciones adecuadas, la totalidad del crédito que resulte de ese excedente del IVA, lo que implica que la devolución se efectúe en un plazo razonable y que, en todo caso, el modo de devolución que se adopte no debe suponer ningún riesgo financiero para el sujeto pasivo» (apartado 24).

Habiéndose equiparado derecho a la deducción y a la devolución de los saldos o excedentes a favor del obligados tributario por el mismo TJUE, y constituyendo ambos piezas inseparables, no parece que la imprecisión que pudiera imputarse al artículo 66 bis de la LGT justifique la exclusión de su ámbito objetivo del derecho a la comprobación de las autoliquidaciones de las que traen causa las devoluciones de IVA ulteriormente solicitadas.

El reconocimiento a partir de la reforma de la LGT llevada a cabo por la Ley 34/2015 de la posibilidad de comprobar e investigar las cuotas compensadas o pendientes de compensación en concepto de IVA, en los términos del artículo 66 bis de la LGT, no puede extenderse, sin embargo, a aquellos casos en los que la regularización del período cuyo resultado es a compensar ha sido anulada por prescripción por un órgano revisor, situaciones en que debe mantenerse el criterio que sostuvimos en resoluciones anteriores (RG 1812/2011/50, RG 6705/2013) para garantizar la eficacia de los pronunciamientos de los órganos económico-administrativos o jurisdiccionales. En la resolución de 21 de enero de 2016 (RG 6705/2013) dijimos, en efecto, que:

En definitiva, y por lo que se refiere al supuesto concreto que estamos analizando, la Administración empleó sus facultades de comprobación en relación con los ejercicios 2006, 2007 y 2008, y ha prescrito su derecho en relación con el ejercicio 2006 (que es el único en el que se practica regularización por una

cuestión de fondo, de forma que en los siguientes únicamente se regularizan los efectos del traslado de saldos del ejercicio 2006), como hemos declarado en esta resolución, agotando con ello sus facultades de comprobación respecto de dicho ejercicio, no pudiendo ahora este Tribunal Económico-Administrativo arrastrar los efectos de dicha regularización a periodos no prescritos. Esto es, anuladas las liquidaciones de 2006 por este órgano revisor no se pueden trasladar los efectos de las regularizaciones efectuadas por el órgano inspector a períodos posteriores, dada la desaparición del ámbito del derecho de las liquidaciones anuladas.

Ni tampoco puede extenderse a aquellos casos en los que la regularización del período cuyo resultado es a compensar ha sido anulada por un órgano revisor por motivo distinto al de prescripción sin practicar una nueva liquidación, en tiempo hábil, conforme al procedimiento legalmente establecido, y salvando los defectos que el órgano revisor estimó concurrentes en la liquidación anulada, situaciones en que debe mantenerse el criterio expuesto por el Tribunal Supremo en la Sentencia de 20 de diciembre de 2017 (rec. casación n.º 1890/2016) a la que alude el Director recurrente

Comentario de Jurisprudencia del TJUE

COLABORADORES

José Manuel Calderón Carrero
Universidad de A Coruña

Francisco Alfredo García Prats
Universidad de Valencia

José Manuel Almudí Cid
Universidad Complutense de Madrid

Aurora Ribes Ribes
Universidad de Alicante

COMENTARIO A LA SENTENCIA DEL TJUE (SALA SÉPTIMA) DE 30 DE ABRIL DE 2020

F. Alfredo García Prats

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Universitat de València (España)

Miembro de la AEDAF

Benjamín Sevilla Bernabéu

Universitat de València (España)

Asunto: C-661/18

Partes: Correios de Portugal (CTT) y Autoridade Tributária e Aduaneira

Síntesis: Procedimiento prejudicial – Impuesto sobre el valor añadido (IVA) – Directiva 2006/112/CE – Deducción del impuesto soportado – Artículo 173 – Sujeto pasivo mixto – Métodos de deducción – Deducción a prorrata – Deducción por el procedimiento de afectación real – Artículos 184 a 186 – Regularización de las deducciones – Modificación de los elementos tomados en consideración para la determinación de la cuantía de las deducciones – Operación posterior erróneamente considerada exenta de IVA – Medida nacional que prohíbe el cambio de método de deducción para los años ya transcurridos – Plazo de preclusión – Principios de neutralidad fiscal, de seguridad jurídica, de efectividad y de proporcionalidad.

1. Antecedentes y cuestiones planteadas

La sentencia se origina mediante una petición de cuestión prejudicial suscitada en el seno de un litigio entre: Correios de Portugal (CTT, en adelante) y Autoridade Tributária e Aduaneira (Autoridad Tributaria y Aduanera, en adelante). CTT es una sociedad portuguesa que desarrolla su actividad en el mercado de las prestaciones de servicios postales en Portugal.

Las operaciones de CTT integradas en el servicio postal universal no generan derecho a deducción puesto que están exentas de IVA a tenor de lo dispuesto en el artículo 132.1, letra a), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (Directiva del IVA, en adelante).

No obstante, en el año 2012, el legislador portugués procedió a revisar el régimen jurídico aplicable a la prestación de servicios postales, con el fin de liberalizar el mercado. No fue hasta finales del año 2015 cuando la Autoridad Tributaria y Aduanera precisó el impacto de la liberalización del mercado de servicios postales en la exención de IVA, aplicándose con efectos retroactivos desde el 1 de enero de 2013, momento a partir del cual ya no estaban amparados en la exención de IVA.

Así las cosas, y como consecuencia de ello, en el año 2016 CTT liquidó el IVA de las operaciones de pago postal de facturas emitidas desde el 1 de enero de 2013 y presentó sendas declaraciones de regularización correspondientes a los años 2013, 2014 y 2015. Además de ello, CTT cambió la metodología de deducción, ya que una parte del IVA deducido con anterioridad mediante el método de la prorrata se dedujo mediante el método de la afectación real.

Sin embargo, en una actuación de control de CTT, la Autoridad Tributaria y Aduanera recordó que el método de deducción no puede ser cambiado cuando ha sido aplicada la prorrata definitiva, y, por tanto, CTT estaba fuera de plazo para cambiar el método de deducción. Frente a ello, CTT presentó una solicitud de resolución arbitral ante el Centro de Arbitraje Administrativo de Portugal, alegando que los principios de efectividad y de equivalencia eran incompatibles con una interpretación del Código portugués del Impuesto sobre el Valor Añadido en relación con la determinación del método de deducción.

En tales circunstancias, el Centro de Arbitraje Administrativo de Portugal decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

- 1) ¿Se oponen los principios de neutralidad, de efectividad, de equivalencia y de proporcionalidad a una interpretación del artículo 98, apartado 2, del [CIVA] que excluye la aplicación de dicha disposición a la alteración o regularización de deducciones ya realizadas?
- 2) ¿Se oponen tales principios a una normativa como el artículo 23, apartados 1, letra b), y 6, del [CIVA], que se interpreta en el sentido de que un sujeto pasivo que ha optado por un método de coeficiente o un criterio de reparto a efectos del cálculo del derecho a deducción del impuesto soportado por bienes o servicios de uso mixto y haya practicado rectificaciones sobre la base de los valores definitivos relativos al año al que se refiere la deducción, con arreglo al apartado 6 de dicha disposición, no puede modificar con carácter retroactivo esos elementos, volviendo a calcular la deducción inicial ya regularizada de conformidad con esa norma, en el marco de una liquidación retroactiva del IVA correspondiente a una actividad que inicialmente había considerado exenta?

2. Comentario

En cuanto a la primera cuestión que es objeto debate es si la interpretación del artículo 173 de la Directiva del IVA, a la luz de los principios de neutralidad

fiscal, de efectividad, de equivalencia y de proporcionalidad, debe ser en el sentido de que se opone a que un Estado miembro que autoriza con arreglo a dicha disposición a los sujetos pasivos mixtos (con bienes y servicios con derecho a deducción y sin derecho a deducción) a efectuar la deducción de IVA por el procedimiento de afectación real, prohíba a tales sujetos cambiar el método de deducción tras la fijación de la prorrata definitiva.

En primer lugar, el Tribunal de Justicia, trae a colación que, con arreglo al art. 173, apartado 2, letra c) de la Directiva del IVA, los Estados miembros ostentan la opción facultativa de aplicar el sistema de deducción del IVA por el procedimiento de afectación real de la totalidad o de parte de los bienes y servicios. No obstante, a pesar del margen decisorio en relación con el sistema de deducción, han de respetar siempre el Derecho de la Unión y sus principios generales, entre ellos, principio de proporcionalidad, neutralidad fiscal y seguridad jurídica.

Con lo que respecta al principio de proporcionalidad, el Tribunal de Justicia se pronuncia para poner de manifiesto que, una norma nacional como la del presente litigio, que deniega a los sujetos pasivos la posibilidad de aplicar, una vez fijada la prorrata definitiva, el sistema de deducción por afectación real, no excede de lo que es necesario para la correcta recaudación del IVA (en este sentido, véase por analogía la sentencia de 17 de mayo de 2018, *Vámos*, C-566/16, EU:C:2018:321, apartados 43 a 45).

En relación con el principio de neutralidad fiscal, los Estados miembros puede aplicar un método o criterio de reparto distinto del método basado en el volumen de negocios, siempre que, de conformidad con el principio de neutralidad fiscal, el método que decidan utilizar garantice un resultado más preciso que el que resultaría de aplicar el criterio de reparto basado en el volumen de negocios. Asimismo, deviene necesario poner de manifiesto que la Directiva del IVA no obliga al sujeto pasivo a elegir entre dos operaciones a aplicar aquella que maximice el pago del IVA. Al contrario, el sujeto pasivo tiene todo su derecho a elegir la estructura de su actividad a modo que limite su deuda fiscal (sentencia de 21 de febrero de 2006, *Halifax y otros*, C-225/02, EU:C:2006:121, apartado 73), lo que en nuestra Constitución Española se conoce como libertad de empresa, regulada en el art. 38.

Por último, respecto al principio de seguridad jurídica, se deriva que la situación fiscal del sujeto pasivo, en relación a sus derechos y obligaciones frente a la Administración Tributaria, no puedan ser cuestionados de forma indefinida.

El Tribunal de Justicia, a la luz de los principios reseñados, interpreta que del art. 173, apartado 2, letra c), de la Directiva del IVA, se desprende que la facultad de un Estado miembro que autoriza con arreglo a dicha disposición a los sujetos pasivos a efectuar la deducción de IVA por el procedimiento de afectación real, no prohíbe a tales sujetos pasivos cambiar de método de deducción de IVA tras la fijación de la prorrata definitiva.

Con la segunda cuestión prejudicial el remitente pretende averiguar si los artículos 184 a 186 de la Directiva del IVA, a la luz de los principios de neutralidad fiscal, de efectividad, de equivalencia y de proporcionalidad, deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional conforme a

la cual, una vez fijada la prorrata definitiva de conformidad con lo dispuesto en el artículo 175, apartado 3, de dicha Directiva, se deniega a un sujeto pasivo la posibilidad de aplicar el método de afectación autorizado por la normativa nacional con arreglo al artículo 173, apartado 2, letra c), de esa misma Directiva.

Así pues, antes de dar respuesta a la segunda cuestión prejudicial, deviene necesario partir de la premisa establecida en la resolución de remisión, en la que tales prestaciones de servicios postales ya no estaban exentas de IVA a partir del 1 de enero de 2013, pero no fue hasta el año 2015 cuando dicha modificación se hizo efectiva, por ello, CTT ignoraba en el momento en el que eligió el método de deducción, que las operaciones que consideraba exentas no lo estaban en realidad.

El mecanismo de regularización previsto por los artículos 184 a 186 de la Directiva del IVA persigue el objetivo de establecer una relación estrecha y directa entre el derecho de deducción del IVA soportado y la utilización de los bienes o servicios para las operaciones posteriores sujetas a gravamen. El cambio de criterio en cuanto a la exención de los servicios de pago postal de facturas tuvo como efecto romper esa relación estrecha entre el derecho a deducir el IVA soportado y la utilización de bienes o servicios para operaciones posteriores sujetas a gravamen. Dicho cambio supuso una modificación en los elementos tomados en consideración a los efectos del artículo 185 de la Directiva del IVA, por lo que, si se interpretan conjuntamente los artículos 184 y 185 de dicha Directiva, debería dar lugar a que el importe de las deducciones finalmente practicadas corresponda al importe de las deducciones que un sujeto pasivo como CTT habría tenido derecho a practicar si se hubiera tenido en cuenta inicialmente el hecho de que los servicios de pago postal de facturas no estaban exentos de IVA (en este sentido, véase, la sentencia de 16 de junio de 2016, Kreissparkasse Wiedenbrück, C-186/15, EU:C:2016:452, apartado 47).

Así las cosas, el cambio de criterio por parte de la Autoridad Tributaria y Aduanera considerando que ya no estaban exentos los servicios postales, debe dar lugar al derecho a cambiar el método de deducción con el fin de poder practicar las deducciones de IVA a las que habría tenido derecho si se hubiera podido tomar en consideración inicialmente el hecho de que los servicios de pago de facturas no estaban exentos de IVA en lo que respecta a los años controvertido en el litigio principal.

Además, el Tribunal de Justicia considera que, conforme al principio de proporcionalidad, la sanción impuesta al sujeto pasivo y consistente en denegar de forma absoluta el ejercicio del derecho a deducción que hubiese tenido derecho a efectuar resulta desproporcionada en el caso de que no se haya demostrado fraude ni perjuicio para la Hacienda Pública.

Asimismo, en el apartado 61 de la sentencia, el Tribunal de Justicia recuerda que los órganos jurídicos nacionales están obligados a interpretar, en la medida de lo posible, el Derecho nacional de un modo conforme con el Derecho de la Unión. Si bien es cierto que dicha interpretación no puede servir de fundamento para hacer una interpretación *contra legem* del Derecho nacional, los órganos jurisdiccionales nacionales deben modificar, en su caso, su jurisprudencia si ésta se basa en una interpretación del Derecho nacional que es incompatible

con los objetivos de la Directiva (en este sentido, la sentencia de 8 de mayo de 2019, *Zwiazek Gmin Zagłębia Miedziowego*, C-566/17, EU:C:2019:390, apartados 48 y 49).

Por todo ello, el Tribunal se pronuncia sobre la segunda cuestión prejudicial argumentando que, los artículos 184 a 186 de la Directiva del IVA, han de ser interpretados en el sentido de que se oponen a que una normativa nacional pueda impedir la posibilidad (tras la fijación de la prorata definitiva con arreglo al artículo 173.3 de la misma Directiva) de aplicar el método de afectación real para rectificar las deducciones que consideraba exentas cuando en realidad no lo estaban como consecuencia de la liberalización del mercado. Además, en este supuesto, el cambio en el método de deducción permite establecer con una mayor precisión el IVA deducible.

3. Fallo

1) El artículo 173, apartado 2, letra 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, a la luz de los principios de neutralidad fiscal, de seguridad jurídica y de proporcionalidad, debe interpretarse en el sentido de que no se opone a que un Estado miembro que autoriza con arreglo a dicha disposición a los sujetos pasivos a realizar la deducción de impuesto sobre el valor añadido (IVA) por el procedimiento de afectación real de la totalidad o parte de los bienes y servicios utilizados para efectuar indistintamente operaciones con derecho a deducción y operaciones que no generen tal derecho prohíba a tales sujetos pasivos cambiar de método de deducción del IVA tras la fijación de la prorata definitiva.

2) Los artículos 184 a 186 de la Directiva 2006/112, a la luz de los principios de neutralidad fiscal, de efectividad y de proporcionalidad, deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional conforme a la cual, a un sujeto pasivo que realizó deducciones del impuesto sobre el valor añadido (IVA) que había gravado la adquisición de bienes o servicios utilizados para efectuar indistintamente operaciones con derecho a deducción y operaciones que no generen tal derecho mediante el método basado en el volumen de negocios, se le deniega la posibilidad, tras la fijación de la prorata definitiva con arreglo al artículo 175, apartado 3, de dicha Directiva, de aplicar el método de afectación real para rectificar dichas deducciones, en una situación en la que:

- el Estado miembro de que se trata autoriza, con arreglo al artículo 173, apartado 2, letra c), de la mencionada Directiva, a los sujetos pasivos a realizar las deducciones de IVA por el procedimiento de afectación real de la totalidad o de parte de los bienes y servicios utilizados para efectuar indistintamente operaciones con derecho a deducción y operaciones que no generen tal derecho,

- el sujeto pasivo ignoraba de buena fe, cuando eligió el método de deducción, que una operación que consideraba exenta no lo estaba en realidad,
- el plazo general de preclusión establecido por la normativa nacional para realizar la regularización de las deducciones no ha finalizado aún y
- el cambio de método de deducción permite establecer con mayor precisión la parte del IVA que se refiere a las operaciones que originan derecho a deducción.

COMENTARIO A LA SENTENCIA DEL TJUE (SALA SEGUNDA) DE 30 DE ABRIL DE 2020

F. Alfredo García Prats

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Universitat de València (España)

Miembro de la AEDAF

Benjamín Sevilla Bernabéu

Universitat de València (España)

Asunto: C-565/18

Partes: Société Générale SA y Agenzia delle Entrate – Direzione Regionale Lombardia Ufficio Contenzioso

Síntesis: Procedimiento prejudicial – Artículo 63 TFUE – Libre circulación de capitales – Impuesto sobre transacciones financieras – Operaciones que tienen por objeto instrumentos financieros derivados cuyo activo subyacente es un título emitido por una sociedad residente en el Estado miembro de tributación – Impuesto adeudado con independencia del lugar donde se celebre la transacción – Obligaciones de carácter administrativo y de declaración.

1. Antecedentes y cuestiones planteadas

En esta importante decisión, el Tribunal de Justicia se pronuncia sobre el impuesto sobre transacciones financieras, analizando si la libre circulación de capitales entra en colisión con la normativa de un Estado miembro que grava las transacciones financieras.

El litigio principal tiene su origen en marzo de 2014, cuando la sociedad Société Générale, con domicilio social en Francia, presentó, a través de su sucursal en Italia, una declaración del impuesto sobre transacciones financieras por las operaciones realizadas durante el ejercicio fiscal 2013, según lo dispuesto en el artículo 1, apartados 491 y 492 de la Ley italiana n.º 228/2012.

Unos meses más tarde, en agosto de 2014, Société Générale presentó ante la Administración tributaria italiana una solicitud de reembolso de los importes pagados en concepto de dicho impuesto (55.207 €), alegando que la Ley n.º

228/2012 es contraria a la constitución italiana, concretamente a los artículos 3 y 53; además, alega que es contraria al Derecho internacional consuetudinario y al Derecho de la Unión, en particular a los artículos 18, 56 y 63 del TFUE.

Tras haber transcurrido el período máximo para resolver sin recibir respuesta alguna por parte de la Administración tributaria, Société Générale interpuso recurso ante la Comisión Tributaria Provincial de Milán contra la desestimación por silencio administrativo de la solicitud de reembolso, basándose en las mismas alegaciones. La Comisión Tributaria Provincial de Milán, mediante sentencia, consideró que la Ley n.  228/2012 no era ni inconstitucional ni contraria al Derecho de la Unión, por lo que desestimó el recurso.

Société Générale interpuso recurso de apelación contra dicha sentencia ante la Comisión Tributaria Regional de Lombardía, amparándose en las mismas alegaciones, solicitando a su vez con carácter subsidiario que se remitiese al Tribunal Constitucional Italiano y, con carácter prejudicial, al Tribunal de Justicia. Así pues, el Tributaria Regional de Lombardía, analizadas dichas alegaciones, se pregunta si el impuesto sobre transacciones financieras establecidos en el artículo 1, apartados 491 y 492 de la Ley n.  228/2012 puede crear, tal y como afirma Société Générale, discriminaciones entre sujetos pasivos residentes y no residentes y obstáculos a la libre prestación de servicios y a la libre circulación de capitales.

Concretamente, la cuestión prejudicial planteada fue la siguiente:

1)  Se oponen los artículos 18 TFUE, 56 TFUE y 63 TFUE a una normativa nacional que aplica a las transacciones financieras, con independencia del Estado de residencia de los operadores financieros y del intermediario, un impuesto que recae sobre las partes que intervienen en la transacción, cuya cuota está compuesta por un importe fijo creciente por tramos de valor de las negociaciones y un importe variable en función del tipo de instrumento negociado y del valor del contrato, y que debe abonarse si las operaciones gravadas tienen por objeto la negociación de un instrumento derivado basado en un título emitido por una sociedad residente en el Estado miembro que establece dicho impuesto?

2. Comentario

En lo que at ne a las libertades aplicables a las circunstancias del litigio principal, esto es, las libertades de prestación de servicios y de circulación de capitales a las que se refiere el órgano remitente, cabe poner de manifiesto que, una normativa de un Estado miembro que grava las operaciones que tienen por objeto instrumentos financieros derivados, est  comprendida en el ámbito de aplicación de la libertad de circulación de capitales, dado que se someten a gravamen transacciones financieras que conllevan movimientos de capitales. Si bien, no es menos cierto poner de manifiesto que también pueden afectar a la libre prestación de servicios, en tanto en cuanto porque puede tener repercusiones sobre los servicios financieros que tengan por objeto títulos emitidos por

sociedades establecidas en ese Estado miembro propuestos en otro Estado miembro.

Así pues, en los supuestos en los que pueden verse afectadas simultáneamente la libre circulación de capitales y la libre prestación de servicios, el Tribunal de Justicia, examina si una de estas puede ser secundaria y subordinarse a la principal (en este sentido, véase, entre otras, la sentencia de 8 de junio de 2017, Van der Weegen y otros, C-580/15, EU:C:2017:429, apartado 25, y la sentencia de 26 de mayo de 2016, NN (L) International, C-48/15, EU:C:2016:356, apartado 39). En el presente litigio, el Tribunal de Justicia, considera que la libre prestación de servicios es secundaria con respecto a la libre circulación de capitales. Esto es así porque el impuesto sobre transacciones financieras tiene lugar con independencia de si la transacción implica o no prestaciones de servicios.

Sentado lo anterior, deviene necesario analizar la cuestión prejudicial desde el punto de vista de la libre circulación de capitales. Por ello, cabe hacer referencia a los artículos 63 y 65 del TFUE. En cuanto al elenco de medidas prohibidas que pueden tener cabida por constituir restricciones a la libre circulación de capitales en el artículo 63.1 TFUE, se encuentra la de disuadir a los no residentes de realizar inversiones en un Estado miembro o a los residentes de dicho Estado miembro de hacerlo en otros Estados.

En este sentido, la facultad atribuida a los Estados miembros en el artículo 65.1 TFUE es una excepción al principio fundamental de libre circulación de capitales, en el sentido de que pueden aplicar disposiciones pertinentes de su Derecho fiscal que establezcan una distinción entre contribuyentes que no se encuentren en la misma situación respecto a su lugar de residencia. No obstante, dicha excepción, está a su vez limitada por el apartado 3 de ese mismo artículo, el cual prevé que en ningún caso deberán constituir un medio de discriminación arbitraria ni una restricción encubierta de la libre circulación de capitales según lo establecido en el artículo 63 TFUE.

El Tribunal de Justicia establece que, para que una normativa fiscal nacional pueda considerarse compatible con las disposiciones del Tratado relativas a la libre circulación de capitales, es necesario que la diferencia de trato resultante afecte a situaciones que no sean objetivamente comparables o que estén amparadas en razones de interés general (en este sentido, véase, sentencia de 22 de noviembre de 2018, Sofina y otros, C-575/17, EU:C:2018:943, apartado 46).

Así pues, en el presente litigio principal, la Société Générale sostiene que el impuesto previsto en el artículo 1, apartado 492, de la Ley n.º 228/2012 introduce discriminaciones entre residentes y no residentes, afectando a la libre circulación de capitales. A este respecto, el Tribunal de Justicia señala que, el impuesto sobre transacciones financieras regulado en la normativa italiana se devenga con independencia del lugar donde se haya celebrado la transacción o de cual sea el Estado de residencia de las partes que intervienen en la operación, de modo que las entidades residentes y las no residentes están sujetas a un régimen impositivo idéntico, sin que haya diferencia de trato entre éstas.

Esta sentencia puede resultar relevante para el ordenamiento jurídico español si finalmente se aprueba el Impuesto sobre Transacciones Financieras. Cabe recordar, que el 28 de febrero de 2020 se hizo público el Proyecto de Ley del Impuesto sobre las Transacciones Financieras, estando a día de hoy en tramitación parlamentaria. Desde el año 2013, España forma parte del grupo de países de la Unión Europea¹ en el procedimiento de cooperación reforzada para la adopción de una Directiva sobre la implantación armonizada de un Impuesto sobre Transacciones Financieras. Teniendo en cuenta que las negociaciones todavía no han llegado a buen puerto, y sin abandonar el procedimiento de cooperación reforzada para establecer un impuesto armonizado, a principios de 2020 se consideró oportuno establecer a nivel nacional el Impuesto sobre Transacciones Financieras, siguiendo la línea adoptada por Francia e Italia.

El proyecto de ley del impuesto sobre las transacciones financieras se configura como un tributo indirecto que gravaría al 0,2 por ciento las adquisiciones a título oneroso de acciones de sociedades españolas cotizadas cuyo valor de capitalización bursátil a 1 de diciembre del año anterior a la adquisición sea superior a 1.000 millones de euros. Resulta destacable que, al igual que el impuesto italiano, se aplicará con independencia del lugar donde se efectúe la adquisición y cualquiera que sea la residencia o el lugar de establecimiento de las personas o entidades que intervengan en la operación.

Así pues, dada la falta de armonización a nivel de la Unión Europea en cuanto al impuesto sobre transacciones financieras, puede suceder que las mismas operaciones estén sujetas a gravamen en algunos países y en otros no, no obstante, las desventajas que pueden resultar del ejercicio de las potestades tributarias de los distintos Estados miembros, siempre y cuando no sea discriminatorio, no constituye una restricción a la libre circulación de capitales y, además, los Estados miembros no tienen la obligación de adaptar su sistema tributario a los diferentes sistemas de tributación de los otros Estados miembros (en este sentido, véase la sentencia de 26 de mayo de 2016, NN (L) International, C-48/15, EU:C:2016:356, apartado 47).

Habida cuenta de las anteriores consideraciones, el Tribunal de Justicia considera que el artículo 63 TFUE debe interpretarse en el sentido de que no se opone a la normativa de un Estado miembro que grava con un impuesto las transacciones financieras que tienen por objeto instrumentos financieros derivados, el cual ha de ser abonado por las partes con independencia del lugar donde se ha celebrado la operación o del estado de residencia de las partes.

Con todo ello, parece resuelta una de las críticas principales argumentadas por algunos detractores del proyecto de ley del impuesto sobre transacciones financieras en España, pues tal y como consta configurada, no contravendría la libre circulación de capitales.

1 Estos países son: Alemania, Francia, Austria, Bélgica, Eslovaquia, Eslovenia, Grecia, Italia y Portugal.

3. Fallo

1) El artículo 63 TFUE debe interpretarse en el sentido de que no se opone a la normativa de un Estado miembro que grava con un impuesto las transacciones financieras que tienen por objeto instrumentos financieros derivados, el cual debe ser abonado por las partes de la operación, con independencia del lugar donde se celebre la transacción o del Estado de residencia de las partes o de los eventuales intermediarios que participen en su ejecución, cuando dichos instrumentos tienen como activo subyacente un título emitido por una sociedad establecida en ese Estado miembro. Sin embargo, las obligaciones de carácter administrativo y de declaración que acompañan a este impuesto y que incumben a las entidades no residentes no deben ir más allá de lo necesario para su recaudación.

COMENTARIO A LA SENTENCIA DEL TJUE(SALA CUARTA), DE 23 DE ABRIL DE 2020

F. Alfredo García Prats

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Universitat de València (España)

Miembro de la AEDAF

Benjamín Sevilla Bernabéu

Universitat de València (España)

Asunto: C-401/18

Partes: Herst s.r.o. y Odvolací finanční ředitelství (Dirección Tributaria Competente en Materia de Recursos, República Checa; en lo sucesivo, Dirección Tributaria)

Síntesis: Procedimiento prejudicial – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) – Directiva 2006/112/CE – Artículo 2, apartado 1, letra b) – Adquisición intracomunitaria de bienes – Artículo 20 – Obtención del poder de disposición de un bien como propietario – Operaciones de compra y de reventa en cadena de bienes con un transporte intracomunitario único – Posibilidad de adoptar decisiones que puedan afectar a la situación jurídica del bien – Imputación del transporte – Transporte en régimen suspensivo de impuestos especiales – Efecto en el tiempo de las sentencias interpretativas.

1. Antecedentes y cuestiones planteadas

Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre Herst s.r.o. y la Dirección Tributaria, en lo relativo a la deducción que Herst realizó del IVA correspondiente a las adquisiciones de combustible que dicha sociedad transportó en régimen suspensivo de impuestos especiales desde algunos Estados miembros a la República Checa.

Herst es una sociedad domiciliada en República Checa, cuya actividad principal es el transporte por carretera, aunque también es propietaria de una serie de estaciones de servicio de distribución de combustible.

A raíz de una inspección, la Administración Tributaria checa detectó que, durante unos periodos determinados, Herst había efectuado, por sus propios medios y a su cargo, el transporte de combustible desde varios Estados miembros. En estos transportes, Herst no actuó únicamente como transportista, sino también como adquirente final del combustible. De este modo, Herst realizaba transportes únicos de combustible, en régimen suspensivo de impuestos especiales, durante los cuales este producto se revendía sucesivamente a otros operadores económicos, establecidos en la República Checa. Herst no percibía remuneración alguna por el transporte del combustible, no obstante, obtenía un margen comercial entre la diferente de precio de compra y el precio de venta del combustible.

En la inspección, Herst alegó que las adquisiciones de combustibles se realizaron en la República Checa, por lo que constituían adquisiciones internas. En cambio, la Administración Tributaria checa las consideraba adquisiciones intra-comunitarias, las adquisiciones se realizaban en los Estados miembros en los que se encontraba el combustible, en el momento en que realizaba su carga para transportarlo, a su costa y por sus propios medios, con destino a la República Checa, para su propia actividad económica.

En consecuencia, a través de varias liquidaciones complementarias, la Administración Tributaria checa denegó a Herst el derecho a deducir el IVA de dichas adquisiciones y le impuso una multa. Herst recurrió dichas liquidaciones ante la Dirección Tributaria, alegando que el lugar de las adquisiciones era la República Checa. La Dirección Tributaria, anuló algunas de las liquidaciones complementarias, pero también confirmó otras, por ello, Herst interpuso recurso contra estas últimas ante el órgano jurisdiccional remitente (Tribunal Regional de Praga).

El órgano remitente considera que en este litigio es necesario efectuar una apreciación global de todas las circunstancias para determinar cuál de las entregas cumple todos los requisitos de una entrega intracomunitaria. El órgano remitente estima que, aunque Herst ejercía el control sobre el combustible mientras lo transportaba, no tenía, en cambio, la facultad de disponer sobre él como propietario.

Así pues, el órgano jurisdiccional remitente aprecia una serie de dudas en relación con el hecho de que los bienes se transporten en régimen suspensivo de impuestos especiales, concretamente si afecta a los requisitos que establece la Directiva del IVA para la transmisión del poder de disposición sobre ellos como propietario. Por lo que decide suspender el procedimiento y plantear las siguientes cuestiones prejudiciales ante el Tribunal de Justicia:

- 1) ¿Debe considerarse a todo sujeto pasivo sujeto pasivo en el sentido del artículo 138, apartado 2, letra b), de la Directiva [del IVA]? En caso de respuesta negativa, ¿a qué sujetos pasivos se aplica dicha disposición?
- 2) En caso de que el Tribunal de Justicia responda que el artículo 138, apartado 2, letra b), de la Directiva del IVA (LCEur 2006, 3252y LCEur 2007, 2230) se aplica en una situación como la que es objeto del procedimiento principal (es decir, cuando el adquirente de los productos es un sujeto

pasivo registrado a efectos del impuesto), ¿debe interpretarse dicha disposición en el sentido de que, cuando la expedición o el transporte de esos productos se efectúa de conformidad con las disposiciones pertinentes de la Directiva [2008/118], una entrega relacionada con un procedimiento previsto en la Directiva [2008/118] debe considerarse una entrega exenta con arreglo a dicha disposición, aun cuando los requisitos de exención establecidos en el artículo 138, apartado 1, de la [Directiva del IVA] no se cumplan, habida cuenta de la imputación del transporte de los bienes a otra operación?

- 3) En caso de que el Tribunal de Justicia responda que el artículo 138, apartado 2, letra b), de la Directiva del IVA no se aplica a una situación como la controvertida en el litigio principal, ¿resulta determinante que los bienes se transporten en régimen suspensivo de impuestos especiales para determinar a cuál de las entregas sucesivas debe imputarse el transporte a efectos del derecho a la exención del IVA previsto en el artículo 138, apartado 1, de la Directiva del IVA?
- 4) Adquiere el «poder de disponer del bien como propietario» en el sentido de la Directiva del IVA el sujeto pasivo que compra directamente bienes a otro sujeto pasivo para un cliente concreto con el fin de atender un pedido ya existente (en el que figura identificado el tipo de bien, la cantidad, el lugar de origen y el momento de entrega), pero que no tiene físicamente los bienes, dado que, al celebrar el contrato de compraventa, su comprador aceptó organizar el transporte de los bienes desde el punto de origen, de modo que únicamente facilitará acceso a los bienes requeridos a través de sus proveedores y facilitará la información necesaria para la aceptación de los bienes (en su propio nombre y en el de sus subcontratistas en la cadena) y el beneficio que obtenga de la operación será la diferencia entre el precio de compra y el precio de venta de los productos, sin incluir en la factura de los bienes el coste del transporte de los productos?
- 5) ¿Establece la Directiva [2008/118] (por ejemplo, en sus artículos 4, apartado 1, 17 o 19), de forma directa o indirectamente mediante una limitación a la entrega efectiva de los bienes, requisitos suficientes para la transmisión del «poder de disponer del bien (sujeto a impuestos especiales) como propietario» en el sentido de la Directiva del IVA, de forma que la toma de posesión de los bienes en régimen suspensivo de impuestos especiales por parte de un depositario autorizado o de un destinatario registrado debe considerarse una entrega de bienes a efectos del IVA?
- 6) En este contexto, a la hora de examinar una prestación de transporte, en el marco de una cadena de entregas de bienes en régimen suspensivo de impuestos especiales con un único transporte ¿debe entenderse, a efectos de la Directiva del IVA que el transporte comienza y concluye conforme a lo dispuesto en el artículo 20 de la Directiva [2008/118]?
- 7) ¿Se opone el principio de neutralidad del IVA o cualquier otro principio del Derecho de la Unión a la aplicación del principio constitucional nacional *in dubio mitius*, según el cual, cuando las normas jurídicas sean ambi-

guas y permitan objetivamente varias interpretaciones, las autoridades públicas están obligadas a optar por la interpretación que beneficie al destinatario de esa norma jurídica (en este caso, el sujeto pasivo)? ¿Sería compatible al menos la aplicación de este principio con el Derecho de la Unión si se limitase a aquellas situaciones que se produjeron antes de que el Tribunal de Justicia se pronunciara con carácter vinculante sobre una cuestión jurídica controvertida en el sentido de que la interpretación correcta es otra, menos favorable para el sujeto pasivo?

En caso de que se pueda aplicar el principio *in dubio mitius*:

- 8) Habida cuenta de los límites establecidos por el Derecho de la Unión en el momento en que se llevaron a cabo las operaciones imponibles en el presente asunto (de noviembre de 2010 a mayo de 2013), ¿cabe considerar que la cuestión de si los conceptos de entrega de bienes y de transporte de bienes tienen (o no) el mismo contenido a efectos tanto de la Directiva del IVA como de la Directiva [2008/118] era objetivamente incierta desde el punto de vista jurídico y admitía dos posibles interpretaciones?

Una vez recibidas las cuestiones prejudiciales, mediante escrito de 21 de diciembre de 2018, el Tribunal de Justicia remitió al órgano jurisdiccional remitente la sentencia de 19 de diciembre de 2018, AREX CZ (C-414/17 (TJCE 2018, 274), EU:C:2018:1027), y le preguntó si, a la vista de dicha sentencia, deseaba mantener su petición de decisión prejudicial y, en caso afirmativo, si quería mantener todas las cuestiones prejudiciales planteadas.

A través de su respuesta de 11 de enero de 2019, el órgano jurisdiccional remitente declaró que mantenía su petición de decisión prejudicial, pero que ya no solicitaba respuesta a las cuestiones prejudiciales primera, segunda, tercera, quinta y sexta.

2. Comentario

En la cuarta cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente se plantea si el artículo 20 de la Directiva del IVA, debe interpretarse en el sentido de que el sujeto pasivo que efectúa un transporte intracomunitario de bienes en régimen suspensivo de impuestos especiales, con la intención de adquirir dichos bienes una vez despachados en el Estado miembro de destino, obtiene la facultad de disponer de los mismos como propietario, en el sentido de dicha disposición, cuando, durante su transporte, los mismos bienes han sido revendidos sucesivamente a otros operadores económicos.

En el presente litigio, tanto antes como durante el transporte, el combustible fue comprado y posteriormente revendido por diferentes operadores económicos, que actuaron como propietarios, por tanto, se han producido varias transmisiones sucesivas del poder de disposición sobre el bien como propietario.

Dadas estas circunstancias, y con la intención de ofrecer al órgano jurisdiccional remitente una respuesta útil para la resolución del conflicto principal, en

lo que respecta a operaciones que forman una cadena de varias entregas sucesivas y que han dado lugar a un único transporte intracomunitario, éste último solo puede imputarse a una de esas entregas, que será, por tanto, la única exenta según lo establecido en el artículo 138.1 Directiva del IVA. Es necesario apreciar en su conjunto todas las circunstancias para poder determinar a qué entrega debe imputarse el transporte intracomunitario; esta función recae sobre el órgano jurisdiccional remitente.

Sentadas las anteriores consideraciones, el Tribunal de Justicia responde a la cuestión prejudicial cuarta poniendo de manifiesto que, el artículo 20 de la Directiva del IVA, debe interpretarse en el sentido de que el sujeto pasivo que efectúa un transporte intracomunitario único de bienes en régimen suspensivo de impuestos especiales, con la intención de adquirirlos una vez entregados en el Estado miembro de destino, obtiene el poder de disponer de dichos bienes como propietario, en el sentido de dicha disposición, siempre y cuando tenga la posibilidad de tomar decisiones en cuanto a la situación jurídica de dichos bienes y, más concretamente, la decisión de venderlos.

Por otro lado, respecto a la séptima cuestión prejudicial, el órgano remitente se pregunta si el Derecho de la Unión se opone a que un órgano jurisdiccional nacional, ante una disposición de Derecho tributario nacional que ha transpuesto una disposición de la Directiva del IVA, que se presta a varias interpretaciones, podría adoptar la interpretación más beneficiosa para el sujeto pasivo en base al principio constitucional nacional *in dubio mitius*, incluso después de que el Tribunal de Justicia hubiese declarado que dicha interpretación es incompatible con el Derecho de la Unión.

A este respecto, procede señalar que la aplicación del principio *in dubio mitius* equivale a limitar los efectos en el tiempo de la interpretación adoptada por el Tribunal de Justicia sobre las disposiciones del Derecho de la Unión cuya transposición han realizado esas disposiciones de Derecho nacional. El Tribunal de Justicia, con carácter absolutamente excepcional, puede, aplicando el principio general de seguridad jurídica inherente al ordenamiento jurídico de la Unión, verse inducido a limitar la posibilidad de que los interesados invoquen una disposición por él interpretada con el fin de cuestionar relaciones jurídicas establecidas de buena fe. Para poder aplicar dicha limitación, es necesario que concurra la buena fe de los interesados y el riesgo de trastornos graves.

Procede señalar que, el Tribunal de Justicia, en la sentencia de 19 de diciembre de 2018, AREX CZ (C-414/17 (TJCE 2018, 274), EU:C:2018:1027), trajo a colación que, según la Directiva 2008/118 se establecen una serie de exigencias que se aplican al transporte de bienes en régimen suspensivo de impuestos especiales, no obstante, estas exigencias no afectan a los requisitos que regulan la transmisión del poder de disponer sobre ellos como propietario según lo previsto en la Directiva del IVA.

Por todo ello, en el presente litigio principal, el órgano jurisdiccional remitente está obligado a tomar en consideración todas las normas y aplicarlas según la finalidad perseguida por la Directiva del IVA, la cual ha sido interpretada por el Tribunal de Justicia. Así pues, el Tribunal de Justicia responde a la séptima cuestión prejudicial en el sentido de que el Derecho de la Unión se

opone a que un órgano jurisdiccional nacional, ante una disposición de Derecho tributario nacional que ha transpuesto una disposición de la Directiva del IVA que se presta a varias interpretaciones, adopte la interpretación más favorable al sujeto pasivo, basándose en el principio constitucional nacional *in dubio mitius*, incluso después de que el Tribunal de Justicia haya declarado que tal interpretación es incompatible con el Derecho de la Unión.

Habida cuenta de que no resulta aplicable el principio constitucional nacional *in dubio mitius*, no procede responder a la cuestión prejudicial octava.

3. Fallo

1) El artículo 20 de la Directiva 2006/112/CE (LCEur 2006, 3252y LCEur 2007, 2230) del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, debe interpretarse en el sentido de que el sujeto pasivo que impuestos especiales, con la intención de adquirirlos para su actividad económica una vez despachados a libre práctica en el Estado miembro de destino, obtiene el poder de disponer de dichos bienes como propietario, en el sentido de dicha disposición, siempre que tenga la posibilidad de tomar decisiones que puedan afectar a la situación jurídica de los bienes, entre ellas, en particular, la decisión de venderlos.

La circunstancia de que el sujeto pasivo tuviera desde un principio la intención de adquirir dichos bienes para su actividad económica una vez despachados a libre práctica en el Estado miembro de destino constituye una circunstancia que debe tener en cuenta el órgano jurisdiccional nacional al realizar la apreciación global de todas las circunstancias particulares del asunto del que conoce para determinar a cuál de las adquisiciones sucesivas debe imputarse ese transporte intracomunitario.

2) El Derecho de la Unión se opone a que un órgano jurisdiccional nacional, ante una disposición de Derecho tributario nacional que ha transpuesto una disposición de la Directiva 2006/112 (LCEur 2006, 3252y LCEur 2007, 2230) que se presta a varias interpretaciones, adopte la interpretación más favorable al sujeto pasivo, basándose en el principio constitucional nacional *in dubio mitius*, incluso después de que el Tribunal de Justicia haya declarado que tal interpretación es incompatible con el Derecho de la Unión.

COMENTARIO A LA SENTENCIA DEL TJUE (SALA QUINTA), DE 7 DE MAYO DE 2020

F. Alfredo García Prats

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Universitat de València (España)

Miembro de la AEDAF

Benjamín Sevilla Bernabéu

Universitat de València (España)

Asunto: C-547/18

Partes: Dong Yang Electronics sp. z o.o. y Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu (Director de la Administración Tributaria de Breslavia, Polonia)

Síntesis: Procedimiento prejudicial – Fiscalidad – Impuesto sobre el valor añadido (IVA) – Directiva 2006/112/CE – Artículo 44 – Reglamento de Ejecución n.º 282/2011– Artículo 11, apartado 1 – Prestación de servicios – Lugar de conexión a efectos fiscales – Concepto de «establecimiento permanente» – Sujeto pasivo del IVA –

1. Antecedentes y cuestiones planteadas

Esta petición de decisión prejudicial fue presentada en el contexto de un litigio entre Dong Yang Electronics sp. z o.o. (Dong Yang, en adelante) y el Director de la Administración Tributaria de Breslavia, tras la decisión de este último de girarle una liquidación complementaria de IVA.

A finales del año 2010, la sociedad polaca Dong Yang celebró con la sociedad LG Display Co. Ltd. (LG Corea, en adelante), sociedad sujeta al Derecho coreano, un contrato de prestación de servicios de montaje de tarjetas de circuitos impresos con materiales y componentes que eran propiedad de LG Corea. Sin embargo, los materiales necesarios para hacer efectiva la prestación de servicios, eran entregados a Dong Yang por una filial de LG Corea, LG Display Polska sp.z o.o. (LG Polonia, en adelante) sociedad regida por el Derecho polaco.

Una vez montadas las tarjetas de circuitos impresos, Dong Yang las enviaba a LG Polonia, sin embargo, Dong Yang facturó los servicios de montaje a LG Corea, considerándolos no sujetos al IVA en territorio polaco. Además, LG Corea le aseguró a Dong Yang que no disponía de establecimiento permanente en Polonia.

Así las cosas, en una comprobación, el Director de la Administración Tributaria de Breslavia consideró que Dong Yang había ejecutado las prestaciones de los servicios en Polonia, puesto que LG Polonia constituía un establecimiento permanente de LG Corea, por lo que le reclamó a Dong Yang el importe de IVA durante el año de prestación de los servicios. Junto a ello, el Director añadió que Dong Yang estaba obligada además a examinar con arreglo al artículo 22 del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011, quien era el beneficiario real de los servicios que prestaba.

Ante dicha resolución, Dong Yang interpuso el pertinente recurso ante el Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Breslavia solicitando la anulación de la resolución, por infringir el artículo 44 de la Directiva 2006/112 y los artículos 11, apartado 1, 21 y 22 del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011.

El órgano jurisdiccional remitente se pregunta si puede deducirse la existencia de un establecimiento permanente de la mera existencia de una filial o si el prestador de servicios debe tomar en consideración las relaciones contractuales entre la sociedad matriz y la filial. En esas circunstancias, el Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Breslavia, decidió suspender el procedimiento y planteó las siguientes cuestiones prejudiciales:

- 1) ¿Puede deducirse la existencia de un establecimiento permanente en Polonia, a los efectos del artículo 44 de la Directiva 2006/112 [...] y del artículo 11, apartado 1, del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011 [...], de la mera circunstancia de que una sociedad con sede fuera de la Unión Europea posea una sociedad filial establecida en Polonia?
- 2) En caso de respuesta negativa a la primera cuestión, ¿está obligado un tercero a examinar las relaciones contractuales entre la sociedad con sede fuera de la Unión y su sociedad filial, con el fin de determinar si la primera sociedad posee un establecimiento permanente en Polonia?

2. Comentario

El Tribunal de Justicia analiza ambas cuestiones prejudiciales de forma conjunta. El artículo 44 de la Directiva 2006/112 establece, en su primera frase, que el lugar de prestación de los servicios a un sujeto pasivo que actúe como tal será el lugar donde ha establecido la sede de su actividad económica; puesto que, desde un punto de vista fiscal, es el punto de conexión más útil. No obstante, el citado precepto, en su segunda frase, dispone una excepción a la regla general establecida en la primera, y es que si los servicios de prestan en un establecimiento permanente del sujeto pasivo que esté situado en un lugar distinto de aquel en el que tiene la sede de su actividad económica, el lugar de prestación

de dichos servicios será el lugar en el que esté situado dicho establecimiento permanente.

A este respecto, para atender si existe o no un establecimiento permanente a los efectos de la segunda frase del artículo 44 anteriormente mencionado, resulta imprescindible analizarlo a tenor del artículo 11 del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011, en el que se resalta que, para considerarlo como establecimiento permanente, es necesario que esté configurado de una estructura de medios humanos y técnicos que permitan utilizar los servicios que le sean prestado para las necesidades propias de dicho establecimiento (en este sentido, sentencia de 16 de octubre de 2014, *Welmory*, C-605/12, EU:C:2014:2298, apartado 57).

Por otro lado, como bien apunta el Tribunal de Justicia trayendo a colación la sentencia de 20 de febrero de 1997, *DFDS*, C-260/95, EU:C:1997:77, apartados 25 y 26; cabe la posibilidad de que una filial constituya un establecimiento permanente de su sociedad matriz, no obstante, tal consideración debe de analizarse a la luz del artículo 11 del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011, atendiendo a la realidad económica y mercantil.

Por todo ello, se desprende que un prestador de servicios no puede deducir la existencia, en el territorio de un Estado miembro, de un establecimiento permanente de una sociedad establecida en un tercer Estado por el simple hecho de que esta sociedad tenga una filial en dicho Estado miembro.

Asimismo, en relación con la cuestión prejudicial segunda, el órgano remitente se preguntaba si está obligado un tercero a examinar las relaciones contractuales entre la sociedad fuera de la UE y su sociedad filial, a los efectos de determinar si la primera sociedad posee un establecimiento permanente en Polonia.

A este respecto, la respuesta es negativa, en tanto en cuanto, porque a tenor de lo dispuesto en el artículo 22 del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011, de dicho precepto no se desprende que el prestador de servicios de que se trata esté obligado a examinar las relaciones contractuales que tiene una sociedad domiciliada en un tercer Estado con una de sus filiales domiciliadas en un Estado miembro a los efectos de determinar si la primera dispone de establecimiento permanente en ese Estado miembro. En este sentido, se pronunció la Abogada General Juliane Kokott en sus conclusiones (puntos 73 y 74), puesto que no puede exigírsele a *Dong Yang*, en ningún caso, algo imposible, puesto que es subjetivamente imposible para dicha empresa examinar las relaciones contractuales entre su contratante y las filiales de esta. Dicha obligación excedería del nivel razonable de diligencia que razonablemente se le puede exigir, incluso cuando existen indicios concretos de fraude fiscal o abuso. Dichas funciones/obligaciones les competen a las autoridades tributarias (en este sentido, véase, la sentencia 3 de octubre de 2019, *Altic*, C-329/18, EU:C:2019:831, apartado 31; en el mismo sentido, la sentencia de 31 de enero de 2013, *LVK* (C-643/11, EU:C:2013:55), apartado 62).

Por todo ello, se ha de concluir que un prestador de servicios no puede deducir la existencia, en el territorio de un Estado miembro, de un establecimiento

permanente de una sociedad domiciliada en un tercer Estado por el simple hecho de que esta última tenga allí una filial. Por último, no recae sobre el prestador de los servicios la obligación de investigar sobre las relaciones contractuales que pudiese tener su contratante con sus filiales.

3. Fallo

1) El artículo 44 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en su versión modificada por la Directiva 2008/8/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, y los artículos 11, apartado 1, y 22, apartado 1, del Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112, deben interpretarse en el sentido de que un prestador de servicios no puede deducir la existencia, en el territorio de un Estado miembro, de un establecimiento permanente de una sociedad domiciliada en un tercer Estado del mero hecho de que esa sociedad posea una filial en dicho Estado miembro y de que el prestador de servicios no está obligado a investigar, a efectos de tal apreciación, las relaciones contractuales entre las dos entidades.



Transferencia

El impacto de la crisis del COVID en el IVA

Lo más destacado de la Revista Interactiva de
Actualidad, RIA

EL IMPACTO DE LA CRISIS DEL COVID EN EL IVA

Francisco Javier Sánchez Gallardo

*Economista, Inspector de Hacienda del Estado
(España)*

SUMARIO

1. Introducción
2. Efectos de la crisis en los contratos
 - 2.1 Rescisiones contractuales
 - 2.2. Reducciones de precio
 - 2.3. Aplazamientos en el cobro
 - 2.4. Impagos
 - 2.6. Indemnizaciones
 - 2.7. Contratos de arrendamiento
 - 2.8. Daciones en pago y similares
3. Declaraciones de concurso
 - 3.1. Requisitos materiales de aplicación
 - 3.2. Plazo
 - 3.3. Requisitos formales
 - 3.4. Procedimiento
 - 3.5. Finalización del concurso
 - 3.6. Supuestos excluidos de la modificación de la base imponible por impago
 - 3.7. Compatibilidad con la recuperación del IVA de los impagados al margen de los procedimientos concursales
 - 3.8. Cesión a terceros de créditos impagados
 - 3.9. Impacto en destinatarios
4. Cese de las actividades
 - 4.1. El cese de la actividad empresarial o profesional
 - 4.2. Disolución de entidades
 - 4.3. Fallecimiento de empresarios o profesionales. Sucesión en la actividad

1. Introducción

La crisis económica generada por el COVID-19 está generando, y continuará generando por un tiempo, consecuencias muy importantes en el desarrollo de las actividades empresariales o profesionales, con un impacto igualmente considerable en la aplicación del IVA a las mismas. Al margen de algunas medidas específicas adoptadas al efecto, que dejaremos fuera de este comentario, siguen a continuación algunas notas relativas a los aspectos más inmediatos de esta circunstancia.

2. Efectos de la crisis en los contratos

2.1 Rescisiones contractuales

De acuerdo con el art.80.dos de la Ley del IVA, cuando por resolución firme, judicial o administrativa o con arreglo a Derecho o a los usos de comercio, queden sin efecto, total o parcialmente, las operaciones gravadas o se altere el precio después del momento en que la operación se haya efectuado, la base imponible se modificará en la cuantía correspondiente.

En un epígrafe posterior trataremos de los supuestos de impago, cuya regulación es considerablemente más prolija que la que ahora analizamos. Se antoja imprescindible, pues, determinar con precisión cuándo nos encontramos, efectivamente, ante una operación que ha cesado en sus efectos y cuándo ante un simple impago.

Para ello, son de gran ayuda los antecedentes comunitarios existentes sobre la materia, que son varios.

La sentencia del TJUE de 17-7-2014, C-438/13, *BCR Leasing IFN*, analiza la posibilidad de asimilar a operaciones realizadas a título oneroso, esto es, de tratar como autoconsumo, la imposibilidad de recuperar los bienes en contratos de arrendamiento financiero cuando el arrendatario deja de pagar la renta.

Así, ante una serie de casos de impago, *BCR Leasing* se vio obligada a resolver una parte de los contratos de arrendamiento financiero que había celebrado. En virtud de los referidos contratos, los usuarios estaban obligados a restituir a *BCR Leasing* el bien objeto del contrato dentro de un plazo de tres días contado a partir de la resolución del contrato; no obstante, como quiera que algunos de los usuarios se negaron a la restitución, *BCR Leasing* ejercitó acciones judiciales contra los morosos en procedimientos de ejecución, a pesar de lo cual algunos de los bienes litigiosos no pudieron ser recuperados dentro de los plazos previstos al efecto.

La cuestión planteada ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, TJUE en lo sucesivo, consistió en dilucidar si debe asimilarse a una entrega de bienes efectuada a título oneroso el hecho de que a una sociedad de *leasing* le resulte imposible recuperar del arrendatario financiero los bienes objeto de un contrato

de arrendamiento financiero a raíz de la resolución del contrato por culpa del usuario, a pesar de las actuaciones encaminadas a recuperarlos. La conclusión del TJUE es contundente, excluyendo el gravamen como autoconsumo de la imposibilidad de recuperación de los bienes arrendados en este contexto.

Para la distinción de operaciones que quedan sin efecto e impagos es relevante la sentencia del TJUE de 12-10-17, Lombard C-404/16.

La normativa nacional admitía la reducción de la base imponible en los casos de anulación, rescisión y reducción del precio, pero no en los supuestos de impago. La controversia se produjo en relación con ciertos contratos de *leasing* financiero con transmisión firme de propiedad que estipulaban que, a su término, los arrendatarios en el *leasing* debían adquirir la propiedad de los bienes en cuestión.

Lombard resolvió los contratos de *leasing* por impago parcial de los importes adeudados y recuperó los bienes objeto del contrato, emitiendo facturas rectificativas en las que redujo la base imponible. Las autoridades húngaras consideraron que se trataba de un supuesto de impago del precio por parte del arrendatario, por lo que Lombard no podía proceder a la reducción de la base imponible.

En este contexto, el TJUE consideró que no había un impago, sino una rescisión de la operación, añadiendo que, a diferencia de lo que sucede en el caso de resolución o de anulación del contrato, la situación de impago no devuelve a las partes a su situación inicial. Si el impago total o parcial se produce sin mediar resolución o anulación del contrato, el destinatario sigue estando obligado al pago y el vendedor sigue disponiendo de su crédito, el cual puede exigir judicialmente.

Así, los términos anulación y rescisión se refieren a situaciones en las que la obligación del deudor de pagar su deuda se extingue totalmente, con las consecuencias que de ello se derivan para el acreedor. Es esto lo que ocurría en el caso de Lombard, que recuperó la posesión de los bienes arrendados y ya no podía reclamar el pago de las cuotas a sus arrendatarios.

Igualmente relevante es la sentencia del TJUE de 3-7-2019, C-242/18, UniCredit *Leasing*.

Este caso se refería igualmente a un contrato de arrendamiento financiero, en el que se establecía que el arrendador podría rescindir el contrato antes de tiempo en caso de incumplimiento y exigir el pago de una compensación igual al importe total de las cuotas impagadas hasta su conclusión.

Las autoridades tributarias búlgaras consideraron que la operación debería considerarse como una entrega de bienes y liquidaron el total del IVA de la operación al comienzo del contrato. Esta liquidación se hizo firme. A pesar de esto, el propietario continuó emitiendo facturas con IVA, lo que resultó primero en un incumplimiento por parte del inquilino y la consiguiente resolución contractual, tras lo cual el propietario intentó recuperar el IVA previamente liquidado por las autoridades búlgaras.

En cuanto a la determinación de si había una «rescisión» o «falta de pago» por referencia a la IVA correspondiente al período comprendido entre el cese de los pagos y la terminación del contrato, el TJUE recordó que los Estados miembros pueden, en casos de impago, establecer excepciones a la posibilidad de reducir la base imponible. Esta opción, estrictamente limitada a casos de impago total o parcial, se basa en la idea de que el impago de la contraprestación, en determinadas circunstancias y por la situación legal correspondiente, que puede ser difícil de verificar o simplemente provisional (sentencia de 23-11-2017, Di Maura, C-246/16).

En situaciones de impago, el vendedor todavía dispone de su crédito. Por el contrario, los términos cancelación y rescisión se refieren a situaciones en las que la obligación del deudor de pagar su deuda se extingue totalmente, lo que las distingue del impago, que se caracteriza por la incertidumbre inherente a su naturaleza no definitiva (sentencia de 12-10-2017, Lombard Inatlan Lizing, C-404/16).

Estos criterios condujeron al TJUE a señalar que el impago de parte de las cuotas adeudadas con respecto al período anterior a la rescisión del contrato constituye una situación de impago, respecto a la cual los Estados pueden ejercer su poder para establecer excepciones a la obligación de reducir la base imponible.

La situación de incertidumbre descrita anteriormente también se puede dar cuando existe una probabilidad razonable de que la deuda no se acabe cobrando, sin perjuicio de la posibilidad de que la base imponible se corrija al alza si efectivamente se cobra, en cuyo caso correspondería a las autoridades nacionales determinar, de acuerdo con el principio de proporcionalidad y bajo revisión judicial, el efecto de un impago en función de las particularidades de la legislación nacional aplicable (sentencia de 23-11-2017, Di Maura, C-246/16, sobre la que después volveremos).

Estas conclusiones se han hecho igualmente extensivas a la indemnización recibida por la rescisión anticipada del contrato, que se ha considerado contraprestación de operaciones sujetas al tributo, al igual que las anteriores.

En cuanto a su falta de pago, el TJUE reiteró los criterios relativos a los supuestos de impago o rescisión de operaciones, afirmando que, dado que existe una probabilidad razonable de que la deuda correspondiente a las cuotas antes de la terminación del contrato no sea satisfecha, y dado igualmente que los importes pendientes no han sido acusados durante casi nueve años, se debe considerar que esta posibilidad también se aplica a las cuotas posteriores a la terminación del contrato.

El TJUE concluyó que la facultad de limitar la recuperación del IVA en los supuestos de impago no puede aplicarse con respecto al período posterior a la terminación del contrato, asimilándolo, por tanto, a una operación que ha quedado sin efecto, sin perjuicio de la posibilidad de que la base imponible se corrija al alza en caso de que produzca el pago de la contraprestación.

Con base en las consideraciones anteriores, y de vuelta a la normativa interna, resulta que para la recuperación del IVA en operaciones que quedan sin

efecto, el aspecto más problemático es su distinción respecto a aquellas que mantienen su vigencia, pero no se produce el pago por parte del deudor, ya que para estas últimas la modificación de la base imponible está sujeta a unos requisitos de forma y de fondo que son muy exigentes.

La falta de pago por parte del destinatario no implica que las operaciones queden sin efecto. Así lo ha establecido de manera reiterada la DGT (entre otras, contestación de 30-4-99, 0672-99), relativa a un servicio en el que el destinatario no hace efectiva la contraprestación y se rescinde el contrato conforme al art. 1124 del Código Civil, en la que se señala que la falta de pago a título de contraprestación de la operación gravada, no puede entenderse que deja sin efecto dicha operación, por cuanto que ello no significa que deje de consumirse el bien o servicio recibido; tampoco supone la falta de pago una alteración del precio pactado y el crédito a favor de quien realiza la operación permanece inalterable, siendo reclamable en vía judicial.

Al entender de la DGT, habiéndose producido el consumo de los bienes o servicios objeto de la operación, no cabe entender que haya quedado sin efecto, por más que, desde el punto de vista del Derecho común, se pudiera llegar a una conclusión distinta. Únicamente en caso de devolución de los referidos bienes o servicios, en los términos que antes hemos descrito, cabría llegar a una conclusión distinta. De sentido equivalente es la contestación de la DGT de 21-4-08, V0826-08.

De este modo, el cese en los efectos de las operaciones habrá de apreciarse en función de sus características, pero no de que el cliente o destinatario atienda sus obligaciones de pago. La falta de atención de dichas obligaciones podrá dar lugar, en su caso, a la modificación de la base imponible por impago, pero no a su calificación de cesadas en sus efectos o inexistentes.

Tratándose de entregas de bienes, los supuestos en los que, su devolución da lugar a la citada desaparición del derecho de crédito, habrían, tanto conforme a los criterios doctrinales que se han apuntado como conforme a la jurisprudencia, de dar lugar a considerar las operaciones como resueltas a estos efectos.

Asimismo, cabe entender que es cuando se produzca la rescisión que da lugar a la resolución contractual cuando procederá la base imponible, no antes. En este sentido se ha pronunciado la DGT, que ha indicado que el plazo del que se dispone para proceder a la rectificación de las cuotas repercutidas, cuatro años, debe computarse desde el momento en que se produjeron las circunstancias que motivan la rectificación, es decir, desde el momento en que quedó resuelta la operación (contestaciones de 5-3-13, V0678-13, ó 7-5-13, V1534-13).

Ejemplos de resoluciones contractuales relativas a entregas de bienes en las que la DGT ha admitido la modificación de la base imponible serían:

- Reversión de bienes expropiados, que no suponen una nueva entrega, sino la resolución, aunque sea parcial, de la expropiación inicialmente realizada (DGT, 9-7-01, 1417-01, ó 22-4-08, V0829-08). En el supuesto de que en los bienes expropiados se hubiesen efectuado mejoras, las mismas sí que se han considerado sujetas al IVA cuando los citados bienes se devuelven

a sus propietarios iniciales con ocasión de su reversión (DGT, 16-5-08, V0979-08, 19-4-11, V1019-11, ó 2-9-14, V2244-14) A idéntica conclusión se ha llegado en relación con permutas inmobiliarias que se resuelven (DGT, 19-2-08, V0418-18).

- Resolución de un contrato de compraventa de inmuebles por defectos en la construcción, quedando el mismo sin efecto (DGT, 24-4-07, V0859-07). En tal caso, la parte vendedora debe rectificar la repercusión efectuada y regularizar su situación tributaria en la declaración correspondiente al período en que debe efectuarse la misma o en los posteriores hasta el plazo de cuatro años siguientes a aquella, estando obligada a reintegrar al destinatario el importe del IVA repercutido en exceso (DGT, 31-5-10, V1183-10). La devolución que realiza de las cantidades satisfechas por la parte compradora no supone la realización de ninguna operación sujeta, sino la restitución del precio que en su día se satisfizo, no siendo procedente, pues, la realización de ningún acto de repercusión tributaria, sin perjuicio de que la devolución incluya la totalidad del tributo que se hubiera repercutido (DGT, 5-11-09, V2479-09, ó 20-9-11, V2149-11).
- Resolución de permuta inmobiliaria, para la cual se ha considerado que no implican la realización de ninguna operación sujeta, por lo que no hay devolución de ingresos indebidos sino regularización en la correspondiente autoliquidación (DGT, 11-12-13, V3579-13, ó 25-11-15, V3709-15). Si lo que se entrega como consecuencia de la permuta que se resuelve es otro inmueble de las mismas características que el inicialmente previsto, no hay resolución de la operación (DGT, 16-5-12, V1050-12).

Las anteriores consideraciones deben entenderse sin perjuicio de lo dispuesto específicamente para las acciones de reintegro de la masa concursal, específicamente reguladas por el art.80.tres de la Ley del IVA.

Si la operación en cuestión fuera una prestación de servicios, el principio debería ser el mismo, de forma que si deja de producirse el acto o actos de consumo a que ha de dar lugar la citada prestación y este cese en sus efectos da lugar a que el prestador del servicio pierda su crédito frente a su cliente, se podrá considerar la operación como cesada en sus efectos.

A este respecto se puede mencionar el caso de la venta de abonos para la asistencia a eventos deportivos, en el que incluso si el socio abonado comunica al club su intención de no asistir a alguno de los partidos para la venta de la entrada a terceros, supuesto en el que la DGT ha entendido que no cabe considerar resuelta la operación, por lo que no procede la modificación de la base imponible (DGT, 17-6-09, V1423-09).

En coherencia con lo que se indicó en relación con entregas de bienes que son discutidas en los tribunales, el TEAC ha considerado que no puede modificarse la base imponible por resolución de operaciones en tanto no se pronuncien los órganos judiciales a los que ha acudido el destinatario de los servicios prestados por el sujeto pasivo (TEAC 12-5-09, RG 1003/07).

Por referencia a los efectos de la crisis provocada por el COVID-19, si se producen modificaciones en las condiciones de las prestaciones y con ello se efectúan alteraciones en los derechos de crédito de los prestadores, y supuesto que se acrediten debidamente, estas podrán reconducirse al cese en los efectos de las operaciones o a la alteración de sus condiciones.

La resolución de las operaciones ha de producirse por resolución firme, judicial o administrativa o con arreglo a Derecho o a los usos de comercio. Con esta expresión, parece que es voluntad del legislador dar pábulo a cualquier circunstancia que pueda dar lugar a la resolución de los vínculos obligacionales que definen las operaciones sujetas al IVA, sea cual sea dicha circunstancia. En este sentido se ha expresado la DGT, 2-12-99, 2279-99, en la que se ha remitido esta referencia a la fuente del Derecho mercantil que se cita en el art.2 del Código de Comercio.

Para la rectificación de la repercusión, amén de la emisión de la correspondiente factura rectificativa, hay que estar a lo dispuesto con carácter general por el art.89.cinco de la Ley del IVA, si bien hay que tener en cuenta que para estas situaciones no cabe la devolución de ingresos indebidos, al menos al entender de la DGT, ya que el ingreso en su día realizado no fue incorrecto (DGT, 21-12-01, 2286-01 ó 7-11-02, 1687-02, entre otras) así como del TEAC (Resol. de 17-3-16, RG 703/2013, entre otras). Por tanto, el procedimiento para la recuperación de las cuotas repercutidas en exceso será su consignación como menor IVA devengado en las siguientes autoliquidaciones de quien realizó la operación que ha quedado sin efecto.

Debe tenerse en cuenta que, una vez efectuada la modificación de la base imponible mediante la expedición de la factura rectificativa, el plazo del que dispone el acreedor para recuperar el IVA repercutido, es de un año (TEAC, Resol. de 25-6-2019, RG 9911/2015, con base en STS de 5-2-2018, Recurso n.º 646/2017).

2.2. Reducciones de precio

Siguiendo con el art.80.dos de la Ley del IVA, el segundo supuesto que contempla es el de la alteración en el precio de las operaciones. En este caso, las operaciones mantienen sus efectos, pero se modifica su precio o contraprestación. Considerando que dichos precio o contraprestación conforman la base imponible del IVA, parece razonable que la alteración de aquellos dé lugar a la modificación de esta.

Al igual que para las operaciones que quedan sin efecto, es importante distinguir estos supuestos de los de impago por parte del destinatario de las operaciones, ya que en estos es necesario el cumplimiento de los requisitos que se establecen en los apartados tres y cuarto de la Ley del IVA.

Siguiendo con la jurisprudencia europea antes referida, las situaciones que se regulan por el art.80.dos de la Ley del IVA, cuando hace referencia a alteraciones en el precio de las operaciones, son tales que, con renuncia a la exigencia de la contraprestación inicialmente prevista, y sea cual sea la causa que la

motivo, esta se sustituye por otra, que pasa a constituir la base imponible de la operación.

Situaciones de alteraciones de precio que habilitan la modificación de la base imponible analizadas por la doctrina administrativa serían:

- Prestación de servicios defectuosa que da lugar a la correspondiente demanda que acaba en sentencia en la que así se establece (DGT, 22-10-99, 1960-99).
- Compraventa de un inmueble en la que el precio se condiciona a los ingresos que obtendrá el adquirente por su arrendamiento, siendo que, como consecuencia de ello, se efectúa su reducción (DGT, 18-2-04, 0325-04).
- Compraventa de un local para la instalación de unas salas de cine en la cual el precio se pacta en función de la recaudación en taquilla, lo que da lugar a una revisión del precio, que habilita una modificación de la base imponible (DGT, 13-2-08, V0313-08).

Como relativa especialidad de lo anterior podemos mencionar la concesión de descuentos, que reduce la base imponible del IVA como dispone el art.78.tres. 2º de la Ley del IVA. Las características más importantes de dicha exclusión son:

- 1º. No distinguiendo la norma, se tratan así cualesquiera descuentos y bonificaciones, con independencia de la razón o causa a la que responda su concesión. La única restricción a lo anterior la encontraremos en que los citados descuentos no podrán ser contraprestación de otras operaciones. De ser este el caso, no se produciría la citada reducción.
- 2º. Se admite la libre prueba de la efectividad del descuento, la cual, normalmente, se concretará en los documentos que se expidan por las operaciones.
- 3º. La concesión de descuentos efectuada con ocasión de la realización de las operaciones incide en la base imponible del IVA por mandato del art. 78.tres.2º de la Ley del IVA. Cuando dicha concesión se produce con posterioridad, lo que ocurre es que se minorra o reduce igualmente la base imponible, pero por la vía de su modificación, tal y como establece el art. 80.uno.2º de la Ley del IVA.

Que el descuento o minoración en el precio de las operaciones responda a causas excepcionales, como pueden ser las derivadas de la crisis provocada por el COVID-19, es irrelevante a estos efectos. En consecuencia, si se concede un descuento a un cliente por esta razón, minorra la base imponible exactamente en las mismas condiciones que si el descuento responde a otras razones estructurales, como pudieran ser las tradicionales campañas de incentivo en las ventas.

En última instancia, la concesión de un descuento supone una minoración de la contraprestación que obtiene el empresario o profesional que realiza la operación sujeta al IVA, por lo que parece lógico que dicho descuento incida en la base imponible del IVA en la misma medida.

La cuestión, sin embargo, es algo más compleja de lo que pudiera parecer, ya que los procedimientos a los que se acude para la concesión de descuentos para la fidelización de la clientela son diversos, como también son diversas las vicisitudes que se pueden presentar en su desarrollo. Buena muestra de ello es la jurisprudencia comunitaria sobre la materia, que es relativamente profusa, como la doctrina emanada a su estela, si bien, por razones de brevedad, no la vamos a exponer.

2.3. Aplazamientos en el cobro

Otra de las circunstancias que puede provocar la crisis es el aplazamiento en el vencimiento de los pagos previstos en el normal desarrollo de los contratos. Este aplazamiento puede incidir, en su caso, en el devengo del tributo, lo que obliga a la toma en consideración de las reglas de devengo que se contienen en el art.75 de la Ley del IVA, por todos conocidas.

Con excepción de las reglas relativas a las operaciones de tracto continuado, sobre lo que volveremos en el epígrafe relativo a los arrendamientos inmobiliarios, o a los cobros anticipados, es importante tener en cuenta que el devengo del IVA no depende de la fecha en que se cobre o resulte exigible la contraprestación. En consecuencia, y con las excepciones que se han mencionado, el hecho de que se produzcan aplazamientos, consentidos o no, en el cobro de las contraprestaciones no incide en el devengo del tributo.

2.4. Impagos

2.4.1. Consideraciones generales

Para operaciones mantienen su vigencia, supuesto igualmente que no hay ninguna alteración en el precio ni aplazamiento en el calendario de pagos previsto, el incumplimiento de sus obligaciones por parte del cliente conduce a la modificación de la base imponible por impago, que se contempla por el art.80 de la Ley del IVA en sus apartados tres a cinco.

También el TJUE se ha ocupado de esta cuestión en varias ocasiones. Así, en su sentencia de 3-7-97, Goldsmiths C-330/95, se refiere a una restricción existente en la normativa británica, que impedía la modificación de la base imponible por impago en los casos en que la contraprestación de las operaciones no se obtenía en dinero, sino en especie.

El TJUE declaró que la facultad que tienen los Estados de la UE de no admitir la rectificación de la base imponible en los casos de impago ha de limitarse a casos excepcionales. No cabe excluir esta posibilidad por el mero hecho de que la contraprestación sea no dineraria cuando se ha admitido para supuestos de contraprestación dineraria.

La sentencia de 26-1-12, *Kraft Foods Polska*, C-588/10, analiza la posibilidad de condicionar la modificación de la base imponible a que se disponga, por parte del sujeto pasivo, de un acuse de recibo en el que se hace constar que la factura rectificativa ha sido recibida por el destinatario de la operación.

El TJUE admitió que los Estados de la Unión condicionen la modificación de la base imponible a que el sujeto pasivo disponga de un acuse de recibo en el que se acredita que el destinatario de los bienes o servicios ha recibido la correspondiente factura rectificativa.

Añadió que los principios de neutralidad y de proporcionalidad no se oponen, en principio, a lo anterior; sin embargo, cuando resulta imposible o excesivamente difícil para el sujeto pasivo conseguir tal acuse de recibo, no puede impedírsele demostrar por otros medios, ante las autoridades tributarias nacionales, por una parte, que en las circunstancias del caso concreto ha observado la diligencia necesaria para cerciorarse de que su cliente tiene en su poder la factura rectificativa y conoce su contenido y, por otra parte, que la operación ha sido realizada efectivamente conforme a lo indicado en dicha factura rectificativa.

La sentencia de 2-7-15, *NLB Leasing*, C-209/14, se refiere a la calificación de las operaciones de arrendamiento financiero y a la posibilidad de reducción de la base imponible por impago, en su caso. En un contexto de impago por parte de su arrendatario, y ante la pretensión de modificación de la base imponible por parte del arrendador que había recibido el total del importe que le era debido, el TJUE la excluyó.

También a impagos se refiere la sentencia de 23-11-17, *Di Maura* C-246/16. La legislación italiana admitía la reducción de la base imponible en caso de impago, pero solo cuando se hubiera instado un procedimiento concursal contra el deudor que hubiera terminado de forma infructuosa para el acreedor. La duración media de este tipo de procedimientos en Italia es de diez años. El TJUE declaró que los Estados de la UE no pueden supeditar la reducción de la base imponible al carácter infructuoso de un procedimiento concursal cuando dicho procedimiento puede durar más de diez años.

Finalmente, tenemos la sentencia del TJUE de 6-12-18, *Tratave* C-672/17, en la que el TJUE concluyó que el principio de neutralidad, conjuntamente con la Dir 2006/112, no se oponen a una normativa nacional que dispone que el sujeto pasivo solo puede reducir la base imponible del impuesto en caso de impago cuando previamente haya comunicado al adquirente del bien o servicio, sujeto pasivo del impuesto, su intención de anular una parte o la totalidad del IVA, a efectos de la rectificación de la deducción del importe del IVA que este último haya podido practicar.

2.4.2. Requisitos materiales

El punto de partida en estos casos es la realización de operaciones para las cuales no se ha producido el pago de su precio. Por tanto, el primer requisito material que ha de concurrir para la recuperación del IVA es que se haya reali-

zando una operación cuyo destinatario no haya hecho efectiva su contraprestación.

La existencia de la operación y su sujeción al IVA, en la medida en que partimos de una entrega de bienes o prestación de servicios que en su día se consignó en una autoliquidación de IVA, no debería ser una cuestión polémica. A efectos del IVA, no parece que tenga sentido otra cosa. En este sentido, conviene recordar que el art.24.2.a).1º del Reglamento del Impuesto exige a estos efectos que las operaciones hayan sido facturadas y anotadas en los libros registro en tiempo y forma, requerimiento que carecería de sentido si no fuera por la existencia y sujeción de las operaciones.

Por sí mismo, el impago tampoco plantea, mayores dudas; sin embargo, carece en este contexto de los requisitos garantistas que concurren en los supuestos de concurso, lo que explica la exigencia de que se reclame el pago al deudor por cualquiera de las vías que apunta. Por esta razón es por la que el desistimiento por parte del acreedor o el acuerdo de cobro posterior al requerimiento de pago impiden la modificación de la base imponible.

Con anterioridad a la modificación de la base imponible es posible que se produzcan pagos parciales, los cuales, conforme al art.80.cinco.4ª de la Ley del IVA, se entenderán IVA incluido.

Adicionalmente, hay que tener en cuenta los requisitos materiales específicos que establece el art.80.cuatro de la Ley del IVA para estos supuestos, que son los siguientes:

- El transcurso de ciertos plazos desde el devengo de la operación, que dependen del volumen de operaciones del acreedor. Transcurridos estos, se dispone de un plazo de 3 meses para la modificación.
- Que el destinatario sea empresario o profesional o, siendo particular, la operación tenga una contraprestación superior a 300 €.
- La reclamación judicial al deudor o la intimación al mismo a través de un requerimiento notarial.

2.4.3. Plazo

A estos efectos hay dos circunstancias que son distintas, la demora que tiene que producirse en el pago para que se pueda modificar la base imponible por impago y, transcurrida la anterior, el plazo para hacer efectiva esta modificación.

Para la modificación de la base imponible por impago es necesario, con carácter general, que haya transcurrido un año desde el devengo sin que se haya obtenido el cobro de todo o parte del crédito, siendo la fecha que determina el inicio y terminación del plazo de un año que establece la Ley del IVA la del devengo.

Para los pequeños empresarios o profesionales (aquellos con un volumen de operaciones que no supere en el año natural anterior los 6.010.121,04 €), las posibilidades que se abren son dos: pueden modificar la base imponible en los 3 meses siguientes a los 6 y 12 meses siguientes al devengo de las operaciones. Así, los meses en los que cabe la modificación son los meses séptimo, octavo, noveno y, de nuevo, decimotercero, decimocuarto y decimoquinto siguientes al devengo.

El mismo art.80.cuatro de la Ley del IVA contiene una especialidad, en la aplicación de estas reglas, cuando nos encontremos ante operaciones a plazos o con precio aplazado, para las cuales la modificación se condiciona al transcurso del plazo de un año (seis meses, en su caso) desde el vencimiento del plazo o plazos impagados. A estos efectos, se dispone que se considerarán operaciones a plazos o con precio aplazado aquellas en las que se haya pactado que su contraprestación deba hacerse efectiva en pagos sucesivos o en uno sólo, respectivamente, siempre que el período transcurrido entre el devengo del IVA y el vencimiento del último o único pago sea superior a un año.

La justificación de esta disposición es relativamente obvia: se trata de evitar que a la fecha en que se constata el incumplimiento de la obligación de pago haya transcurrido, o esté a punto de transcurrir, el plazo del que se dispone para la modificación de la base imponible, antes referido.

Si el aplazamiento concedido al cliente da lugar a varios vencimientos, hay que tener en cuenta varios elementos, que son los siguientes:

- La operación se considerará a plazos si entre el devengo del IVA correspondiente a la misma y el último vencimiento hay más de un año.
- La reducción de la base imponible se realizará a medida que vaya transcurriendo el plazo de un año desde cada uno de los vencimientos.
- En caso de que se produzca un cobro o cobros con anterioridad a la modificación de la base imponible, los mismos habrán de considerarse IVA incluido.
- Basta con una reclamación de pago, relativa a cualquiera de los vencimientos desatendidos, para poder acudir a este procedimiento.

Para las operaciones a las que sea de aplicación el régimen especial del criterio de caja, el transcurso del plazo del año se entenderá cumplida en la fecha de devengo del impuesto que se produzca por aplicación de la fecha límite del 31 de diciembre a que se refiere el art.163 terdecies de la Ley del IVA. No obstante, cuando se trate de operaciones a plazos o con precio aplazado será necesario que haya transcurrido el plazo de 6 meses o un año que venimos refiriendo desde el vencimiento del plazo o plazos correspondientes hasta la fecha de devengo de la operación.

Transcurrido el plazo que se ha descrito, para la modificación de la base imponible se dispone de 3 meses, dentro de los cuales ha de procederse a la expedición de la factura rectificativa para la recuperación del tributo. De no

respetarse estos plazos, no será factible la modificación, tal y como indica la DGT en contestación de 20-10-10, V2768-10.

2.4.4. Condición del destinatario

La modificación de la base imponible que analizamos está condicionada a que el destinatario de la operación actúe en la condición de empresario o profesional, o, en otro caso, a que la base imponible, IVA excluido, sea superior a 300 €.

La DGT ha sido bastante restrictiva a este respecto, refiriendo este elemento a la parte de contraprestación o precio que es exigible cada vez para las operaciones de tracto sucesivo (contestación de 30-6-05, V1300-05).

2.4.5. Reclamación de pago al deudor

En este contexto, la recuperación del IVA de los morosos se enfrenta al serio problema de la acreditación de la existencia de la operación y del impago por parte del cliente. Esta segunda circunstancia, que, en particular, es la que habilita la recuperación de la cuota correspondiente, es la que puede suscitar mayores dudas a la Administración, ya que se trata de una cuestión entre particulares respecto de la cual, en principio, no existe ningún instrumento de control. Por esta razón la Ley del IVA condiciona la modificación a que, efectivamente, el acreedor intime el pago por parte de su cliente, admitiendo al efecto tres posibilidades, que son la reclamación judicial, el requerimiento notarial y la certificación pública en el caso de los impagados de Entes públicos.

Para el caso de la reclamación judicial al deudor, a falta de dicha reclamación, la DGT, 10-2-99, 0165-99, ha entendido que no procede la modificación, ello incluso en el supuesto de que la cantidad impagada fuera una tasa, la cual, en caso de impago, había de dar paso al correspondiente procedimiento ejecutivo.

El requisito que analizamos ha de considerarse cumplido una vez planteada la demanda, aunque esta sea admitida a trámite con posterioridad (DGT, 14-9-01, 1674-01, 5-12-03, 2105-03, ó 9-3-04, 0562-04). De igual modo, se admiten a estos efectos los actos de conciliación, ya que se celebran delante del juez y están provisto de los requisitos de las garantías necesarias al efecto (DGT, 14-00, 0838-00, 25-11-02, 1806-02, ó 2-3-07, V0480-07), así como el arbitraje privado previsto por contrato para sustituir a la demanda judicial (DGT, 25-7-03, 1038-03, ó 2-10-03, 1511-03).

Por el contrario, la misma Ley del IVA, en su art.80.cuatro, dispone que cuando se produzca el desistimiento de la reclamación judicial al deudor por parte del sujeto pasivo, deberá modificar nuevamente la base imponible al alza mediante la emisión, en el plazo de un mes a contar desde el desistimiento, de una factura rectificativa en la que se repercuta la cuota procedente.

En cuanto a la sentencia, en su caso, habrá que estar a sus términos. En particular, si se ordena el pago, total o parcial, a favor del acreedor y este se produzca, el mismo obliga a modificar de nuevo la base imponible al alza en caso de que el cliente o destinatario actuase como consumidor final, no así en otro caso.

La segunda opción existente es el requerimiento notarial, para cuya delimitación habrá que estar a las condiciones de ejercicio de la función notarial. A este respecto, la DGT (contestaciones de 17-12-10, V2752-10 ó 7-4-2015, V1047-15), ha aclarado lo que se puede considerar como requerimiento notarial a estos efectos, señalando, de acuerdo con la Dirección General de Registros y del Notariado, una interpretación estricta de la cuestión. Esta misma aproximación se ha señalado por el TEAC (Resol. de 22-5-19, RG 7624/2015, y 15-10-19, RG 9776/2015).

En el supuesto de créditos adeudados por Entes públicos, se admite a estos efectos la certificación expedida por el órgano competente del Ente público deudor de acuerdo con el informe del Interventor o Tesorero de aquél en el que conste el reconocimiento de la obligación a cargo del mismo y su cuantía.

La doctrina administrativa (DGT, 17-12-10, V2752-10) ha dispuesto que la expedición de dicha certificación podrá solicitarse a partir de la fecha en que se tenga derecho al cobro de dicho crédito, admitiéndose la solicitud del certificado desde el vencimiento de la deuda exigible no pagada hasta el final de los 3 meses siguientes a que se refiere el art.80.cuatro.4ª de la Ley del IVA.

Si la certificación no se expide a tiempo, la DGT deniega la posibilidad de que se pueda entender que se produce un supuesto de silencio administrativo positivo. En consecuencia, es necesario esperar a disponer del citado documento. No obstante, de producirse la expedición tardía del certificado, y considerando que la inacción administrativa no puede perjudicar el derecho del contribuyente a la modificación de la base imponible, la DGT admite que cuando se haya solicitado en plazo el certificado, el plazo para la reducción de la base imponible se considere interrumpido hasta que se disponga del mismo, si bien se aclara que en todo caso, la reducción de la base imponible no podrá realizarse mientras no se disponga del certificado, cumplido el resto de requisitos previstos legal y reglamentariamente.

2.4.6. Requisitos formales

En estos supuestos, y conforme al art.24.2.a).1º del Reglamento del Impuesto, las facturas correspondientes deberán haber sido expedidas y anotadas en el libro registro de facturas expedidas por el acreedor en tiempo y forma.

En buena lógica, si el contribuyente que pretenda la modificación de la base imponible está en el SII, la obligación de registro deberá entenderse referida a la de suministro de los campos de registro de las facturas correspondientes.

Adicionalmente, hay que tener en cuenta la existencia de requisitos formales específicos, que son los siguientes:

- La anotación en el libro registro de facturas expedidas de que ha transcurrido el plazo de un año o de 6 meses desde el devengo de la operación sin que se haya obtenido el pago por parte del destinatario (art.80.cuatro. 2ª de la Ley del IVA). Cuando quien se encuentre en esta circunstancia aplique el SII, surge la duda de si con el suministro de los campos de registro de la factura rectificativa correspondiente a la operación, identificada con su clave específica (R3 en este caso), se puede dar por cumplida esta obligación, duda que debería resolverse afirmativamente.
- La expedición de factura rectificativa, ello conforme a lo dispuesto por el art.15 del Reglamento de facturación, aunque también el art.24.2 del Reglamento del Impuesto se refiere a ella, al obligar a adjuntar una copia de la misma a la comunicación que hay que dirigir a la AEAT en estos casos.

Esta factura rectificativa ha de enviarse al destinatario de la operación, debiendo acreditarse este extremo a través de cualquier medio de prueba admitido en derecho (art.24.1 del Reglamento del Impuesto y DGT, 18-11-05, 0277-05).

2.4.7. Procedimiento

La modificación de la base imponible por impago del destinatario se condiciona a que el acreedor dirija una comunicación específica a la AEAT, comunicación que tiene las siguientes características (art.24.2.a).2º del Reglamento del Impuesto):

- 1ª. Ha de realizarse por vía electrónica a través del formulario disponible a tal efecto en la sede electrónica de la AEAT.
- 2ª. Debe efectuarse en el plazo de un mes contado desde la fecha de expedición de la factura rectificativa, señalando la modificación de la base imponible practicada.
- 3ª. En ella se hará constar cierta información, como que dicha modificación no se refiere a créditos garantizados, afianzados o asegurados, a créditos entre personas o entidades vinculadas, ni a operaciones cuyo destinatario no está establecido en el TAI ni en Canarias, Ceuta o Melilla.
- 4ª. A esta comunicación deberán acompañarse los siguientes documentos, que se remitirán a través del registro electrónico de la AEAT:
 - la copia de las facturas rectificativas, en las que se consignarán las fechas de expedición de las correspondientes facturas rectificadas;
 - los documentos que acrediten que el acreedor ha instado el cobro del crédito mediante reclamación judicial al deudor o mediante requerimiento notarial;
 - en el caso de créditos adeudados por Entes públicos, el certificado al que antes nos referimos.

2.4.8. Situación del destinatario

El art.24.2 del Reglamento del Impuesto, para el caso de que el destinatario de las operaciones tenga la condición de empresario o profesional, establece las siguientes obligaciones:

- 1ª. Comunicar por vía electrónica, a través del formulario disponible a tal efecto en la sede electrónica de la AEAT, la circunstancia de haber recibido las facturas rectificativas que le envíe el acreedor. La misma norma establece que el incumplimiento de esta obligación no impedirá la modificación de la base imponible por parte del acreedor, siempre que se cumplan los demás requisitos establecidos al efecto.
- 2ª. En la autoliquidación correspondiente al período en que se hayan recibido las facturas rectificativas, deberá hacer constar el importe total de las cuotas rectificadas, incluidas, en su caso, el de las no deducibles, como minoración de las cuotas deducidas.

Si el destinatario es consumidor final, la Administración tributaria podrá requerirle la aportación de las facturas rectificativas que le envíe el acreedor. Cabe entender que la única obligación que le incumbe, pues, es la de conservación de estos documentos para su aportación a la Administración si esta lo requiere.

2.4.9. Actuaciones posteriores a la modificación de la base imponible

Efectuada la reducción de la base imponible, no procede, con carácter general, su modificación de nuevo al alza (art.80.cuatro.C de la Ley del IVA); no obstante, hay que tener en cuenta dos vicisitudes importantes, como son la de que se produzca el cobro de las cantidades debidas o el desistimiento de la demanda o, en su caso, el acuerdo con el deudor alcanzado a raíz del requerimiento notarial.

Si se produce el cobro del crédito, hay que distinguir en función de la condición del deudor:

- Si este era empresario o profesional, la base imponible no se volverá a modificar al alza, aunque el sujeto pasivo obtuviese el cobro total o parcial de la contraprestación,
- Por el contrario, cuando el destinatario actúe como consumidor final, y según el art.80.cinco de la Ley del IVA, sexto párrafo, se entenderá que el IVA está incluido en las cantidades percibidas. Dentro de esta categoría habría que incluir, en particular, a las Administraciones públicas.

A la posibilidad de que se produzca el desistimiento de la reclamación judicial o se llegue a un acuerdo de cobro con el deudor con posterioridad al requere-

rimiento notarial se refiere el segundo párrafo del art.80.cuatro.C) de la Ley del IVA, disponiendo que, en tal caso, habrá que modificar de nuevo la base imponible al alza mediante la expedición de la correspondiente factura rectificativa.

2.4.10. Supuestos excluidos de la modificación de la base imponible por impago

La Ley del IVA, en su art.80.cinco, señala ciertos supuestos excluidos de la modificación de la base imponible y que se analizan a continuación:

- 1º. Créditos que disfruten de garantía real, en la parte garantizada. Esta limitación se justifica por la certeza que tiene el acreedor respecto al cobro de su crédito, incluyendo la cuota de IVA correspondiente. Cabe entender que si la garantía es parcial, cabrá la modificación en la parte no garantizada.

La doctrina administrativa ha sido literal en la interpretación de esta restricción, impidiendo la modificación de la base imponible cuando el crédito no cobrado contaba con una segunda hipoteca (DGT, 31-5-10, V1185-10).

- 2º. Créditos afianzados por entidades de crédito o sociedades de garantía recíproca, o cubiertos por un contrato de seguro de crédito o de caución, en la parte afianzada o asegurada.

La DGT ha precisado que, en aquellos supuestos en que el contrato de seguro de crédito excluya de modo expreso la cobertura del IVA, puede procederse a la total modificación de la base imponible (DGT, 19-4-99, 0546-99, ó 20-10-09, V2352-09). De igual modo, si la cobertura es parcial, cabrá la modificación por el resto (DGT, 15-6-09, V1394-09).

- 3º. Créditos entre personas o entidades vinculadas. En la delimitación de las que hay que tomar como tales debe acudir al art.79.cinco de la Ley del IVA. En buena lógica, esta restricción lo que pretende es eliminar la posibilidad de que se realicen operaciones fraudulentas.
- 4º. Créditos adeudados o afianzados por Entes públicos.
- 5º. Créditos en los que el destinatario no esté establecido en el TAI ni en Canarias, Ceuta o Melilla.

2.6. Indemnizaciones

Otra de las vicisitudes a que da lugar una situación de crisis provocan que en numerosas ocasiones se indemnicen daños y perjuicios de diversa naturaleza, lo cual, en cuanto al IVA se refiere, suscita la duda de su sujeción al impuesto.

De acuerdo con el art.78.tres.1º de la Ley del IVA, no forman parte de la base imponible del IVA las cantidades percibidas por razón de indemnizaciones que,

por su naturaleza y función, no constituyan contraprestación o compensación de las entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al impuesto.

La norma no establece la exclusión incondicionada de las indemnizaciones de la base imponible, sino únicamente de aquellas que no se puedan considerar contraprestación de entregas de bienes o de prestaciones de servicios. Cualquier indemnización que pueda ser caracterizada de este modo, esto es, como contraprestación de operaciones sujetas al IVA, formará parte –constituirá– la base imponible de las mismas.

La normativa comunitaria no se ocupa de esta cuestión, a pesar de lo cual el TJUE ha tratado en varias ocasiones esta cuestión, evacuando las siguientes sentencias:

- a) Sentencia de 1-7-82, BAZ Bausystem, 222/81, relativa a los intereses moratorios que se obliga a pagar a un subcontratista por parte de un órgano judicial como consecuencia del retraso en el cumplimiento de un contrato, cuantificados conforme a la legislación civil y mercantil, esto es, que no venían establecidos por contrato. El TJUE descartó esta inclusión, jurisprudencia que ha tenido eco en la doctrina administrativa, que ha dispuesto otro tanto, entre otros, para los establecidos en la normativa sobre contratación administrativa (DGT, 14-3-01, 0541-01; 9-9-02, 1243-02), o en la LGT para el caso del retraso en el pago de tasas contraprestación de operaciones sujetas al IVA (DGT, 24-9-02, 1387-02).
- b) Sentencia de 15-12-93, Lubbock *Fine*, C-63/92, relativa a la exención de la cantidad que recibe el arrendatario de un local de oficinas como compensación por la renuncia a sus derechos arrendaticios, y que confirmó que el hecho de que un arrendatario, que renuncia a su contrato de arrendamiento, devuelva la posesión del inmueble a su propietario a cambio de una indemnización, está comprendido en el concepto de «alquiler de bienes inmuebles».
- c) Sentencias de 29-2-96, Jürgen Mohr C-215/94, y 18-12-97, Landboden-Agrardienste C-384/95, relativas a la sujeción al IVA del pago de compensaciones por abandono o reducción de la producción agraria. Estas, en el entendido de que no había un destinatario identificado ni identificable de los hipotéticos servicios prestados por quienes abandonaban la producción, concluyen la no sujeción al impuesto del citado abandono de la producción, resultando que al pago de las cantidades respectivas se le reconoce la naturaleza indemnizatoria. Estas sentencias se han mencionado por la DGT en muchas de las contestaciones relativas al cobro de indemnizaciones para motivar su no sujeción.
- d) Sentencia de 18-7-07, Sociétés thermale d'Eugénie-les-Bains C-277/05, relativa a la retención de unas arras penitenciales, en relación con un servicio no prestado, como base imponible del tributo, que se descartó. Los criterios de esta sentencia han sido acogidos por la DGT en supuestos de desistimiento de operaciones en las que se retenían cantidades en poder de los proveedores (DGT, 15-9-08, V1675-08, 7-3-08, V0517-08, 22-4-10, V0793-10, ó 6-5-10, V0928-10).

- e) Sentencia de 23-12-2015, Air France - KLM C-250/14 y C-289/14, que afirma que la emisión de billetes por compañías aéreas está sujeta al IVA aun en caso de que los pasajeros no hayan utilizado los billetes emitidos y no puedan reclamar su reembolso, señalando, con base en la posibilidad de sobreventa que expresamente se reconoce a las líneas aéreas, que el importe retenido por las compañías aéreas no tiene la finalidad de indemnizar un perjuicio sufrido por éstas por el hecho de que un pasajero no comparezca para coger el vuelo.
- f) Sentencia de 22-11-2018, MEO - Serviços de Comunicações e Multimédia, C-295/17, que señala que el importe preestablecido percibido por un operador en caso de resolución anticipada por su cliente, o por una causa imputable a este, de un contrato de prestación de servicios que prevé un período mínimo de permanencia ha de considerarse la retribución de una prestación de servicios efectuada a título oneroso y como tal sujeta a dicho impuesto. VODAFONE
- g) Sentencia de 3-7-2019, C-242/18, UniCredit *Leasing*, relativa a un contrato de arrendamiento financiero inmobiliario, que establecía que el arrendador podría rescindir el contrato antes de tiempo en caso de incumplimiento y exigir el pago de una compensación igual al importe total de las cuotas impagas hasta su conclusión. Respecto a la compensación a pagar en caso de terminación anticipada del contrato, equivalente al importe de todas las cuotas impagas durante todo el plazo del contrato, después de la deducción del valor residual del activo, corregidas en tipo de interés aplicado en la operación, señaló el TJUE que constituye la contraprestación de la operación sujeta al contrato de arrendamiento financiero y, como tal, está sujeta al IVA.

No es sencillo establecer una pauta común en estas sentencias, especialmente cuando se observa que en la jurisprudencia más reciente se ha venido a señalar la sujeción al tributo de las cantidades así recibidas. Únicamente en casos muy específicos, en los que dichas compensaciones tienen atribuida una finalidad claramente indemnizatoria, resarcitoria de daños, cabe llegar a una conclusión distinta (sentencias de 1-7-82, BAZ Bausystem, 222/81, o de 18-7-07, Société thermale d'Eugénie-les-Bains C-277/05).

El aspecto fundamental en la aplicación del art.78.tres.1º de la Ley del IVA es, obviamente, la determinación de si una indemnización se puede considerar como contraprestación de una entrega de bienes o prestación de servicios o no.

El pago de una cantidad que se pueda considerar como indemnizatoria y no como contraprestación de ninguna operación sujeta al IVA se puede producir en múltiples circunstancias, que podemos estructurar como sigue:

- A) Indemnizaciones por daños que no resarcen gastos, generalmente no sujetas:
 - 1. Averías, extravíos o siniestros en bienes transportados (DGT, 18-2-98, 0251-98, 25-10-07, V2251-07, ó 28-2-18, V0575-18).
 - 2. Sacrificio y destrucción de cerdos a causa de la peste porcina (DGT, 10-7-98, 1265-98). Este mismo criterio se ha suscrito por el TEAC

(Resol TEAC 26-5-04). No obstante, en relación con los cerdos entregados para su transformación en harinas y grasas animales, tanto la DGT como el TEAC habían considerado lo contrario, en el entendido de que las cantidades satisfechas eran contraprestación de operaciones sujetas al impuesto. Este criterio ha sido rebatido por la jurisprudencia, que ha señalado su no sujeción (TS 14-5-09, que calificó estas cantidades como indemnizaciones no sujetas).

3. Indemnizaciones satisfechas por administraciones públicas a causa de una ocupación ilegal de terrenos (DGT, 12-2-19, V0276-19) o por los daños causados en el vallado de una finca arrendada para el desarrollo en ella de una explotación fotovoltaica (DGT, 23-10-19, V2940-19).
- B) Indemnizaciones por daños que generan gastos propios, entre las que se pueden citar las correspondientes al traslado forzoso de líneas eléctricas (DGT, 8-1-90, 0598-89; 20-5-09, 0013-09; Resol TEAC de 5-2-2003), o de conducciones de agua o gas (DGT, 14-12-93, 0566-93). En sentido contrario se ha pronunciado el mismo TEAC (Resol TEAC 20-4-05, ó; 27-6-07).
- C) Indemnizaciones por daños que generan gastos frente a terceros:
1. Condenas en costas judiciales (DGT, 27-2-03, 0294-03, 22-2-08, V0408-08, ó 26-2-15, V0677-15).
 2. Cantidades percibidas por el retraso en la construcción de un edificio de viviendas comprensivos de los intereses del préstamo satisfechos por la empresa promotora (DGT, 2-4-04, 0910-04).
 3. Coste de reposición de las inversiones realizadas y de gastos de traslado en la rescisión de una concesión administrativa (DGT, 20-7-07, V1609-07).
- D) Indemnizaciones para compensar lucros cesantes:
1. Pago por la resolución anticipada de contratos (DGT, 29-10-86; 12-9-07, V1888-07, 18-1-10, V0030-10, 5-11-14, V3014-14, ó 16-2-18, V0407-18) o por incumplimiento de los plazos de permanencia en compañías telefónicas (DGT, 14-2-08, V0322-08, ó 13-3-14, V0705-14). Recordemos que la jurisprudencia del TJUE en este particular es bastante más restrictiva.
 2. Compensación por el retraso en la construcción de un centro comercial, satisfecha por la empresa arrendadora a los arrendatarios de los locales comerciales (DGT, 8-7-02, 0813-02) o indemnizaciones por retrasos en las entregas por transportistas (DGT, 9-7-19, V1730-19).
 3. Cantidades retenidas en supuestos de resolución de contratos de compraventa de viviendas (DGT, 7-3-08, V0517-08, ó 6-5-10, V0928-10).
 4. Pérdida de rentas en caso de expropiación del inmueble en el que se venía desarrollando la actividad (DGT, 29-12-08, V2497-08, ó 23-12-10, V2789-10) o indemnizaciones satisfechas en procesos urbanísticos a causa de la demolición de inmuebles y traslado de

la actividad (DGT, 29-11-16, V5159-16, 6-9-18, V2398-18, ó 4-7-19, V1663-19).

Como supuestos en los que pagos de naturaleza indemnizatoria se han considerado contraprestación de operaciones sujetas al IVA, podemos citar los siguientes:

- a) Asunción de gastos por reducción de jornada de los empleados que una empresa, que recibe servicios de limpieza de otra, considerados como mayor contraprestación de los servicios de limpieza (DGT, 30-3-04, 0840-04).
- b) Incremento de la contraprestación a la parte vendedora de un inmueble como consecuencia de los gastos de desalojo y traslado del negocio, considerada mayor precio de la transmisión (DGT, 20-9-04, 1745-04).
- c) Penalización por el retraso en la entrega de una escultura a un Ayuntamiento por parte de su autor (DGT, 19-4-07, V0836-07) o por retraso en la prestación del servicio telefónico (DGT, 24-9-09, V2140-09). En ambos casos lo anterior implica una reducción en la contraprestación satisfecha por las operaciones. El TEAC ha indicado lo contrario en relación con la cantidad pagada por el retraso en la entrega de una nave industrial (TEAC 6-11-02).

De igual modo, y para los supuestos de rescisión de contratos, hemos de hacer referencia a los contratos de agencia, para los cuales, y de acuerdo con su normativa sustantiva, hay que distinguir dos tipos de indemnizaciones:

- a) La indemnización por clientela, que se califica como contraprestación por servicios prestados por el agente que deja de colaborar con su comitente, cuyo trabajo todavía ha de proporcionar beneficios a este, los cuales se retribuyen mediante el pago de esta indemnización, que se considera sujeta al IVA (DGT, 13-10-17, V2601-17).
- b) La indemnización por daños y perjuicios, para la cual sí que se admite el carácter indemnizatorio y la no sujeción al IVA (DGT, 16-11-06, V2265-06, ó 7-3-08, V0520-08; TEAC 1-6-05, en la que se establece que corresponde al contribuyente la prueba de todo aquello que le pueda beneficiar, como puede ser, en este caso, la consideración de la indemnización como por daños y perjuicios, lo cual, al no haberse realizado, conduce a la calificación de la misma como indemnización por clientela).

Con carácter más general, y ante cualquier rescisión contractual, debe determinarse si la indemnización que se pague lo es en concepto de resarcimiento de los daños y perjuicios ocasionados como consecuencia de la rescisión o, antes bien, es contraprestación por algún de utilidad, pasada, presente o futura, que quien indemniza hace suya, viniendo obligado a pagar por ella.

2.7. Contratos de arrendamiento

De entrada, nada hay en los contratos de arrendamiento inmobiliario no exentos que justifique un tratamiento distinto al correspondiente al resto de los contratos; sin embargo, tanto su relevancia económica como el impacto de la crisis en su normal desarrollo, aconseja un análisis específico.

La rescisión de un contrato de arrendamiento está sujeta, de entrada, a los mismos requisitos que cualquier otra resolución contractual. Será, pues, a partir de la fecha en que la prestación cese en sus efectos y se dejen de devengar las cuotas arrendaticias a cargo del inquilino y a favor del propietario del inmueble cuando la operación cese en sus efectos.

A esta pérdida del derecho de crédito se refiere el TEAC en su Resol. de 15-10-19, RG 04205/2016, en un supuesto de condonación, admitiendo, con base en la jurisprudencia del TJUE, que la operación se tenga por resuelta.

Tampoco para las reducciones de precio cabe apreciar especialidad alguna, viniendo regidas, como en el caso anterior, por los criterios generales señalados al efecto.

Para los aplazamientos seguiremos la misma lógica que hemos indicado en los supuestos anteriores, si bien hay dos matices muy relevantes que se han de tener en cuenta, que son los siguientes:

- 1º. Tratándose de operaciones de tracto sucesivo, lo que determina el devengo del IVA es la exigibilidad de la contraprestación. En consecuencia, cualquier modificación de la misma, debidamente acreditada, incidirá en el devengo del tributo. Adicionalmente, hay que tener en cuenta que, a falta de exigibilidad, o si su periodicidad es superior al año, a 31 de diciembre hay que liquidar e ingresar la parte proporcional correspondiente al transcurso del año natural.
- 2º. Para el caso de que el aplazamiento en el vencimiento venga impuesto por norma, como ocurre con el aplazamiento al que se refiere el art.1 del RDL 15/2020 el devengo del IVA no puede más que aquietarse a lo dispuesto por la misma, sea obligatorio o no (si bien en este caso debería acreditarse convenientemente).

Para el caso de que, pese a todo, el inquilino no atienda sus obligaciones, deberá acudir a la posibilidad de recuperar el IVA por impago.

Finalmente, y en cuanto a los supuestos en que la interrupción de los contratos de arrendamiento da lugar al devengo de indemnizaciones, es determinante concretar quién es el obligado al pago de la indemnización:

- a) Si es el arrendatario quien indemniza al arrendador, la doctrina administrativa entiende que se trata de una indemnización que no es contrapres-

tación de ninguna operación sujeta al IVA (DGT, 2-3-95, 0827-95, 6-9-02, 1222-02, 19-9-06, V1868-06, ó 7-3-18, V0609-18).

- b) Si, por el contrario, la indemnización la paga el arrendador, la DGT considera que nos encontramos ante una prestación de servicios, que realiza el arrendatario a favor del arrendador al devolverle la posesión del inmueble, de la cual la citada indemnización es contraprestación. En consecuencia, procede la repercusión del tributo (DGT, 24-7-98, 1382-98, 15-10-07, V2173-07, ó 30-10-09, V2429-09; TJUE, sentencia de 15-12-93, *Lubbock Fine* C-63/92).

2.8. Daciones en pago y similares

Las dificultades de tesorería que muchos empresarios o profesionales sufren como consecuencia de la crisis pueden propiciar la realización de daciones en pago o negocios similares, cuyo tratamiento en lo que al IVA se refiere es igualmente complejo.

En lo que a daciones de inmuebles se refiere, la tributación indirecta de estas daciones no debería ser, por sí misma, especialmente compleja: se trata de entregas de inmuebles que, como tales, estarán sujetas al ITPAJD o al IVA en función de que las realicen particulares o empresarios y según se trate, en este último caso, de edificios de nueva construcción o no.

Centrados en los casos en que sea un empresario o profesional quien entregue el inmueble, la operación se sitúa dentro del ámbito de aplicación del IVA (de ser o actuar como particular, la operación estaría sujeta a la modalidad de TPO del ITPAJD).

Para el caso de inmuebles de nueva construcción, la entrega resultará sujeta y no exenta, aplicándose el 10 o el 21% en función de que se trate de viviendas o de otro tipo de inmuebles.

Con ocasión de los problemas múltiples generados en las daciones que, en sus diversas consideraciones, se realizaron en la crisis financiera de 2008, desde el 31-10-2012, se aplica la inversión del sujeto pasivo en las entregas de inmuebles en ejecución de la garantía constituida sobre los bienes inmuebles, entendiéndose, asimismo, y por mandato de la norma, que se ejecuta la garantía cuando se transmite el inmueble a cambio de la extinción total o parcial de la deuda garantizada o de la obligación de extinguir la referida deuda por el adquirente.

Interesa destacar que para que opere la inversión del sujeto pasivo es condición necesaria que el adquirente sea empresario o profesional y que actúe como tal, como se infiere del inciso inicial del art.84.uno.2º de la Ley del IVA. En este sentido, el art.24 quater.3 del Reglamento del Impuesto, en vigor desde el 27-10-2013, establece la obligación de los adquirentes de comunicar esta circunstancia a quienes entreguen los inmuebles.

Respecto a lo que cabe considerar como operaciones cuya realización dé lugar a la aplicación de la inversión del sujeto pasivo, son muy relevantes los criterios establecidos por la doctrina (DGT, 24-4-13, V1415-13, ó 24-4-13, V1416-13), en las que se ha hecho una interpretación amplia de la norma, que no coincide con la realizada el TEAC, el cual, en Resol. de 22-1-15, ha hecho una aproximación mucho más restringida, limitada a los supuestos en los que se ejecuta la garantía.

Para otro tipo de operaciones, a las que no se aplique la inversión del sujeto pasivo, pueden suscitarse dudas en cuanto al derecho a la deducción cuando se tiene constancia de que la entidad que hace la dación en pago no va a proceder a su ingreso. Dicho con otras palabras, podría ocurrir que la Administración tributaria deniegue al adjudicatario el derecho a la deducción de unas cuotas repercutidas por quien realizó la dación en pago no inmobiliaria con la excusa de que este último no la ha ingresado. Este argumento no es admisible, tal y como expresamente ha declarado el TJUE en sentencias de 12-1-06, Optigen, Fulcrum Electronics y Bond House Systems C-354/03, C-355/03 y C-484/03, ó 21-6-12, Mahagében Kft y Péter Dávid C-80/11 y C-142/11.

Cuestión distinta es que la AEAT opte por la aplicación del supuesto de responsabilidad subsidiaria que regula el art.87.cinco de la Ley del IVA, cuya vocación declarada es la lucha contra las tramas de fraude carrusel, a pesar de lo cual tiene una configuración legal en la que no hay ningún tipo de limitación que refiera a esta tipo de operaciones, por lo que parece necesario hacer un estudio más detallado de los supuestos en los que puede resultar de aplicación y de la forma en que se configura la responsabilidad que regula.

Adicionalmente, hay que señalar que las entregas de bienes en dación de pago no han sido consideradas como operaciones de contraprestación no dineraria (TEAC 15-2-06, RG 2180/04), el cual ha indicado la procedencia de aplicar a estas operaciones la regla general de determinación de la base imponible —la contraprestación—, lo que en este caso entiende referido al importe de la deuda que se satisface de este modo.

3. Declaraciones de concurso

La modificación de la base imponible del IVA cuando existe una declaración de concurso se regula por el art.80.tres de la Ley del IVA, conforme a la cual la base imponible podrá reducirse cuando el destinatario de las operaciones no haya hecho efectivo el pago de las cuotas repercutidas y siempre que, con posterioridad al devengo, se dicte auto de declaración de concurso.

3.1. Requisitos materiales de aplicación

Los requisitos materiales que establece el citado art.80.tres para la modificación de la base imponible en estos casos son diversos.

El primero de ellos es que se haya realizado una operación cuyo destinatario no haya hecho efectiva, total o parcialmente, su contraprestación. En caso de que la operación no se hubiera realizado o, habiéndose efectuado, cesara en sus efectos, el precepto que cabría aplicar ya no es el art.80.tres, sino el art.80.dos. Las diferencias en cuanto a requisitos y procedimiento entre uno y otro son notables, por lo que es relevante precisar el supuesto en el que nos encontramos.

No debe confundirse lo anterior con el procedimiento establecido para los supuestos en los que se produce una acción de reintegración concursal u otras de impugnación en el seno de un concurso, para los cuales el último párrafo del art.89.cinco de la Ley del IVA dispone la rectificación de las cuotas inicialmente repercutidas por referencia a la autoliquidación en la que hubiera producido su ingreso. Los supuestos que se tratan en el art.80.tres son aquellos en que es el destinatario quien resulta declarado en situación de concurso, pretendiéndose por parte de sus acreedores la recuperación de las cuotas repercutidas e ingresadas a la Hacienda Pública, pero no cobradas del deudor concursado.

La modificación de la base imponible en estos casos está condicionada a que el destinatario no haya pagado el importe de su deuda.

Considerando que la citada modificación ha de ir paralela al procedimiento concursal, no parece viable que se inste dicha modificación si no se dispone de los medios de prueba acreditativos de la existencia de la operación y de que, efectivamente, el cliente no ha hecho efectivo el importe de su débito.

Añadiremos que la DGT ha considerado que cuando las operaciones declaradas no sean las realmente efectuadas, sino una mera estimación objetiva de las mismas, como sucede en los supuestos de tributación por el régimen simplificado, no se puede proceder a la modificación de la base imponible cuando resulten impagadas por encontrarse el deudor en un procedimiento concursal (DGT, 5-11-04, V0252-04).

Una duda que se puede suscitar en este contexto es la relativa a los pagos parciales. A este respecto, hay que distinguir según el momento en el que se produzcan los mismos, de lo que puede resultar lo siguiente:

- a) Pagos parciales previos a la declaración del concurso o posteriores a la declaración del concurso pero anteriores a la modificación de la base imponible.
- b) Pagos parciales posteriores a la modificación de la base imponible pero anteriores a la finalización del concurso.
- c) Pagos posteriores a la finalización del concurso.

El art.80.cinco, regla 4ª, de la Ley del IVA, señala el régimen aplicable a los pagos parciales previos a la modificación de la base imponible, regulación que cabe entender que cubre tanto los supuestos en los que dichos pagos son previos a la declaración del concurso como los que se producen después de esta pero antes de la citada modificación de la base imponible. Para cualquiera de estos casos, se dispone que se considerará que dichos pagos incluyen la cuota de IVA en la misma proporción que la parte de contraprestación satisfecha.

Pagos parciales que se pudieran producir después de modificada la base imponible, pero constante el proceso concursal, habrían de considerarse IVA no incluido. Téngase en cuenta que en estos casos la cuota de IVA se cobrará directamente al destinatario por la AEAT por la vía de la corrección de su IVA deducible, por lo que, de considerarse incluida en los citados pagos, se estaría procediendo al ingreso de estas cantidades dos veces, lo que está fuera de toda lógica.

Los pagos que se produzcan después de finalizado el concurso siguen el mismo tratamiento, esto es, no obligan al ingreso de la parte de IVA que les pudiera corresponder.

Esta modificación de la base imponible se refiere exclusivamente a operaciones cuyo IVA se haya devengado antes de que se dicte el auto judicial de declaración del concurso de acreedores. Por consiguiente, cuotas devengadas con posterioridad a la fecha en que se dicte dicho auto judicial quedan excluidas de la posibilidad de modificar la base imponible por la vía de este precepto (sin perjuicio del recurso al procedimiento previsto en el art.80.cuatro de la Ley del IVA con carácter general para los supuestos de impago, en su caso).

3.2. Plazo

La modificación de la base imponible en los supuestos de concurso no podrá efectuarse después de transcurrido el plazo de dos meses contados a partir del fin del plazo máximo fijado en el art.21.1.5º de la Ley Concursal, que refiere este plazo al mes siguiente a la publicación del auto en el BOE. En consecuencia, desde la publicación del auto en el BOE se dispone de 3 meses para la modificación de la base imponible por parte del acreedor.

Una duda que se puede suscitar es lo que ha de entenderse por modificación de la base imponible, la expedición de la factura rectificativa en la que se renuncia al cobro de la cuota de IVA que debía el deudor fallido, la comunicación a la AEAT o la consignación de la rectificación en la autoliquidación del acreedor.

Considerando que lo que se modifica es la base imponible y la repercusión del IVA, que es una actuación tributaria entre particulares (LGT art.24), se podría entender que es la expedición de la factura rectificativa el hito que supone, de facto, la modificación de la base imponible. De este modo, será la expedición de la factura rectificativa la que determine la modificación de la base imponible del tributo y, con ella, de la repercusión efectuada. Esta factura rectificativa, junto con otros documentos, es la que se debe remitir a la AEAT.

3.3. Requisitos formales

A ellos se refiere el art.24 del Reglamento del Impuesto. Son los siguientes:

- 1º. Haber expedido factura por la operación y haberla anotado en el libro registro de facturas expedidas.

Nótese que esta es una obligación general que dimana de la realización de las operaciones, a la cual se da, en este contexto, un especial significado, ya que se transforma en exigencia para la modificación, la cual, caso de haber incumplido, puede determinar igualmente la imposibilidad de modificar la base imponible por impago del cliente concursado.

- 2º. Expedir factura rectificativa, que es la factura en la que se concreta la rectificación. En estos casos, la norma, obliga a remitir una copia de esta factura rectificativa a la administración concursal. El TEAC (Resol. de 25-4-2017, RG 4162/2014), ha señalado, no obstante, que habiéndose remitido copia de la factura rectificativa al acreedor y a la AEAT, el incumplimiento de la obligación de remisión a la administración concursal no puede implicar, de manera automática, la imposibilidad de modificar la base imponible por impago.

La expedición de factura rectificativa, más que un requisito, se configura como el modo a través del cual se lleva a cabo la rectificación. Esta expedición habrá de realizarse en la forma prevista en el art.15 del Reglamento sobre obligaciones de facturación, con las siguientes particularidades:

- 1ª. Que el importe principal del crédito, esto es, el precio o contraprestación de la operación, no se ve alterado como consecuencia del impago. La incidencia de dicho impago se produce en cuanto al IVA, pero no en cuanto al precio de la operación. Así lo ha señalado la DGT, 26-11-08, V2246-08, aclarando que en estas facturas rectificativas la cuota de IVA se hace igual a cero, pero no es necesario modificar la contraprestación de la operación.
- 2ª. Por mandato expreso de la norma, en estas facturas rectificativas hay que consignar la fecha de expedición de las facturas originales, que son las facturas a las que se refiere la modificación de la base imponible.

Una vez rectificadas las cuotas repercutidas, el empresario o profesional que había repercutido el impuesto podrá regularizar su situación tributaria (art. 89.cinco de la Ley del IVA), haciendo efectiva la rectificación efectuada en la autoliquidación correspondiente al período en que se haya efectuado la rectificación o en las posteriores hasta el plazo de un año, a contar desde el momento en que se efectuó la referida rectificación, consignando esta cantidad en concepto de menor IVA devengado. Esta regularización se efectuará consignando esta cantidad como un menor IVA devengado.

Hay que tener en cuenta que el ingreso que en su día se efectuó es un ingreso correcto, aunque posteriormente se acuda a la modificación de la base imponible y a la rectificación de la repercusión. Consecuencia de lo anterior, no se puede acudir, respecto a estas cuotas, a la devolución de ingresos indebidos (DGT, 29-6-06, V1240-06, así lo señala), por lo que habrá que acudir a la recuperación de esta cantidad en las siguientes autoliquidaciones que presente el empresario o profesional de que se trate.

La factura rectificativa ha de remitirse al destinatario, como cualquier otra factura, si bien esta remisión tiene un especial significado, considerando la

obligación que este tiene de proceder a la rectificación de deducciones, que devendrá en deudor de la Hacienda Pública tanto por la citada rectificación de deducciones como por las cuotas no deducidas pero rectificadas por su acreedor.

3.4. Procedimiento

Para estos caso, el acreedor tendrá que dirigir una comunicación específica a la AEAT con las siguientes características (art.24.2.a.2º):

- 1º. La comunicación ha de realizarse por vía electrónica, a través del formulario disponible a tal efecto en la sede electrónica de la AEAT.
- 2º. Dicha comunicación debe efectuarse en el plazo de un mes contado desde la fecha de expedición de la factura rectificativa, señalando la modificación de la base imponible practicada.
- 3º. En la referida comunicación se hará constar cierta información, como que dicha modificación no se refiere a créditos garantizados, afianzados o asegurados, a créditos entre personas o entidades vinculadas, ni a operaciones cuyo destinatario no está establecido en el TAI ni en Canarias, Ceuta o Melilla y que la factura rectificativa expedida es anterior a la fecha del auto de declaración del concurso.
- 4º. A esta comunicación deberá acompañarse, a través del registro electrónico de la AEAT, copia de las facturas rectificativas, en las que se consignarán las fechas de expedición de las correspondientes facturas rectificadas.

Cumplidos todos los requisitos indicados, el acreedor podrá modificar la base imponible de las operaciones, consignando las cantidades respectivas como menores cuotas de IVA repercutido en las autoliquidaciones que correspondan.

Una vez efectuada la modificación de la base imponible mediante la expedición de la factura rectificativa, el plazo del que dispone el contribuyente acreedor para regularizar su situación tributaria, esto es, para recuperar el IVA repercutido, es de un año (TEAC, Resol. de 25-6-2019, RG 9911/2015, con base en STS de 5-2-2018, Recurso n.º 646/2017). Este criterio está establecido para supuestos de operaciones que quedan sin efecto, pero es perfectamente trasladable a este ámbito, ya que la especialidad en cuanto a plazos se refiere a la modificación de la base imponible en sí misma, no a su sustanciación ante la AEAT después de comunicada.

3.5. Finalización del concurso

A estos efectos, es determinante la forma en la que se produce la terminación. Así, cuando, después de modificada la base imponible, la conclusión del

concurso se produzca por alguna de las causas específicas que establece la Ley Concursal en su art.176.uno, números 1º, 4º y 5º, el segundo párrafo del art. 80.tres de la Ley del IVA ordena rectificar de nuevo la base imponible del IVA al alza. Los supuestos a los que se refieren los tres ordinales que se han citado son siguientes:

- a) Cuando adquiriera firmeza el auto de la Audiencia Provincial que revoque en apelación el auto de declaración de concurso.
- b) Cuando se produzca o compruebe el pago o la consignación de la totalidad de los créditos reconocidos o la íntegra satisfacción de los acreedores por cualquier otro medio, en cualquier estado del procedimiento.
- c) Cuando, una vez terminada la fase común del concurso, quede firme la resolución que acepte el desistimiento o la renuncia de la totalidad de los acreedores reconocidos, en cualquier estado del procedimiento.

En cualquiera de estos casos, la modificación al alza de la base imponible se realizará expidiendo una nueva factura rectificativa, que deberá expedirse tan pronto como el acreedor del concursado tenga conocimiento de la concurrencia de las citadas causas de conclusión, siempre que no hubiesen transcurrido 4 años desde la misma.

Cumplido lo anterior, el sujeto pasivo deberá declarar el importe del IVA cuya repercusión ha rectificado al alza en la autoliquidación del período de liquidación correspondiente al momento en que hubiera expedido esta factura rectificativa. Nótese que, de no incluir esta cantidad en la autoliquidación citada, su ingreso con posterioridad dará lugar al devengo del correspondiente recargo de presentación de autoliquidación extemporánea.

Cuando el concurso termina mediante la aprobación de un convenio de acreedores, el art.24.dos.d del Reglamento del Impuesto dispone que tal circunstancia no afectará a la modificación de la base imponible que se hubiera efectuado previamente, por lo que, cualquiera que sea el contenido del convenio, no deberá rectificarse al alza la base imponible del IVA por parte del acreedor. Así lo ha señalado igualmente la DGT, 27-5-10, V1131-10, en la que únicamente excepciona los supuestos que refiere la Ley del IVA, antes citados.

3.6. Supuestos excluidos de la modificación de la base imponible por impago

Hay supuestos excluidos de la modificación de la base imponible por concurso del destinatario, contemplados en el art.80.cinco de la Ley del IVA, comunes a los casos de modificación de la base imponible por impago del destinatario cuando no media declaración de concurso del destinatario, ya analizadas.

3.7. Compatibilidad con la recuperación del IVA de los impagados al margen de los procedimientos concursales

La especificidad de lo previsto por el art.80.tres de la Ley del IVA suscita la importante duda de su compatibilidad con el resto de supuestos de modificación de la base imponible.

El hecho de que una empresa se halle declarada en situación de concurso no impide, en buena lógica, que modifique la base imponible de las operaciones en caso de que se produzcan estas circunstancias. Como en el caso anterior, nada impide que una empresa declarada en concurso rescinda contratos, de suerte que las operaciones queden sin efecto y, en consecuencia, se modifique la base imponible

A esta posibilidad se ha referido la DGT, admitiéndola expresamente, como ocurre con la contestación 27-5-14, V1417-14, relativa a una sociedad en concurso de acreedores desde 2011 que, en 2013, resuelve dos contratos celebrados en 2006 después de una controversia jurídica, respecto a la cual se acepta que los citados contratos han quedado resueltos, viniendo obligada a modificar la base imponible de 2006, pese a estar en concurso de acreedores (DGT, 27-5-14, V1417-14).

En cuanto a los casos generales de impago, la norma excluye expresamente la posibilidad de acudir al procedimiento que establece el art.80.cuatro para la modificación de la base imponible por impago del destinatario al margen de las situaciones de concurso, prescindiendo, por tanto, del regulado por el art. 80.tres. Se trata, en consecuencia, de procedimientos incompatibles.

Así lo establece expresamente la norma, Ley del IVA, art.80.cinco.3ª, que dispone que no procederá la modificación de la base imponible por impago conforme a lo dispuesto por el art.80.cuatro de la Ley del IVA en los casos en los que el devengo se haya producido con anterioridad a la fecha del auto de concurso.

En este sentido se había pronunciado igualmente la DGT (contestaciones de 23-1-06, V0130-06, 23-2-09, V0358-09, ó 22-4-09, V0848-09), criterio que no había compartido el TEAC, entre otras, en Resol. de 22-11-17, RG 2146/2014, aunque por referencia a la redacción previa de la norma.

3.8. Cesión a terceros de créditos impagados

Otra duda que se puede suscitar es el efecto que puede tener en la modificación de la base imponible por impago del destinatario de las operaciones el hecho de que se produzca una cesión de los créditos que derivan de las operaciones. De ser este el caso, la DGT ha señalado que quien puede proceder a la modificación de la base imponible es, en todo caso, el sujeto pasivo del impuesto

que efectuó su repercusión al destinatario de las operaciones, aun cuando aquel haya cedido a un tercero el correspondiente crédito (DGT, 10-12-08, V2342-08).

La DGT entiende que la subrogación en la posición del empresario no modifica la situación del sujeto pasivo del IVA en relación con las operaciones sujetas cuyos créditos se transmiten, tal y como establece la LGT art.17.5 que dispone que los elementos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares, que no producirán efectos ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídicos-privadas.

En un sentido similar, entendiendo que la modificación de la base imponible sólo la puede realizar el empresario o profesional que efectuó las entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes, se puede citar la contestación de la DGT de 1-9-09, V1926-09, relativa a ventas en nombre y por cuenta ajena en las que el comisionista es avalista del cliente. Ante el impago de este, dicho comisionista ha de hacer frente a la contraprestación, por lo que, como tal, es quien tiene la condición de acreedor concursal. La DGT, considerando que no es dicho comisionista quien efectuó las operaciones cuya base imponible se pretende modificar, le deniega la posibilidad de modificar la base imponible para la recuperación del IVA no pagado por el cliente.

3.9. Impacto en destinatarios

En relación con el operador declarado en situación de concurso, hay que tener en cuenta varias circunstancias, la primera de las cuales es el cese en los efectos de las operaciones, sea como consecuencia del ejercicio de la acción de reintegración concursal, sea al margen de ella.

En el caso de rescisiones contractuales realizadas al margen de la acción de reintegración concursal, son aplicables las consideraciones hechas al inicio de este comentario con carácter general para las transacciones que quedan sin efecto.

En cuanto a las operaciones que son declaradas sin efecto como consecuencia del ejercicio de la acción de reintegración concursal, a ellas se refiere la Ley del IVA desde dos puntos de vista:

- a) El empresario o profesional que hubiera realizado la entrega de bienes o prestación de servicios correspondiente deberá proceder a la rectificación de las cuotas inicialmente repercutidas en la autoliquidación correspondiente al período en que fueron declaradas las correspondientes cuotas devengadas (art.89.cinco de la Ley del IVA).
- b) Por su parte, el destinatario declarado en situación de concurso deberá proceder a la rectificación de las cuotas inicialmente deducidas en la declaración-liquidación correspondiente al período en que se ejerció el derecho a la deducción de las cuotas soportadas, sin que proceda la aplicación de recargos ni de intereses de demora (art.114.dos.2º de la Ley del IVA).

Cabe entender que la norma se refiere a operaciones efectuadas por empresarios o profesionales declarados en situación de concurso, para los cuales la recuperación de la cuota de IVA que en su momento debió ingresarse a la AEAT se refiere a la autoliquidación en la que se efectuó el ingreso, no a las posteriores.

Para el deudor declarado en situación de concurso, la obligación de ingreso a la AEAT de cuotas deducidas que devienen indebidas como consecuencia de la acción de reintegración se refiere de nuevo a la autoliquidación en la que se efectuó la deducción, no a las posteriores, aunque se admite su realización sin recargos ni intereses de demora.

En cuanto a deducciones y compensaciones hay que distinguir en función de que estén pendientes a la fecha en que se declara el concurso o se hayan efectuado ya:

1º. Deducciones y compensaciones pendientes de efectuar a la fecha de declaración del concurso, para las cuales hay que distinguir de nuevo:

- a) Respecto a las deducciones pendientes, el art.99.tres de la Ley del IVA, segundo párrafo, señala que en caso de declaración de concurso, el derecho a la deducción de las cuotas soportadas con anterioridad a la misma, que estuvieran pendientes de deducir, deberá ejercitarse en la autoliquidación correspondiente al período de liquidación en el que se hubieran soportado.

Cuando no se hubieran incluido las cuotas soportadas deducibles a que se refiere el párrafo anterior en dichas autoliquidaciones, y siempre que no hubiera transcurrido el plazo de 4 años, contados a partir del nacimiento del derecho a la deducción de tales cuotas, el concursado o, en los casos previstos por el art.86.3 de la Ley Concursal, la propia Ley del IVA especifica que la administración concursal, podrá deducirlas mediante la rectificación de la declaración-liquidación relativa al período en que fueron soportadas.

- b) En cuanto a las compensaciones pendientes, el art.99.cinco, tercer párrafo, de la Ley del IVA dispone que en la autoliquidación referida a los hechos imponible anteriores a la declaración de concurso se deberá aplicar la totalidad de los saldos acumulados a compensar de periodos de liquidación anteriores a dicha declaración.

Esta «declaración truncada» se regula por el art.71.5 del Reglamento del Impuesto, conforme al cual en el caso de que el sujeto pasivo haya sido declarado en concurso, deberá presentar, en los plazos generales de presentación de las autoliquidaciones de IVA, dos autoliquidaciones por el período de liquidación trimestral o mensual en el que se haya declarado el concurso, una referida a los hechos imponible anteriores a dicha declaración y otra referida a los posteriores.

2º. Deducciones ya practicadas afectadas por las modificaciones de bases imponible realizadas por sus acreedores, para las cuales habrá que estar

a lo dispuesto por el art.114.dos.2º de la Ley del IVA y art.24 del Reglamento del Impuesto, debiendo distinguirse dos ámbitos distintos, relativos al ingreso del tributo y a las obligaciones formales.

En cuanto a las obligaciones de ingreso ante la AEAT, hay que hacer referencia al art.80.cinco.5ª de la Ley del IVA, conforme a la cual el destinatario de una operación que haya sido declarado en concurso deberá rectificar la deducción de las cuotas soportadas conforme a lo dispuesto en el art.114.dos.2º, segundo párrafo, de la Ley del IVA lo cual, reza el citado art.89.cinco.5ª, determinará el nacimiento del correspondiente crédito en favor de la Hacienda Pública.

En los supuestos de modificación de la base imponible por concurso del destinatario, el citado art.114.dos.2º, segundo párrafo, señala que la modificación se realizará por referencia a la autoliquidación en la que se practicó la deducción del IVA inicialmente soportado, sin que proceda, por mandato expreso de la norma, aplicación de recargos ni de intereses de demora.

El mismo art.80.cinco.5ª de la Ley del IVA añade que si el destinatario de las operaciones sujetas no hubiese tenido derecho a la deducción total del Impuesto, resultará también deudor frente a la Hacienda Pública por el importe de la cuota no deducible. Tal sería el caso de empresarios o profesionales con limitaciones en su derecho a la deducción, sea por aplicación de la regla de prorata, sea por efecto de cualquier otra limitación en el derecho a la deducción, de quienes carezcan de la condición de empresario o profesional o de quienes, teniéndola, actúen al menos en parte al margen de ella.

En cuando a las obligaciones formales, y de acuerdo con el art.24.2 del Reglamento del Impuesto, adicionalmente a los establecidos respecto al acreedor, en los supuestos de modificación de la base imponible por concurso del destinatario, hay unos requisitos de cumplimiento obligatorio por parte de dicho destinatario, para lo cual hay que distinguir en función de que tenga o no la condición de empresario o profesional.

En caso de que el destinatario de las operaciones tenga la condición de empresario o profesional, este debe:

- a) Comunicar por vía electrónica, a través del formulario disponible a tal efecto en la sede electrónica de la AEAT, la circunstancia de haber recibido las facturas rectificativas que le envíe el acreedor, consignando el importe total de las cuotas rectificadas incluidas, en su caso, el de las no deducibles, en el mismo plazo previsto para la presentación de la autoliquidación correspondiente al período en el que se reciban las facturas rectificativas.

La misma norma señala que el incumplimiento de esta obligación no impedirá la modificación de la base imponible por parte del acreedor, siempre que se cumplan los requisitos señalados al efecto (en el mismo sentido se ha pronunciado la DGT (26-9-01, 1770-01, sin perjuicio de las responsabilidades que correspondan a dicho destinatario como consecuencia de dicho incumplimiento).

- b) Además de la comunicación anterior, en la autoliquidación correspondiente al período en que se hayan recibido las facturas rectificativas de las operaciones, el citado destinatario deberá hacer constar el importe total de las cuotas rectificadas como minoración de las cuotas deducidas.

Cuando el destinatario no tenga la condición de empresario o profesional, esto es, cuando se trate de un particular, el inciso final del art.24.2.c) del Reglamento del Impuesto dispone que la Administración tributaria podrá requerirle la aportación de las facturas rectificativas que le envíe el acreedor.

4. Cese de las actividades

La siguiente de las consecuencias que puede tener la crisis es la finalización de las actividades empresariales o profesionales, lo que induce al análisis de dos cuestiones distintas, que son el cese en sí mismo de la actividad empresarial o profesional y las consecuencias de la disolución de entidades o del fallecimiento de personas físicas que desarrollen este tipo de actividades.

4.1. El cese de la actividad empresarial o profesional

La sentencia del TJUE de 3-3-05, Fini H, C-32/03, se refiere al mantenimiento de la condición de sujeto pasivo cuando se produce el cese la actividad. Planteadas la deducibilidad del IVA soportado por el arrendamiento del local, siendo que el contrato no se había podido resolver, declaró el TJUE que el sujeto pasivo que cesa en la actividad, pero no puede rescindir el contrato de arrendamiento del local que venía utilizando, puede deducir el IVA soportado por el mismo, ya que se trata de un servicio directa e inmediatamente relacionado con la actividad que desarrolló, siempre que se acredite que no hay intención de fraude o abuso con ello.

Esta posibilidad de deducción tiene, no obstante, un límite, su no aplicación en los casos en los que, a pesar de la apariencia en la continuidad, se han producido situaciones de fraude o abuso, tales que encubren actos de consumo privado que, como tales, han de quedar gravados.

Adicionalmente, hay que tener en cuenta las consecuencias de la finalización de la actividad en sí misma. La sentencia del TJUE de 16-6-16, Mateusiak, C-229/15, se refiere a este supuesto, disponiendo que, en caso de cese de la actividad económica de un sujeto pasivo, la tenencia de bienes por parte de este, cuando tales bienes hayan dado derecho a una deducción del IVA en el momento de su adquisición, puede asimilarse a una entrega de bienes a título oneroso y someterse al impuesto en forma de autoconsumo aunque haya expirado el período de regularización previsto para bienes de inversión.

Por referencia a la norma interna, y respecto a las consecuencias del cese en la actividad, de entrada, habría que descartar que, por sí mismo, dicho cese pueda suponer la realización de ningún hecho imponible. Dicho con otras pala-

bras, no es admisible considerar que la finalización en la actividad implica, de suyo, un traspaso en bloque del total del patrimonio empresarial de la citada actividad al patrimonio privado de su titular.

La DGT es contundente en este sentido; la actividad empresarial o profesional no se puede considerar finalizada mientras se esté llevando a cabo la enajenación de los elementos patrimoniales afectos a la misma (DGT, 27-10-08, V1933-08 ó 18-6-18, V1755-18, relativa a la venta del stock por parte de un empresario jubilado, entre otras). Negando la mayor, esto es, la finalización de la actividad, durante el tiempo que dure la enajenación de los elementos patrimoniales afectos a ella, es evidente que se niega cualquier tipo de consecuencia vinculada al cese en la realización de las actividades típicas de la misma.

Cuestión distinta es que, como consecuencia del citado cese en la actividad, haya elementos concretos que, con origen en el patrimonio empresarial, pasen o sean dados al consumo privado del titular de la actividad o de terceras personas, en cuyo caso habría que tratar dichas operaciones como corresponde, esto es, como autoconsumos de bienes o servicios sujetos al IVA, en su caso.

La segunda cuestión controvertida que se puede suscitar cuando cesa una actividad empresarial o profesional es el tratamiento de las operaciones efectuadas después de la finalización de dicha actividad, pero con origen en la misma.

En coherencia con lo anterior, la liquidación del patrimonio empresarial, en la medida en que tenga por objeto el citado patrimonio, ha de considerarse sujeta al impuesto. Recordemos que la DGT (27-10-08, V1933-08), ha señalado que la finalización de la actividad no se produce mientras no se ultime la transmisión de los elementos afectos a la misma.

En el mismo sentido se ha pronunciado el TEAC 11-6-08, en la que se establece que conserva su condición de sujeto pasivo una entidad que ha desarrollado una actividad minera y que, tras su finalización, está obligada a realizar una serie de trabajos de restauración de los terrenos en los que trabajó, ya que se trata de trabajos que guardan una relación directa e inmediata con la actividad que se desarrolló, por lo que el IVA soportado es deducible.

La última cuestión que había que analizar por referencia al cese en la actividad el derecho a la deducción del IVA soportado por operaciones que, relacionadas con la actividad, se realizan después de finalizada esta. Recordemos que el TJUE admitió como procedente este derecho en la medida en que las operaciones por las que se hubiera soportado el tributo estén «directa e inmediatamente» con la actividad cesante y sean las estrictamente correspondientes a la liquidación del patrimonio empresarial o profesional.

4.2. Disolución de entidades

A consecuencia del cese en la actividad, también puede darse el caso de que se produzcan disoluciones de entidades que, como tales, desarrollasen

actividades empresariales o profesionales, cuya tributación en el IVA se debe analizar.

La Ley del IVA califica como entregas de bienes las aportaciones no dinerarias efectuadas a sociedades o comunidades de bienes o a cualquier otro tipo de entidades y las adjudicaciones de esta naturaleza en caso de liquidación o disolución total o parcial de aquellas (art.8.dos.2º de la Ley del IVA).

La misma norma añade dos consideraciones a esta definición:

- a) Dichas aportaciones y adjudicaciones son las realizadas por sujetos pasivos de IVA siempre que tengan por objeto bienes afectos a actividades empresariales o profesionales.
- b) La sujeción se produce sin perjuicio de la tributación que proceda con arreglo a las normas reguladoras de las modalidades de AJD y de OS del ITPAJD.

El citado art.8.dos.2º es un precepto cuya interpretación no resulta tarea fácil, ya que viene a caracterizar como entregas de bienes operaciones en las que, en muchos casos, no hay una transmisión de la propiedad.

Buena prueba de su complejidad la da la adición de un segundo párrafo del precepto, conforme al cual son entregas de bienes en particular las adjudicaciones de terrenos o edificaciones promovidas por comunidades de bienes a favor de los comuneros en proporción a su cuota de participación, operada por la Ley 16/2012.

El TS 23-5-98 y TS 28-10-09, no compartía esta interpretación, aunque cambió su criterio en STS de 7-3-18, Rec. 1536/17, admitiendo la existencia de una entrega de bienes a estos efectos.

La consideración de estas operaciones como entregas de bienes se confirma por la sentencia del TJUE de 13-6-18, Polfarmex C-421/17, relativa a una reestructuración de capital mediante la compra de acciones propias, para lo cual la entidad adquirió una parte de las que poseía en dicho capital una sociedad de responsabilidad limitada, entregando a cambio unos terrenos y los edificios existentes en ellos, junto con sus instalaciones. El TJUE consideró la citada transmisión como una entrega de bienes a los efectos del tributo.

Para que se produzca esta sujeción, la aportación o adjudicación ha de realizarse a o desde una sociedad, comunidad de bienes o a cualquier otro tipo de entidad. Al margen de los problemas que supone, con carácter más general, la caracterización de las comunidades de bienes como empresarios o profesionales, no parece que esta cuestión requiera de mayores comentarios.

La aportación que da lugar a la aplicación del art.8.dos.2º de la Ley del IVA ha de ser no dineraria.

La duda más relevante que se puede suscitar en este extremo es la de si cualquier aportación no dineraria, por su razón de tal, ha de calificarse como entrega de bienes o si cabe matizar esta conclusión.

En principio, la norma no distingue, por lo que quizá tampoco habría de distinguirse en su aplicación; sin embargo, si ubicamos la norma en su contexto, podremos concluir que la misma únicamente tiene sentido cuando la operación de que se trate es tal que si se realizase entre entidades con personalidad jurídica diferenciada y capacidad de obrar, la misma habría de calificarse como entrega de bienes, pero no en otro caso. No tendría sentido que una aportación que, de realizarse entre entidades con personalidad jurídica diferenciada, sería calificada como prestación de servicios, se considerase como entrega de bienes por el mero hecho de consistir en una aportación no dineraria de las que venimos tratando.

Idéntico tratamiento al señalado en los epígrafes anteriores reciben las adjudicaciones que se realizan a la disolución, total o parcial, de las entidades en cuestión. En consecuencia, dichas adjudicaciones son consideradas como entregas de bienes a los efectos del IVA.

Se trata de un corolario de todo lo anterior. De nuevo por analogía al tratamiento que se depara para las adjudicaciones efectuadas por entidades con personalidad jurídica propia a su disolución, las adjudicaciones no dinerarias que se producen por parte de las entidades que desarrollan actividades empresariales o profesionales cuando cesan en estas son entregas de bienes. En este sentido se ha pronunciado la DGT (24-2-99, 228-99, 29-11-01, 2110-01, 17-3-04, 0656-04, ó 29-5-17, V1293-17 entre otras). En buena lógica, se ha llegado a idéntica conclusión cuando la entidad que se disuelve tiene personalidad jurídica propia (DGT, 28-4-03, 0588-03), aunque también en este caso habría que calificar la operación como entrega de bienes conforme al art.8.uno de la Ley del IVA, ya que hay una efectiva transmisión del poder de disposición sobre los citados bienes. Así lo viene a indicar igualmente la sentencia del TJUE de 13-6-18, Polfarmex C-421/17, relativa a la entrega de unos inmuebles a los socios de una entidad con ocasión de su separación de la misma, que califica como entrega de bienes a estos efectos.

4.3. Fallecimiento de empresarios o profesionales. Sucesión en la actividad

La circunstancia más dramática que genera el COVID-19 es el fallecimiento de personas, fallecimiento que, sin perjuicio de las consecuencias que puede tener en el ámbito de la imposición directa, también las tiene en el ámbito del IVA.

La transmisión que se produce cuando fallece una persona física que desarrollaba, como tal, una actividad empresarial o profesional ha de calificarse como entrega de bienes en cuanto tenga por objeto bienes corporales. Así resulta de lo dispuesto por el art.8.uno de la Ley del IVA, que no distingue en cuanto al título de la transmisión. En caso de que los activos integrantes del patrimonio empresarial o profesional no fueran corporales, la calificación habría de ser de prestaciones de servicios, conforme dispone a su art.11.uno.

Lo anterior ha de entenderse sin perjuicio de que haya supuestos de exención que pudieran ser aplicables a las citadas transmisiones, en particular, el dispuesto por el art.20.uno.18°.k) de la Ley del IVA para la transmisión de títulos valores, en su caso.

Los casos a los que nos hemos referido implicaban una discontinuidad de la actividad, por lo que, al margen de las consecuencias fiscales de cada uno de ellos, no se planteaba el problema de la transmisión de negocios en marcha. De ser así, esto es, en caso de que la actividad continúe, hay que determinar la forma en que esta continuidad se produce.

En el ámbito de las transmisiones efectuadas por personas físicas, esta posible no sujeción suscita la importante duda de si la ausencia del titular de la actividad en la unidad que se transmite puede impedir la no sujeción. La aproximación de la DGT ha sido relativamente flexible, como ilustran los siguientes ejemplos (relativos a transmisiones *inter vivos*, pero que deberían trasladarse al ámbito de las transmisiones *mortis causa mutatis mutandis*):

- a) Transmisión de taxi más licencia (DGT, 25-9-07, V2001-07, 31-1-14, V0242-14, ó 26-3-14, V0831-14).
- b) Transmisión de una Administración de Loterías junto con el arrendamiento del local en el que se desarrolla la actividad (DGT, 3-4-13, V1079-13, ó 22-9-16, V4044-16).
- c) Transmisión del conjunto de bienes y derechos necesarios para el desarrollo de actividades de asesoramiento (DGT, 22-5-13, V1693-12, ó 22-1-14, V0131-14).
- d) Transmisión de una finca agraria con todos los elementos necesarios para su funcionamiento (DGT, 19-6-17, V1564-17).

La cuestión puede resultar algo más compleja cuando, sin separación de los elementos afectos a la actividad, esta continúa en forma de herencia yacente, esto es, sin partición.

A este respecto, hay que tener en cuenta lo dispuesto por el art.84.tres de la Ley del IVA, conforme al cual tienen la consideración de sujetos pasivos, entre otras, las herencias yacentes, y demás entidades que, careciendo de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición, cuando realicen operaciones sujetas al Impuesto.

Esta atribución de la condición de sujeto pasivo del tributo a las herencias yacentes en cuanto desarrollen, como tales, actividades empresariales o profesionales, permite afirmar que, en cuanto los bienes y derechos transmitidos como consecuencia del fallecimiento de un empresario o profesional persona física continúen afectos a su actividad, la transmisión estará no sujeta al IVA por aplicación del art.7.1º de la Ley del IVA.

LO MÁS DESTACADO DE LA REVISTA INTERACTIVA DE ACTUALIDAD, RIA

Gabinete de Estudios de AEDAF

1. Impacto de las restricciones de movilidad sobre las reglas de residencia fiscal.

RIA 15, 13 DE ABRIL

La Declaración del Estado de Alarma motivada por la crisis sanitaria del COVID-19 ha supuesto restricciones sustanciales en la libertad de movimiento de las personas físicas. En esta nota, elaborada por el Grupo de Expertos en Fiscalidad Internacional y Precios de Transferencia se analiza el impacto que estas restricciones a la movilidad tienen sobre las reglas de residencia fiscal tanto para personas físicas como jurídicas. Asimismo, se examinan algunas de las recomendaciones que la OCDE realiza en su documento «Analysis of Tax Treaties and the Impact of the Covid-19 Crisis», publicado el pasado 3 de abril.

2. Propuesta de medidas tributarias a adoptar como consecuencia de los donativos dinerarios y en especie realizados para paliar la crisis sanitaria del Covid-19

RIA 16, 20 DE ABRIL

En este documento, elaborado por los miembros de los Grupos de Expertos en Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre Sociedades e Impuestos Indirectos de AEDAF, se recoge una propuesta de las medidas tributarias que deberían adoptarse como consecuencia de los donativos dinerarios y en especie realizados para paliar la crisis sanitaria del COVID-19.

3. La transmisión de participaciones como operación financiera accesoria a efectos del cálculo de regla de prorrata del IVA: análisis a luz de la doctrina del acto aclarado y del principio de interpretación conforme comentario a la STS de 2 marzo de 2020, Rec. 2465/2017

RIA 16, 20 DE ABRIL

José Manuel Almudí, miembro del Grupo de Expertos en Impuestos Indirectos de la AEDAF, comenta en esta nota la sentencia del Tribunal Supremo de 2 de marzo de 2020 (rec. núm. 2465/2017), en la que se hace prevalecer el concepto de operación accesoria inmobiliaria o financiera empleado por el artículo 174.2 de la Directiva 2006/112/CE, sobre el de operación no habitual, al que hace referencia el artículo 104.3 de la Ley del IVA, calificándose como tal, de forma cuestionable, una operación de desinversión consistente en la venta de filiales establecidas en un Estado no miembro de la Unión Europea. El pronunciamiento del Tribunal Supremo se analiza tomando en consideración tanto la doctrina del acto aclarado como el principio de interpretación conforme acuñado por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

4. Propuesta de reformas en el proceso contencioso-administrativo realizada por la AEDAF en el marco de la disposición adicional decimonovena del Real Decreto-Ley 11/2020

RIA 18, 4 DE MAYO

Documento elaborado por el Consejo Asesor Institucional de la AEDAF (CAI) en el que se recogen una serie de propuestas para la reforma del proceso contencioso-administrativo, las cuales permitirían agilizar la tramitación de los litigios en materia tributaria.

5. Compensación de BINS y regularización íntegra: la interpretación favorable del artículo 66 bis de la LGT en la SAN de 21 de noviembre de 2019

RIA 19, 11 DE MAYO

Eva M.^a Cordero, miembro del Grupo de Expertos en Impuesto sobre Sociedades, analiza en esta nota la Sentencia de la Audiencia nacional de 21 de noviembre de 2019 rec. 1064/2017, sobre el artículo 66 bis de la Ley General Tributaria, en el que se establece, un plazo de diez años para iniciar la comprobación de las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o de

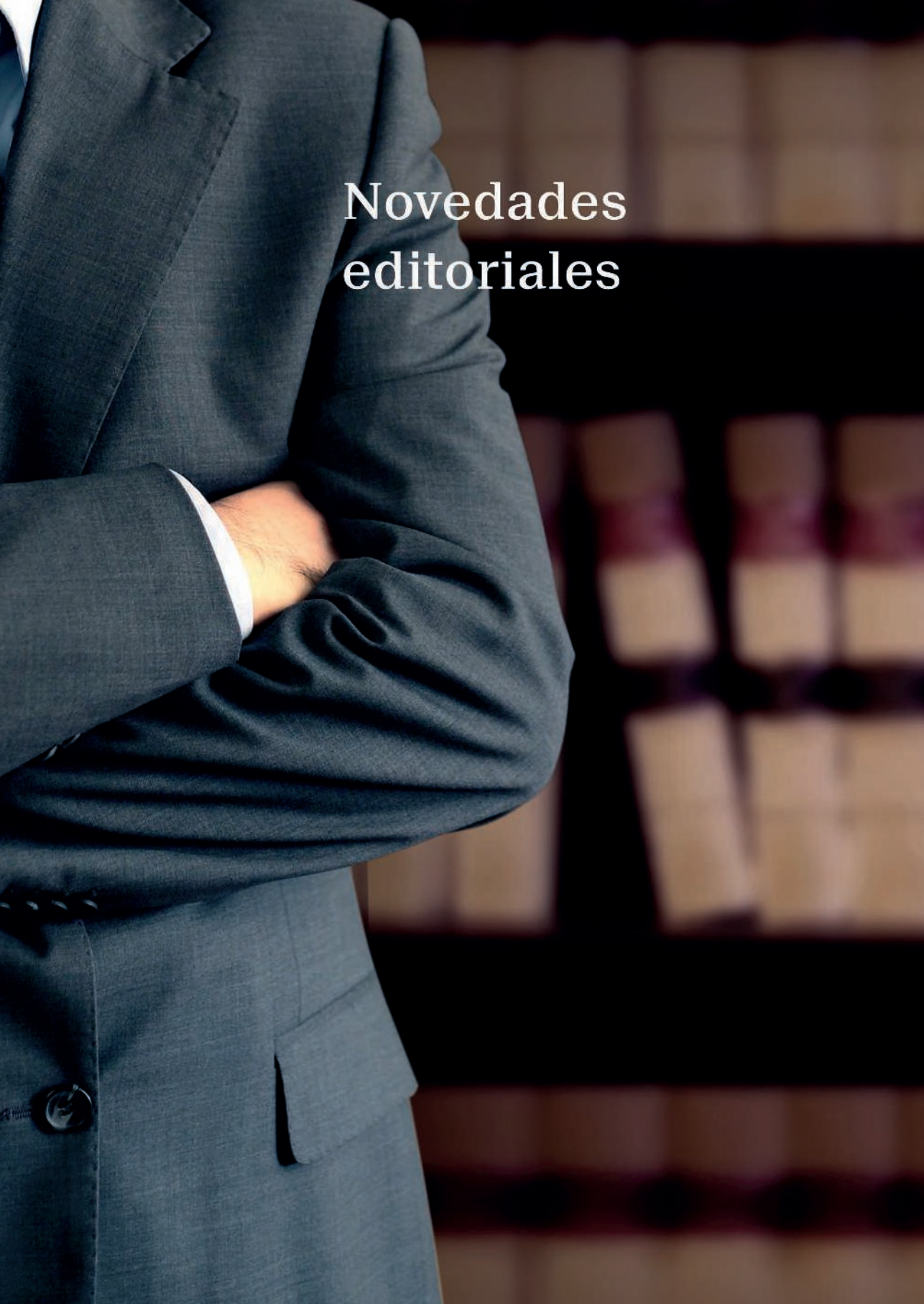
deducciones aplicadas o pendientes de aplicación, a contar desde el fin del plazo para presentar la autoliquidación del período en que se originaron. Trátándose de una de las primeras sentencias que se dictan en relación con el régimen jurídico introducido tras la reforma de la LGT por la Ley 34/2015, este pronunciamiento resulta especialmente relevante no sólo por la interpretación que realiza del artículo 66 bis de la LGT, sino porque pone en cuestión la discutible doctrina del TEAC sobre la compensación de BINS como opción tributaria y los límites a su rectificación según el artículo 119.3 de la LGT.

6. Aplicación del tipo del 0% en el IVA a una venta de mascarillas quirúrgicas desechables efectuada por una farmacia en régimen especial del recargo de equivalencia a un ayuntamiento, al «precio máximo de venta al público» de 0,96 euros/unidad establecido por el gobierno

RIA 20, 18 DE MAYO

El presente comentario, elaborado por Javier Gálvez Pantoja y David Gómez Aragón, coordinador del Grupo de Expertos de Impuestos Indirectos de la AEDAF, se refiere a los problemas que podrían presentarse cuando una farmacia en régimen especial del recargo de equivalencia efectúe una venta de mascarillas quirúrgicas desechables respecto de la que, por una parte, hubiese de aplicarse «importe máximo de venta al público» de 0,96 euros establecido por el Gobierno y, por otra parte, hubiese de aplicarse asimismo el tipo del 0% previsto en el artículo 8 del Real Decreto-ley 15/2020, de 21 de abril.

Documentos disponible en la página web de la Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF), WWW.AEDAF.es

A person wearing a dark, textured suit jacket with their arms crossed. The background is a blurred bookshelf filled with books. The text "Novedades editoriales" is overlaid in the upper right quadrant.

Novedades editoriales

Saturnina Moreno y Francisco José Nocete.
Introducción a la fiscalidad internacional. Atelier, 2020.

La particular incidencia del sector tributario sobre los factores productivos y las relaciones comerciales aboga por un cambio de perspectiva en el estudio del fenómeno tributario, que profundice en el análisis de esta materia también desde el prisma internacional y europeo, aspecto particularmente necesario en un contexto de globalización, digitalización de la economía e integración en el mercado único europeo. Partiendo de tal premisa, este manual tiene por objeto introducir al lector, de forma accesible y a la vez completa y rigurosa, en el estudio de los principios, conceptos, fuentes y reglas esenciales de la fiscalidad internacional y europea, permitiéndole adquirir conocimientos y destrezas esenciales en un sector del Derecho especialmente complejo por la pluralidad de sujetos que participan en el establecimiento de sus normas reguladoras, por la multiplicidad de instrumentos normativos que deben tomarse en consideración en relación con el gravamen de una concreta situación transfronteriza y por las constantes modificaciones a las que tales instrumentos resultan sometidos.

M.^a del Mar de la Peña Amorós. Prólogo: Mercedes Navarro Egea. El deber de información. Dykinson, 2020.

La obtención de información por la Administración tributaria es en el momento actual una pieza fundamental para la aplicación de los tributos, pues sin ella no sería posible controlar si se cumplen, o no, las obligaciones tributarias por los sujetos pasivos. De esta forma la eficiencia de nuestro sistema tributario depende en gran medida de la información que facilitan los obligados tributarios a través de los distintos cauces (obligaciones de suministro de información, contestación a requerimientos individualizados, ...). Ante esta realidad muchos son los interrogantes que se nos plantean: en qué medida puede la Administración exigir datos relativos a la situación económica de un contribuyente, hay algún límite a la petición de información, ... Este estudio se centra en el análisis de los artículos 93 y 94 de la LGT que son los que regulan los deberes de información. Tras unas breves consideraciones acerca del fundamento constitucional y la naturaleza jurídica de los citados deberes de información, el trabajo intenta encontrar respuesta a cuatro cuestiones básicas: ¿cuál es el objeto de la información?, ¿quién está obligado a suministrarla?, ¿existe algún límite al deber de información?, y finalmente, ¿a través de qué cauces puede la Administración obtener esta información? y ¿qué requisitos se deben cumplir en el momento de solicitar la misma a los ciudadanos?

Asociación Española de Asesores Fiscales. Comisión Directiva

La Asociación Española de Asesores Fiscales, AEDAF, fue creada en 1967 por un grupo de asesores fiscales con la idea de compartir experiencias y aunar esfuerzos en los inicios de una profesión que jugaba y juega un papel tan importante en el desarrollo de un Estado moderno.

Actualmente, AEDAF reúne a más de 3.200 profesionales, titulados universitarios especializados en materia fiscal, que se dedican de forma principal y preferente al asesoramiento tributario, bien sea por cuenta propia o ajena, e invita a incorporarse a todo profesional de la asesoría fiscal que desee tener un punto de encuentro con otros profesionales y compartir conocimiento para su mejor ejercicio profesional. Nuestra misión como Asociación es acompañar al asociado, ofreciéndole las mejores herramientas y garantizando una información y una formación permanente de alta calidad y rápida aplicación en su día a día a través de publicaciones de interés, actividades formativas y encuentros profesionales, así como del continuo intercambio de experiencias e información entre sus integrantes.

Somos conscientes de la necesidad de un sistema tributario justo y el asesor fiscal es la pieza fundamental entre la Administración Tributaria y los ciudadanos, contribuyendo, de hecho, a fomentar la conciencia y responsabilidad fiscal ciudadana y a colaborar en el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes. AEDAF participa, de forma activa, en la mejora de nuestro sistema tributario, colaborando en la preparación y modificación de los textos legales en materia tributaria, siendo sus observaciones e informes un referente para la Administración.

AEDAF tiene también como finalidad fortalecer y defender la imagen del asesor fiscal y la difusión de su importancia en la economía y la sociedad españolas, y participa en la mayoría de los organismos y entidades nacionales e internacionales que representan y defienden los intereses de la profesión.

Comisión Directiva AEDAF

Stella Raventós Calvo

Presidente

Enrique Lang-Lenton Bonny

Vicepresidente

José Ángel García de la Rosa

Secretario General

Eduardo Gracia Espinar

Vicesecretario

Íñigo Sevilla González

Vocal responsable de Asuntos Económicos

Javier Gómez Taboada

Vocal responsable de Estudios e Investigación

Enca Baquero Martínez

Vocal responsable de Formación

Llorenç Maristany i Badell

Vocal responsable de Transformación Digital

Arancha Yuste Jordán

Vocal responsable de Atención al Asociado y
Demarcaciones Territoriales

Demarcaciones territoriales

Alicante y Albacete

Bernardo Bande García-Romeu

Business World Alicante. Oficina 404
Muelle de Poniente, s/n. (Antigua Casa
del Mar)
03001 Alicante
Teléfono: +34 966 089 688
Responsable Sede: M^a Esther Sirvent

Andalucía-Málaga

Juan Luis Marín López

Teléfono: +34 952 28 67 62
+34 952 60 12 41
sedemalaga@aedaf.es
Avda. Cánovas del Castillo, 14 - local
29016
29006 Málaga
Responsable Sede: Julieta Villodres

Andalucía-Sevilla y Extremadura

Marina García Hidalgo

Teléfono: +34 954 64 95 00
marinagarciahidalgo@hotmail.com
Avda. San Francisco Javier, 9 - 9º - 9º
41018 Sevilla

Aragón-La Rioja

María Pilar Pinilla Navarro

Teléfono: +34 976 79 59 74
mppinilla@granadosypinilla.com
Pº Independencia, 32 - 4º Izda
50004 Zaragoza

Asturias y León

Jesús Alfredo Gutiérrez-Tuya Martínez

jesustuya@simbiosisasesores.es
Teléfono: +34 984 39 01 99
C/ Conde Toreno, 5 - Entlo. Dcha.
33004 Oviedo

Baleares

Vicente Ribas Fuster

Teléfono: +34 971 71 12 59
vicenteribas@arcoabogados.es
C/ Antonio Marqués, 18 - bajo
07003 Palma de Mallorca

Canarias

Jaime Cabrera Hernández

C/ Rafael Nebot, 5 - 1º
35001 Las Palmas de Gran Canaria
Teléfono: +34 928 36 84 70
canarias@aedaf.es
Responsable Sede: Paula Fuentes

Cantabria

Manuel Fernández González de Torres

Teléfono: +34 942 21 46 50
manuelfgt@tecnisa-campos.com
C/ Calvo Sotelo, 6 - 2º
39002 Santander

Cataluña

Josep Alemany Farré

Teléfono: +34 93 317 68 78
Fax: +34 93 317 69 32
consol@aedaf.es
Provença, 281 - local
08037 Barcelona
Responsable Sede: Consol Carratalá

Galicia

Carlos Del Pino Luque

Teléfono: +34 982 22 30 00
carlos.delpino@pindelpino.com
Trav. Juan Montes, 2 - 4
27001 Lugo

Madrid-Zona Centro

Eneko Rufino Bengoechea

Teléfono: +34 91 563 01 11
sedemadrid@aedaf.es
C/ O'Donnell, 7 - 1º Dcha.
28009 Madrid
Responsable Sede: Lara Álvarez

Murcia

Carmen Cano Castañeda

Teléfono: +34 647 70 67 11
carmencanoc@icamur.org
C/ Los Lirios, 12
30506 Altorreal-Molina del Segura

Navarra

Belén Marín Villamayor

Teléfono: +34 948 25 30 34
belen@marinyasociados.es
Avda. Sancho El Fuerte, 71 - 1ºG
31008 Pamplona

País Vasco

Adolfo Chivite Navascués

Teléfono: +34 944 80 05 00
ach@sbal.net
C/ Las Mercedes, 31 - 3º
48930 Getxo

Valencia-Castellón

Javier Ortiz Alonso

Teléfono: +34 963 80 37 70
javierortiz@seneor.com
C/ Cronista Carreres, 3-Entlo.-2º Izda.
46003 Valencia

Normas y criterios de publicación

Revista Técnica Tributaria es una publicación editada por la Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF), dirigida a todos los profesionales del Derecho tributario. Desde 1988 se ha configurado como una publicación científica que, desde una óptica crítica, intenta analizar todos y cada uno de los aspectos que pudieran incidir en los tributos y su aplicación. La periodicidad de Revista Técnica Tributaria es trimestral. Revista Técnica Tributaria se publica en versión impresa y en versión electrónica (puede consultarse en www.aedaf.es).

Temática

Los trabajos recibidos deberán ser:

- Trabajos de investigación que versen sobre Derecho tributario, contabilidad, administración, economía o Derecho de la empresa, en su proyección fiscal.
- Comentarios críticos de doctrina administrativa o jurisprudencia, tanto nacional como comunitaria.
- Análisis de cuestiones de interés relacionadas con el Derecho Tributario desde una perspectiva eminentemente práctica.

Envío de originales

1. Los trabajos deben ser originales, no habiéndose publicado previamente en ninguna revista de ámbito local, nacional o internacional. La Asociación Española de Asesores Fiscales entenderá cumplido este requisito con la recepción del trabajo, siendo responsabilidad de su autor las consecuencias que pudieran derivarse de su incumplimiento.

Deben ser remitidos por correo electrónico a gabinete.estudios@aedaf.es en formato word, letra *Times New Roman* tamaño 12 e interlineado de 1,5, debiendo indicarse la sección de la revista a la que se destina para su publicación (Estudios, Análisis crítico de cuestiones problemáticas en la jurisprudencia, Comentario de Jurisprudencia del TJUE, Transferencia).

2. Criterios de publicación.

Los originales enviados para ser publicados deberán adecuarse a los siguientes criterios:

- **Extensión:** Los destinados a ser publicados en la sección Estudios tendrán una extensión mínima de 6.000 palabras y máxima de 25.000 y los que opten a ser publicados como Análisis crítico de cuestiones problemáticas en la jurisprudencia o como comentario de jurisprudencia del TJUE tendrán una extensión comprendida entre 6.000 y 8.000 palabras.

Sólo en casos excepcionales, y tras la oportuna revisión de los originales, se admitirán trabajos cuya extensión esté fuera de los límites indicados.

- Con el original remitido deberá enviarse un resumen del trabajo, en español y en inglés. La extensión del resumen estará entre 50 y 100 palabras, pudiendo la entidad editora adaptar el mismo al contenido real del artículo y a su interés. Asimismo, deberá remitirse una relación de palabras clave para su indización en las correspondientes bases de datos; esta relación también figurará en versión inglesa (Keywords). En caso de originales remitidos para su publicación en la sección "Estudios", será además necesario la traducción del título al inglés. Si el idioma original del trabajo fuera el inglés, el resumen, palabras clave y, en su caso, el título, deberán facilitarse también en español.
- Los trabajos enviados para ser publicados en la sección "Estudios" deben presentarse anonimizados y omitiendo cualquier referencia (incluidas las bibliográficas) que puedan identificar al autor. Los datos del autor deberán constar en documento independiente con indicación de la afiliación profesional y demás datos que, en su caso, debieran figurar en la publicación, así como los datos de contacto. También deberán incluir un sumario especificando los epígrafes y subepígrafes en los que se estructura el texto con numeración arábica y las correspondientes referencias bibliográficas al final del documento.
- **Estructura:** Los comentarios de la sección "Comentario de jurisprudencia del TJUE" deberán estructurarse de la siguiente manera:
 - Indicación de la Sentencia del TJUE comentada con referencia al número de asunto, partes y síntesis.
 - Estructura: 1. Antecedentes y cuestiones planteadas. 2. Fundamentos de derecho y comentario. 3. Fallo.

Los originales destinados a ser publicados en la sección "Análisis crítico de cuestiones problemáticas en la jurisprudencia" deberán estructurarse de la siguiente manera: 1.- Planteamiento; 2.- Antecedentes de hecho; 3.- Doctrina judicial; 4.- Análisis crítico; 5.- Bibliografía.

Notas/referencias bibliográficas/citas legislativas o jurisprudenciales

Las notas se situarán a pie de página numeradas con caracteres arábigos, numeración correlativa y en formato superíndice. Se utilizarán, preferiblemente, para contener información complementaria o ampliatoria al texto.

Las referencias bibliográficas figuraran al final del documento, ordenadas alfabéticamente. Preferentemente su elaboración se adecuará a las normas APA.

Las citas de sentencias, consultas y legislativas deberán estar preferentemente relacionadas con las bases de datos utilizadas por la AEDAF. De no ser así, AEDAF se reserva el derecho a su modificación referencial. Las citas de jurisprudencia deberán ser lo más completas posible.

Idioma

Los trabajos deben ser presentados redactados en español, excepto los enviados para ser publicados como "Estudios", que se podrán aceptar en inglés. Tratándose de un original presentado en inglés, la editorial se reserva el derecho de publicar la versión en castellano en la edición electrónica de la revista.

Cesión de derechos

La aceptación del trabajo para su publicación supone que el autor cede en exclusiva a la AEDAF todos los derechos de explotación de la obra en todo el mundo, comprendiendo dicha cesión la reproducción, distribución, comunicación pública y transformación. AEDAF podrá incluir la OBRA en todas sus bases de datos y explotarla de cualquier otra forma, en cualquier idioma y a través de todas las modalidades de explotación y medios de difusión conocidos (impresión en papel, CD, DVD, vídeo, soporte electrónico, libro electrónico, Internet, etc.).

Normas éticas

La Revista Técnica Tributaria conoce y acepta las normas éticas establecidas por el *Committee on Publication Ethics (Code of Conduct and Best Practices Guidelines for Journals Editors, COPE)*, y velará por que todas las partes intervinientes en el proceso editorial las conozca. Pueden consultarse las mismas en los siguientes enlaces:

[Committee on Publication Ethics \(COPE\)](#)

[Code of conduct and best practice guidelines for journal editors](#)

Asimismo, la AEDAF cuenta con su propio código ético desde el año 2006

Detección de plagio

Una vez recibidos los trabajos y antes de ser aceptados para su publicación, la Revista Técnica Tributaria comprobará los distintos niveles de posibles concurrencias y similitudes que pudieran derivar en un potencial plagio. Para ello se utilizarán fuentes o recursos "*open access*". En caso de detectarse plagio o fraude científico, Revista Técnica Tributaria no será responsable de dichas infracciones, debiendo asumir el autor las responsabilidades derivadas de las mismas.

Proceso de publicación

Revista Técnica Tributaria tiene implantado el sistema de evaluación por expertos externos, empleándose el método de revisión por pares "doble ciego" para aquellos trabajos destinados a ser publicados como "Estudios". Recibidos los textos originales, se acusará recibo a los autores, sin que ello suponga la aceptación para su publicación. El equipo editorial apreciará la idoneidad de su publicación y, en tal caso, lo enviará de forma anónima a dos revisores, también anónimos. Estos revisores externos calificarán el artículo, valorando, para ello, criterios como la originalidad, la aportación científica y su impacto potencial, la estructura del documento, su enfoque y la bibliografía empleada. Como resultado de dicha evaluación, el artículo será aceptado (en su caso, con propuesta de modificaciones) o rechazado. La decisión final de la Dirección, así como las posibles sugerencias de mejora o comentarios, se comunicarán al autor. El autor recibirá las pruebas del artículo en PDF para su corrección final, debiendo devolverlas en el plazo máximo de 3 días.

