

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)

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

Begoña Sesma Sánchez
Catedrática de derecho financiero y tributario.
Universidad de Oviedo
(España)

Esaú Alarcón García
Profesor de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Abat Oliba CEU
Abogado
(España)

Equipo técnico

Gabinete de Estudios de AEDAF:

Arturo Jiménez Contento

Marta González Álvaro

Montserrat Ruiz de Velasco Casas

Fernando Palau Morell

Equipo de marketing y comunicación de AEDAF:

María José del Hoyo Torres

Elena Sánchez González

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

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

**Redacción y
Administración:**

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

Edita y diseña:

Asociación Española de
Asesores Fiscales (AEDAF)

**Maquetación e
Impresión:**

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

rtt@aedaf.es

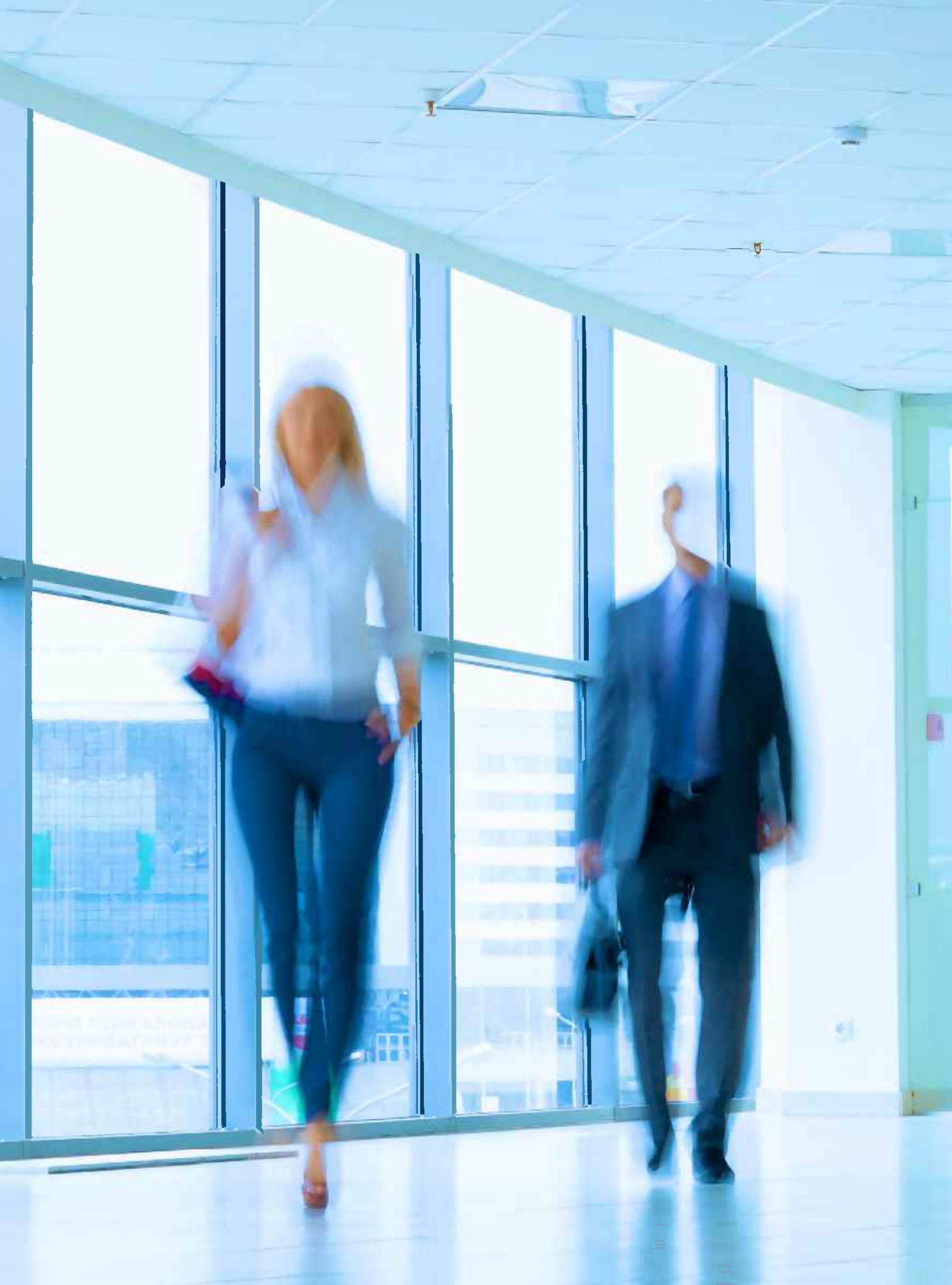
Revista Técnica Tributaria Edición digital:

revistatecnicatributaria.com

Directorios, catálogos y bases de datos en los que se encuentra indexada la Revista Técnica Tributaria: Smarteca, Dialnet, Latindex, biblioteca del IEF, MIAR, EBSCO, Aranzadi Instituciones, DICE, CARHUS Plus, Google, Doi.

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

© Asociación Española de Asesores Fiscales



Índice

Editorial

- La cuestión prejudicial en materia económico-administrativa: ¿otras formas de avanzar en su planteamiento?
María Amparo Grau Ruiz 7

Estudios

- El Derecho Tributario ante una nueva realidad virtual: la tecnología blockchain aplicada a los contratos inteligentes
Roberto Ignacio Fernández López 17

- Derecho a la propiedad y principio constitucional de no confiscatoriedad: el caso de la plusvalía municipal y sus consecuencias jurídicas
Juan Ignacio Gorospe Oviedo 57

- La influencia del tercer sector en la conformación de la fiscalidad internacional
Karina Barandiarán Espejo 91

- Addressing VAT Regressivity
Rita de la Feria 131

Análisis crítico de cuestiones problemáticas en la jurisprudencia

- Prestaciones patrimoniales públicas no tributarias ¿para qué?
José María Lago Montero 155

Comentario de doctrina administrativa

Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León. Comentario a la Resolución 05/00684/2018, de 26 de junio de 2019 Gabinete de Estudios de AEDAF	183
Tribunal Económico-Administrativo Central. Comentario a la Resolución 4795/2019, de 24 de noviembre de 2020 Gabinete de Estudios de AEDAF	187
Tribunal Económico-Administrativo Central. Comentario a la Resolución 2050/2018, de 27 de noviembre de 2020 Gabinete de Estudios de AEDAF	191
Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía. Comentario a la Resolución de 11 de diciembre de 2020 Gabinete de Estudios de AEDAF	195
Tribunal Económico-Administrativo Central. Comentario a la Resolución 05301/2018, de 27 de noviembre de 2020 Gabinete de Estudios de AEDAF	199
Tribunal Económico-Administrativo Central. Comentario a la Resolución 04868/2020, de 22 de enero de 2021 Gabinete de Estudios de AEDAF	203

Comentario de Jurisprudencia del TJUE

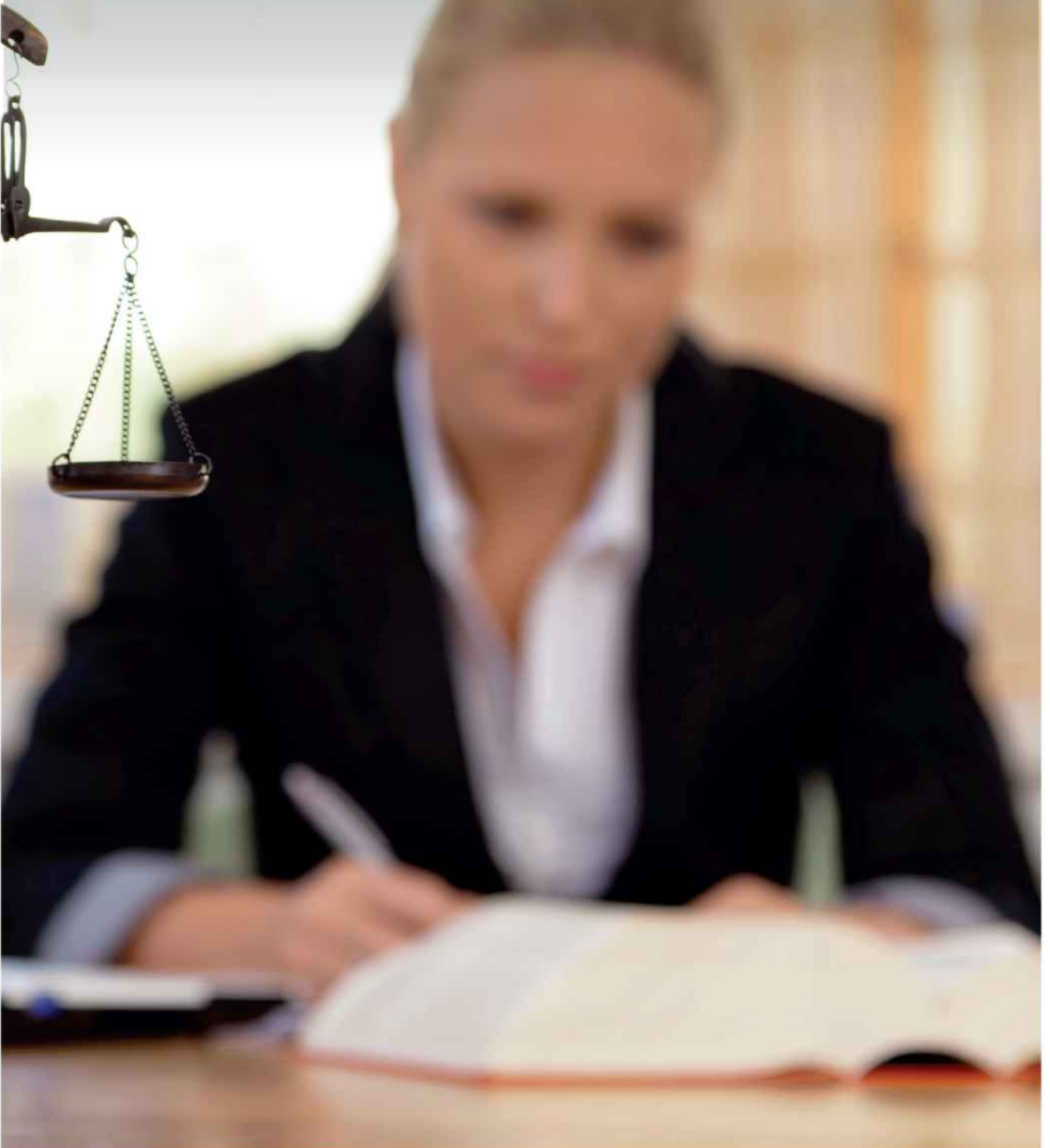
Comentario a la Sentencia del TJUE (Gran Sala) de 6 de octubre de 2020 Aurora Ribes Ribes	213
Comentario a la Sentencia del TJUE (Sala Sexta) de 14 de octubre de 2020 Aurora Ribes Ribes	221
Comentario a la Sentencia del TJUE (Sala Primera) de 15 de octubre de 2020 Aurora Ribes Ribes	227
Comentario a la Sentencia del TJUE (Sala Octava) de 12 de noviembre de 2020 Aurora Ribes Ribes	233

Transferencia

Aproximación a la tributación de los robots Álvaro Falcón Pulido	239
Lo más destacado de la Revista Interactiva de Actualidad (RIA) Gabinete de Estudios de AEDAF	253

Novedades editoriales	256
-----------------------	-----

Editorial



LA CUESTIÓN PREJUDICIAL EN MATERIA ECONÓMICO-ADMINISTRATIVA: ¿OTRAS FORMAS DE AVANZAR EN SU PLANTEAMIENTO?

María Amparo Grau Ruiz

*Catedrática de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Complutense de Madrid (España)
Directora de la Revista Técnica Tributaria*

Desde que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, TJUE) modificó en 2020 su doctrina precedente¹, los órganos de lo económico-administrativo, en su actual configuración, carecen de la habilitación para presentar cuestiones prejudiciales en los términos previstos en el artículo 267 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (en lo sucesivo, TFUE)². Y, hasta la fecha, parece que la mera resignación sea la respuesta dada por el legislador español.

Es bien sabido que, para revertir esta situación, tales órganos necesitarían gozar de independencia. Lograrla supondría reinventarlos³, quizás en el marco de una reforma más ambiciosa de los cauces revisores en la materia. Sin entrar ahora en esta última cuestión, vale la pena dedicar estas páginas al intento de descubrir nuevas formas de «no perder una instancia» en la que se pueda «adelantar» esta petición a la institución europea, siempre que el organismo que la formule pueda

1 En la Sentencia de 21 de enero de 2020, Banco de Santander (Asunto C-274/14) [EU:C:2020:17] «Habida cuenta, en particular, de jurisprudencia más reciente del Tribunal de Justicia relativa al criterio de independencia» (apartado 55). STJUE Associação Sindical dos Juizes Portugueses, de 27/02/2018 [C-64/16, EU:C:2018:117, apartado 45].

2 Según el art. 267 del TFUE, el TJUE será competente para pronunciarse, con carácter prejudicial: a) sobre la interpretación de los Tratados; b) sobre la validez e interpretación de los actos adoptados por las instituciones, órganos u organismos de la Unión. Cuando se plantee una cuestión de esta naturaleza ante un órgano jurisdiccional de uno de los Estados miembros, dicho órgano podrá pedir al Tribunal que se pronuncie sobre la misma, si estima necesaria una decisión al respecto para poder emitir su fallo.

3 «Se muestra imprescindible reinventarlos, transformarlos, en el marco de una reforma global que adecue el sistema de revisión tributaria español a lo que es habitual en otros sistemas equiparables, y acorde con las exigencias del Derecho de la Unión Europea». ROZAS VALDÉS, J.A. (2020) «A propósito de "lo" económico-administrativo y de cuestiones prejudiciales», *Revista Técnica Tributaria*, No. 129, Sección Comentario de Jurisprudencia del TJUE. Comentario a la Sentencia del TJUE, de 21 de enero de 2020 Asunto: C-274/14 [EU:C:2020:17].

merecer el calificativo de órgano jurisdiccional, conforme al concepto comunitario.

Quizás la solución pase por arbitrar una colaboración más estrecha entre la vía administrativa y la contenciosa. Ésta podría suponer, tal vez, una mera modificación procedimental, o la constitución de un organismo híbrido de composición variable, a los que luego nos referiremos.

Por supuesto, en el seno de la jurisdicción contencioso-administrativa, se da cauce, en su caso, al mecanismo de revisión prejudicial previsto en el art. 267 TFUE⁴. De hecho, hay quien propugna, a la espera de una ansiada reforma, que «debería aceptarse que cuando se pone en tela de juicio la potencial vulneración del Derecho de la Unión por una disposición interna, resulta posible el acceso directo a la vía contencioso-administrativa, como en los supuestos de una eventual inconstitucionalidad de una ley. En otro caso, se produciría un claro resentimiento en otra de las garantías procesales de la tutela judicial efectiva, como es el plazo razonable de los procesos o procedimientos»⁵.

A nuestro juicio, el punto crítico es encontrar una solución intermedia, a mitad camino entre ambas vías, que explote las ventajas de cada una, sin dejar el menor atisbo de dudas de compatibilidad con el Derecho de la Unión Europea en su configuración y que tenga presente la dimensión temporal en la justicia.

De entrada, para hacer una relectura constructiva de la Sentencia de 21 de enero de 2020 (Asunto C-274/14), ciertamente anima tomar como punto de partida que órganos más o menos semejantes –de otros Estados miembros y dentro del nuestro– sí cuentan con aparente, real y suficiente independencia. Por ejemplo, entre los datos recogidos en la estadística judicial, se encuentran claramente diferenciadas las cuestiones planteadas por algunos órganos regionales con competencias en materia de contratación pública (como el *Tribunal Català de Contractes del Sector Públic* o el Órgano Administrativo de Recursos Contractuales del País Vasco), junto con la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia, entre otros. Como se ha subrayado doctrinalmente, están legitimados a

4 «También el Tribunal Constitucional está legitimado para plantear la cuestión prejudicial. Así fue reflejado en el Auto 86/2011, de 9 de junio, en el que se hizo hincapié de su origen legal, carácter permanente, jurisdicción obligatoria, respeto del principio de contradicción, aplicación de la normativa en sus litigios, y, finalmente, su actuación independiente. También el Tribunal Supremo está legitimado para imponer la cuestión prejudicial. Asimismo, las Salas de lo Contencioso-Administrativo de la AN y de los Tribunales Superiores de Justicia están legitimados para interponer cuestiones prejudiciales. A su vez, también los Tribunales Superiores de Justicia, los Juzgados de lo Contencioso-Administrativo, los Juzgados de lo Mercantil, los Juzgados de lo Social, la Dirección General de los Registros y del Notariado y los tribunales arbitrales son considerados órganos jurisdiccionales a efectos de plantear la cuestión prejudicial ante el TJUE». GARCÍA PRATS, F.A.; DIMITROVA SLAVCHEVA, S. (2020) *Las vías de acceso a la justicia comunitaria*, Sección AEDAF de Derechos y Garantías y Práctica Tributaria, pp. 18-19.

5 MULEIRO PARADA, L.M. (2020) «Los Tribunales Económico-Administrativos dejan de estar legitimados para plantear cuestiones prejudiciales: STJUE, de 21 de enero de 2020, Asunto C-274/14», *Revista Aranzadi Unión Europea*, No. 7 (BIB 2020\34550).

plantear la cuestión prejudicial no sólo los jueces y tribunales, entendidos como poder judicial bajo el Título VI de la Constitución, sino también otro tipo de órganos internos (por ejemplo, la Dirección General de los Registros y del Notariado —ahora denominada Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública— y los tribunales arbitrales)⁶.

Así las cosas, es preciso detenerse a resaltar qué exigencias concretas trae consigo la determinación de la requerida independencia por el Derecho de la Unión para intentar cumplirlas en cualquier propuesta que pretenda hacerse desde España al respecto.

El TJUE diferencia el aspecto externo de la independencia judicial, relativo a la protección frente a posibles injerencias o presiones externas y la inamovilidad de sus miembros (salvo causas extraordinarias durante su mandato); del aspecto interno, referido a la imparcialidad del órgano, a modo de

equidistancia respecto de las partes del procedimiento que debe resolver⁷.

Es fundamental la «impermeabilidad de dicho órgano frente a elementos externos y en lo que respecta a su neutralidad»⁸, que deriva básicamente de la inamovilidad y de la imparcialidad —falta de interés como parte—⁹.

Habría que ser especialmente cuidadosos con el nombramiento de los componentes (sin dejarlo totalmente en manos del poder ejecutivo, con el fin de obstaculizar eficazmente presiones indebidas¹⁰) y el cese debería estar sujeto a garantías «especiales» (superiores a las previstas por las normas generales del Derecho administrativo y del Derecho laboral). El régimen de separación tendría que estar previsto en una normativa específica, mediante disposiciones legales expresas como las aplicables a los miembros del poder judicial.

6 «Desde su jurisprudencia más temprana, el Tribunal de Justicia ha interpretado la condición de órgano jurisdiccional como un concepto amplio y autónomo, propio del Derecho de la Unión que se define por una serie de requisitos que debe reunir dicho órgano para poder reputarse 'jurisdiccional' a los efectos de plantear tal cuestión. En numerosas sentencias, como las de 30 de junio de 1966 (asunto Vaassen-Göbbels, 61/65), de 14 de diciembre de 1971 (asunto Politi, 43/71), y las recaídas en los asuntos Veuve Vaasen (61/1965), Nederlandse Spoorwagen (36/1973), y Broekmeulen (246/1980), el Tribunal de Justicia ha determinado que sería órgano jurisdiccional legitimado para plantear cuestión prejudicial todo aquel que reúna supera las exigencias de origen legal, permanencia, jurisdicción obligatoria, carácter contradictorio del procedimiento, independencia y decisión en Derecho». GARCÍA PRATS, F.A.; DIMITROVA SLAVCHEVA, S., op. cit., pp. 16-17.

7 MULEIRO PARADA, L.M., op. cit., BIB 2020\34550.

8 Apartado 63, STJUE TDC, de 9/10/2014 [EU:C:2014:2265, apartado 29].

9 Es obvio que en el sistema vigente la composición de la Sala especial para resolver los recursos extraordinarios de unificación de doctrina (art. 243 LGT) evidencia una «confusión entre la condición de parte y la de miembro del órgano que ha de conocer el recurso» (apartado 74).

10 STJUE Syfait y otros, de 31/05/2005 [C-53/03, EU:C:2005:333, apartado 31].

Ahora bien, tras revisar la jurisprudencia, cabe resaltar que la inamovilidad no necesariamente ha de ser de por vida¹¹, sino cabe limitarla al mandato temporal (como se puso de relieve en el caso *Consorti Sanitari del Maresme*). Además, en un órgano de composición mixta, es posible afirmarla si son inamovibles la mayoría de sus componentes¹².

Es importante la calidad de tercero con respecto a la autoridad que haya adoptado la decisión recurrida (evitando cualquier confusión entre la condición de parte del procedimiento de recurso y la de miembro del órgano que ha de conocer del mismo)¹³.

En definitiva, a la hora de enjuiciar, los miembros habrían de ser por completo ajenos a presiones externas, directas o indirectas, del Ministerio de Hacienda. ¿Sería posible arbitrar una desvinculación orgánica y funcional? ¿En qué medida? ¿Cómo?

Desde luego, carece de sentido que la fase en vía administrativa se prolongue innecesariamente, pero demorar la búsqueda de una solución y sobrecargar la fase contencioso-administrativa tampoco lo tiene. Conviene encontrar un equilibrio, por el bien de todos, incluido el de los contribuyentes –que a veces puede pasar desapercibido en la pugna entre poderes del Estado–.

Durante el lustro de vida del art. 237.3 de la Ley 58/2003, General Tributaria, desde que fuera introducido por el artículo único de la Ley 34/2015, de 26 de septiembre al consolidar normativamente la doctrina jurisprudencial¹⁴, el número de cuestiones prejudiciales planteadas por el Tribunal Económico Administrativo Central fue relativamente significativo, comparado con la típica inactividad de los precedentes. Así cabe apreciarlo en la siguiente tabla:

11 La inamovilidad debería limitarse a ciertos supuestos excepcionales que reflejen motivos legítimos e imperiosos que justifiquen la adopción de tal medida y en los que se respete el principio de proporcionalidad y se observen los procedimientos establecidos al efecto, como pueden ser un supuesto de incapacidad o de falta grave que les impida reunir las condiciones de aptitud para continuar en el ejercicio de sus funciones. Los apartados 11 y 20 de la Sentencia de 6 de octubre de 2015, *Consorti Sanitari del Maresme* (C-203/14, EU:C:2015:664) reconocen que los miembros de dicho organismo disfrutaban de una garantía de inamovilidad, mientras dure su mandato, que solo admite excepciones por causas expresamente enumeradas por ley. FALCÓN Y TELLERÍA, R. (2020) «La falta de legitimación de los Tribunales Económico-Administrativos para plantear cuestión prejudicial: TJUE 21 enero 2010», *Quincena Fiscal*, No. 5 (BIB 2020\8258).

12 Los apartados 29 a 31 de la Sentencia de 24 de mayo de 2016, *MT Højgaard y Züblin* (C-396/14, EU:C:2016:347) dejan claro que el «organismo incluye a expertos que no disfrutaban de la protección particular que una disposición constitucional otorga a los magistrados, en su composición se integran asimismo magistrados que sí disfrutaban de dicha protección y disponen en cualquier circunstancia de la mayoría de votos y, por tanto, de un peso preponderante en la toma de decisiones de dicho organismo, lo cual es idóneo para garantizar su independencia» [el subrayado es nuestro].

13 Cfr. Sentencias de 30 de marzo de 1993, *Corbiau*, C-24/92, EU:C:1993:118, apartado 15, y de 9 de octubre de 2014, *TDC*, C-222/13, EU:C:2014:2265, apartado 29; Sentencia de 30 de mayo de 2002, *Schmid*, C-516/99, EU:C:2002:313, apartados 38 a 40.

14 GARCÍA PRATS, F.A.; DIMITROVA SLAVCHEVA, S., op. cit., pp. 17-18. La reforma introduce el apartado 3 al artículo 237 que prevé el desarrollo reglamentario del procedimiento relativo a plantear

	2018	2014
TEAC	4	1
Total España	67	41
Total Unión Europea	568	428
% que representa España	11,8%	9,58%

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos del TJUE (recogidos por el Consejo General del Poder Judicial en función del tipo de órgano judicial que eleva la cuestión)

Sin embargo, a la vista de estos datos, cabe cuestionar seriamente

que la mejora de la situación actual, fomentando el uso de este mecanismo europeo, pase por atribuir de algún modo naturaleza jurisdiccional –en el sentido europeo del término– a los Tribunales económico-administrativos. Quizás, más allá de tropezar con un muro en la pretensión de lograr su eventual legitimación para plantear cuestiones de prejudicialidad conforme al art. 267 TFUE, deba la doctrina científica seguir pensando, valorando y proponiendo alternativas. También la propia Administración está llamada a realizar la oportuna evaluación normativa y adaptación de la normativa vigente a los principios de buena regulación¹⁵. Sólo con el ánimo de reabrir este debate se escriben estas líneas. Como bien decía el

cuestiones prejudiciales ante el TJUE e incorpora cuestiones procedimentales elementales: a) Se prevé el plazo de quince días para presentar alegaciones cuando el planteamiento de la cuestión prejudicial no haya sido solicitado por los interesados en la reclamación o recurso económico-administrativo. El objeto de dichas alegaciones será exclusivamente manifestar la postura de los interesados sobre la oportunidad de plantear la cuestión prejudicial. En todo caso, el tribunal antes de plantear la cuestión prejudicial concederá un plazo de quince días a la Administración Tributaria autora del acto para que formule alegaciones. b) El órgano jurisdiccional remitente de la petición de cuestión prejudicial procederá a la suspensión de los procedimientos económico-administrativos para cuya resolución sea preciso conocer el resultado de la cuestión prejudicial planteada. Dicha decisión de suspensión se comunicará a los interesados y determinará la suspensión del cómputo del plazo de prescripción de acuerdo con el artículo 66 de la LGT. Se desarrolló el procedimiento en el art. 58 bis del Reglamento General de Revisión en vía administrativa.

15 «1. Las Administraciones Públicas revisarán periódicamente su normativa vigente para adaptarla a los principios de buena regulación y para comprobar la medida en que las normas en vigor han conseguido los objetivos previstos y si estaba justificado y correctamente cuantificado el coste y las cargas impuestas en ellas. El resultado de la evaluación se plasmará en un informe que se hará público, con el detalle, periodicidad y por el órgano que determine la normativa reguladora de la Administración correspondiente. 2. Las Administraciones Públicas promoverán la aplicación de los principios de buena regulación y cooperarán para promocionar el análisis económico en la elaboración de las normas y, en particular, para evitar la introducción de restricciones injustificadas o desproporcionadas a la actividad económica». Artículo 130 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, sobre evaluación normativa y adaptación de la normativa vigente a los principios de buena regulación. BOE núm. 236, de 02/10/2015.

Profesor Cayón: para construir una catedral¹⁶, empecemos con una capilla.

En su día se apuntaron varias opciones de reforma¹⁷: 1) derogar los preceptos reguladores del planteamiento de la cuestión prejudicial en la vía económico-administrativa; 2) modificar toda la normativa legal y reglamentaria, acerca de la designación de los miembros de los órganos económico-administrativos y/o el recurso extraordinario para unificación de doctrina; 3) reconsiderar la obligatoriedad de la vía económico-administrativa o, incluso, su propia configuración para convertirla en un instrumento que responda, de mejor

forma, a las exigencias de las diferentes garantías procesales que delimitan el derecho a la tutela judicial efectiva. A nuestro parecer, todavía caben otras más, aunque nos puedan parecer complejas de imaginar, pero que podrían llevarse a la práctica mediante la puesta en marcha de un sistema piloto.

Sabido es que los propios tribunales deben aplicar de oficio los criterios del TJUE, o en su defecto si tienen dudas, plantear cuestiones prejudiciales. Es curioso, a la par que revelador, el análisis de la serie histórica de las cuestiones prejudiciales planteadas en lo tocante a la fiscalidad –que se refleja a continuación–.

16 En efecto, la obra de mayor envergadura pasaría por transformar los Tribunales económico-administrativos en contencioso-tributarios, como proponía en Revista Técnica Tributaria el Profesor Rozas Valdés (2020): crear unas Oficinas de apelación en las propias Administraciones tributarias orientadas a lograr una conciliación o a preparar el posterior recurso judicial y el despliegue de una verdadera jurisdicción contencioso-tributaria, en el seno de la contencioso-administrativa, o no, que actuase en primera instancia en tribunales creados a partir de los que en la actualidad se denominan económico-administrativos, y, en segunda instancia, por apelación, ante la Audiencia Nacional (para aquellas pretensiones que se reservase un reconfigurado TEAC, como Tribunal Central de lo Contencioso Tributario), o ante los Tribunales Superiores de Justicia, para el resto. Recordaba la propuesta de convertir los tribunales económico-administrativos en una jurisdicción tributaria con competencia, también, en materia de Haciendas autonómicas y locales (Lago Montero, J.M. (2018): Litigiosidad tributaria: Estado, causas y remedios, Thomson-Reuters/Aranzadi) y el Derecho comparado en Canadá, Reino Unido, Alemania o Italia (Alonso González, L.M. y Andrés Aucejo, E. (dirs.) (2017), Resolución alternativa de conflictos (ADR) en Derecho tributario comparado, Marcial Pons).

17 MULEIRO PARADA, L.M., op. cit., BIB 2020\34550.

Materia	2020	2019	2018	2017	2016	2015	2014	2013	2012	2011	2010
Fiscalidad	2	4	5	1					4	1	2
Total	32	88	67	23	47	36	41	26	16	27	22

Materia	2009	2008	2007	2006	2005	2004	2003	2002	2001	2000
Fiscalidad	1	1	1	1						
Total	11	17	14	17	10	8	8	3	4	5

Fuente: Tribunal de Justicia de la Unión Europea¹⁸

Llama la atención que, con el paso del tiempo —a lo largo de veinte años—, el número total de cuestiones prejudiciales elevadas por los jueces nacionales al Tribunal de Justicia de la Unión Europea con el fin de que resuelva dudas relativas a la aplicación de normas de Derecho Comunitario ha ido creciendo en general — pese a no ser los órganos jurisdiccionales españoles muy propensos a plantearlas—, pero esta misma tendencia no se observa en lo fiscal.

En consecuencia, puede que sea un buen momento para replantearse el diseño de un modelo organizativo acorde con las exigencias comunitarias, fundamentalmente con la tutela judicial efectiva del artículo

47 de la Carta de los derechos fundamentales de la Unión Europea (además del artículo 41 referido a la buena administración)¹⁹, de forma que se asegure la legitimidad para presentar cuestiones prejudiciales en materia fiscal ante el Tribunal de Luxemburgo.

Es muy gráfica la descripción del contenido del derecho a la tutela judicial efectiva perfilado permanentemente a través de una abundante jurisprudencia multinivel, sobre la base de garantías procesales relativas a la propia jurisdicción y el procedimiento, que no sólo comprenden la independencia y la imparcialidad, sino también un proceso en plazo razonable o sin

¹⁸ Serie por materia disponible en la página web del Consejo General del Poder Judicial <https://www.poderjudicial.es/cgpj/es/Temas/Estadistica-Judicial/Estadistica-por-temas/Aspectos-internacionales/Cuestiones-prejudiciales-iniciadas-ante-el-Tribunal-de-Justicia-de-la-Union-Europea/> [última consulta 10 de marzo de 2021].

¹⁹ Artículo 47 de la CDFUE: «Toda persona cuyos derechos y libertades garantizados por el Derecho de la Unión hayan sido violados tiene derecho a la tutela judicial efectiva respetando las condiciones establecidas en el presente artículo. Toda persona tiene derecho a que su causa sea oída equitativa y públicamente y dentro de un plazo razonable por un juez independiente e imparcial, establecido previamente por la ley...».

dilaciones²⁰. Es patente que un incumplimiento por el órgano jurisdiccional interno en cuanto al planteamiento de la cuestión prejudicial puede conculcar la tutela judicial efectiva, en su dimensión del derecho al juez predeterminado por la ley²¹. Otro punto que puede tomarse en consideración es que cuando el sistema de recursos diseñado dilatase en el tiempo la posibilidad de plantear la cuestión prejudicial solicitada por el contribuyente, iría en contra de la economía procesal, así como de los principios comunitarios de equivalencia y efectividad²².

Por un lado, podría ser útil idear algún cauce procedimental para que

se valore la oportunidad de plantear la cuestión prejudicial, con base en la experiencia ganada en esquemas de cooperación en otras áreas, por ejemplo, a la hora de que la administración tributaria pase el tanto de culpa a la jurisdicción penal si se observan indicios de delito.

Por otro lado, cabe traer a colación la especial configuración que en la LOPJ de 1985 se dio a las Salas de lo Civil y Penal de los Tribunales Superiores de Justicia en cuanto a las personas dotadas de potestad jurisdiccional que las integran, previendo la designación de juristas de reconocido prestigio —que ya se preveían en otros países de nuestro

20 Se delimita «el derecho a un juicio equitativo, sobre la base de unas garantías procesales relativas a la propia jurisdicción y el procedimiento y, otras, primordialmente orientadas a las partes de un proceso, para avalar la libertad frente a la actuación del poder judicial y las autoridades públicas. Entre las primeras, debemos mencionar: el derecho a un proceso público con un plazo razonable o sin dilaciones y el derecho a un Tribunal imparcial e independiente...» MULEIRO PARADA, L.M., op. cit., BIB 2020\34550.

21 La STJUE de 4 de octubre de 2018, Comisión contra Francia, declara el incumplimiento del Derecho de la UE por parte de un Estado miembro que ignoró su obligación de presentar la cuestión prejudicial.

22 «Más allá de la necesaria modificación al respecto de los arts. 237.3 de la LGT y 58.bis del Real Decreto 520/2005, también se produce una restricción en el ámbito competencial de los TEA, si bien es de suma relevancia recordar que se circunscribe al examen de los actos impugnables de aplicación de las normas en vigor con independencia de la legalidad intrínseca de las mismas. Por consiguiente, la no posibilidad de plantear cuestiones prejudiciales únicamente tendrá impacto en aquellos supuestos en los que el objeto de la reclamación económico-administrativa sea la vulneración del Derecho de la UE por parte de uno de tales actos (a causa, por ejemplo, de la interpretación normativa realizada por la Administración tributaria), ya que se encuentra fuera de su competencia el control la legalidad de la normativa.

Y a tal efecto, resulta indispensable distinguir si la vulneración alegada resulta indubitada (por existir una jurisprudencia bien asentada al respecto o por no haber duda razonable alguna), puesto que sólo en el caso que sea así los TEA podrán adoptar una resolución al respecto garantizando el debido respeto del Derecho de la UE. No obstante, de no ser así, no tendrán otra opción que declararse incompetentes, ya que no podrán solicitar al TJUE que se pronuncie sobre las cuestiones prejudiciales necesarias para poder emitir su resolución.

Sin embargo, el respeto al derecho a la tutela judicial efectiva exige que, en tales casos, no se requiera el necesario agotamiento de la vía económico-administrativa y se permita el acceso directo a vía la judicial, igual que se admite cuando lo que se cuestiona es la inconstitucionalidad interna de una norma y los TEA no puedan pronunciarse al respecto ni solicitarlo al TC. Y es que, de no ser así, se estaría convirtiendo la obligación de acudir a los mismos en una demora injustificada, inútil, ineficaz y contraria a la propia economía procesal, lo mismo que ocurriría, debido a su incompetencia para valorar la legalidad intrínseca de las normas, si no se permitiera ante la potencial vulneración del Derecho de la UE por parte de una disposición interna (exigiéndolo, además, aquí los principios de equivalencia y efectividad)». ROVIRA FERRER, I. (2020) «Consecuencias de la incompetencia de los TEA para plantear cuestiones prejudiciales», *Quincena Fiscal*, No. 11 (BIB 2020\12188).

entorno y que ya operaba como forma de ingreso en el Tribunal Supremo— y la participación de las asambleas legislativas autonómicas en el procedimiento a través de la presentación de una terna²³. Estos magistrados/as tienen todos los derechos jurisdiccionales (independencia e inamovilidad, por ejemplo), necesarios para el ejercicio de la potestad jurisdiccional, aunque sea limitada²⁴. Una solución similar podría buscarse en lo fiscal para que especialistas de reconocido prestigio, entre los que podría contarse con personas que hayan demostrado mérito y capacidad en los Tribunales económico-administrativos, accedieran a una Sala tributaria que dirimiese la necesidad de solicitar la pertinente aclaración europea.

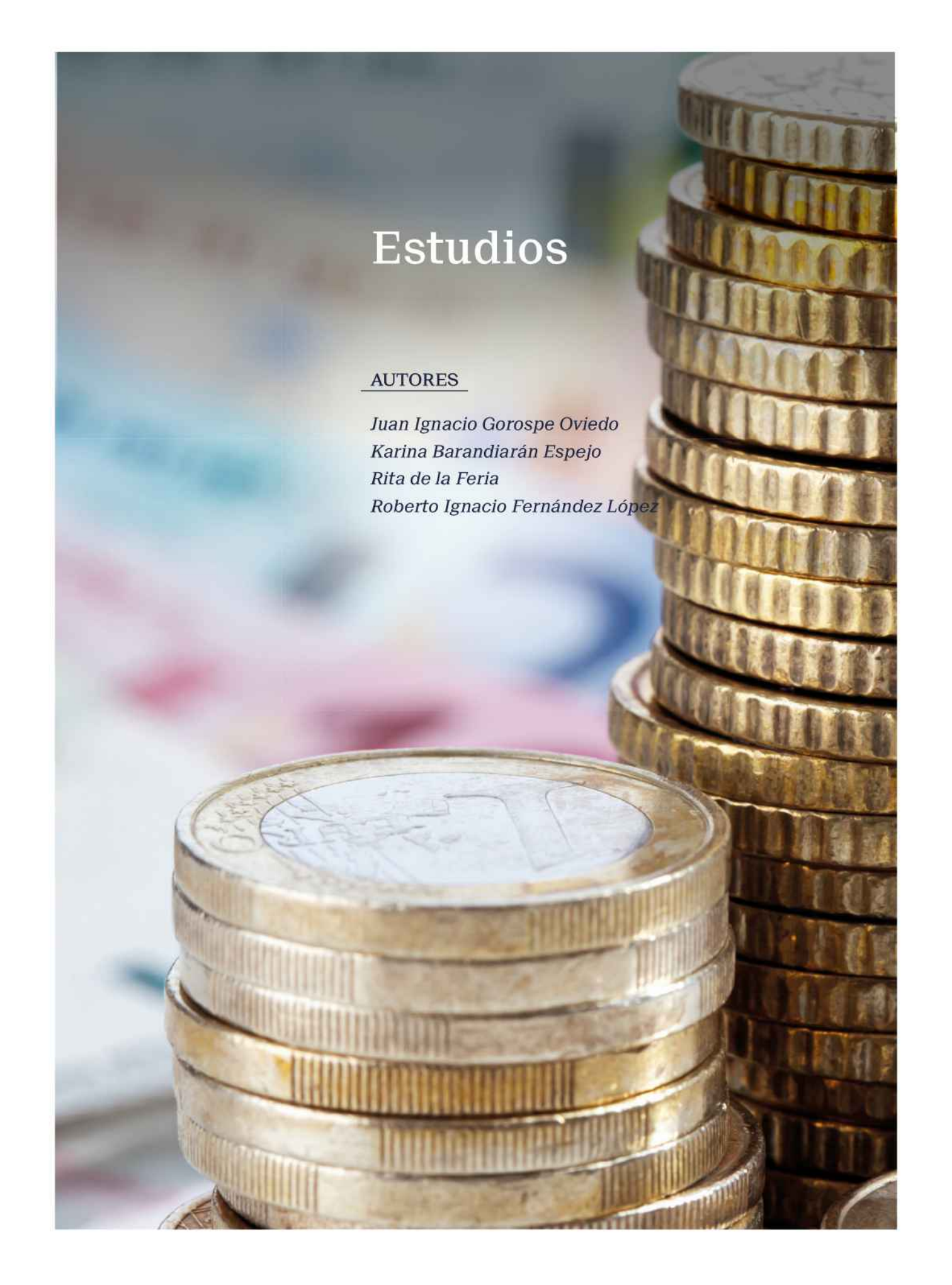
De forma experimental podría pergeñarse un sistema colaborativo, combinando los diferentes márgenes

de flexibilidad que ofrece el Derecho de la Unión Europea en relación con el requisito de la independencia. La mencionada Sala económico-europea, en la se concentrarían los supuestos en que se suscitase el planteamiento de una cuestión prejudicial, podría estar compuesta mayoritariamente por jueces de lo contencioso-administrativo (contando entre ellos con la vía de acceso complementaria de expertos de reconocido prestigio), y avocarse la competencia para resolver (en caso de normas), o descentralizarla (en caso de actos). Podrían concurrir en ella todos los requisitos: 1) origen legal del órgano; 2) su permanencia; 3) el carácter obligatorio de su jurisdicción; 4) el carácter contradictorio del procedimiento; 5) la aplicación por parte del órgano de normas jurídicas; y 6) su independencia.

23 En la Exposición de Motivos se justificaba así: «incorporar a función tan relevante como la judicial a quienes, en otros campos jurídicos, han demostrado estar en condiciones de ofrecer capacidad y competencia acreditadas; por último, lograr entre la carrera judicial y el resto del universo jurídico la ósmosis que, a buen seguro, se dará cuando se integren en la judicatura quienes, por haber ejercido el Derecho en otros sectores, aportarán perspectivas diferentes e incorporarán distintas sensibilidades a un ejercicio que se caracteriza por la riqueza conceptual y la diversidad de enfoques».

24 No obstante, carecen de la mayor parte de los derechos administrativos que integran la carrera judicial, por lo que puede afirmarse que no pertenecen a la misma, pues ante ellos no existe un *cursus honorum* que hacer. Consejo General del Poder Judicial: Informe sobre el Anteproyecto de proposición de ley de la Asamblea de Madrid ante el Congreso de los Diputados, de modificación de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial, y de la Ley 38/1988, de 28 de diciembre, de Demarcación y Planta Judicial, 29 de abril de 2020.

<https://www.poderjudicial.es/cgpj/es/Poder-Judicial/Consejo-General-del-Poder-Judicial/Actividad-del-CGPI/Informes/Informe-sobre-el-Anteproyecto-de-proposicion-de-ley-de-la-Asamblea-de-Madrid-ante-el-Congreso-de-los-Diputados-de-modificacion-de-la-Ley-Organica-6-1985-de-1-de-julio-del-Poder-Judicial-y-de-la-Ley-38-1988-de-28-de-diciembre-de-Demarcacion-y-Planta-Judicial> [última consulta 10 de marzo de 2021].

The background of the entire page is a photograph. On the right side, there is a tall, vertical stack of many gold-colored coins. In the foreground, slightly to the left of the center, is a smaller stack of similar coins. The top coin of this foreground stack is clearly visible, showing a circular design with a central emblem. The background is out of focus, showing various colors like blue, pink, and white, which appear to be other banknotes or coins scattered around.

Estudios

AUTORES

Juan Ignacio Gorospe Oviedo

Karina Barandiarán Espejo

Rita de la Feria

Roberto Ignacio Fernández López

EL DERECHO TRIBUTARIO ANTE UNA NUEVA REALIDAD VIRTUAL: LA TECNOLOGÍA *BLOCKCHAIN* APLICADA A LOS CONTRATOS INTELIGENTES *

Roberto Ignacio Fernández López

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

Title

Tax Law in the face of a new virtual reality: blockchain technology applied to smart contracts

Resumen

La cadena de bloques es una tecnología disruptiva que presenta múltiples aplicaciones en los sectores público y privado. Una de sus muchas funcionalidades es la de servir de soporte a contratos inteligentes autoejecutables sin intervención humana, pero son numerosos los interrogantes que plantea para el Derecho tributario esta novedosa fórmula de economía digital. El objeto del presente estudio es analizar los principales retos, problemas y oportunidades que surgen no sólo para los obligados tributarios que utilizan *blockchain* para constituir y desarrollar contratos inteligentes, sino también para la Administración tributaria.

Palabras clave

Cadena de bloques; contratos inteligentes; Derecho tributario; obligados tributarios; Administración tributaria.

Abstract

Blockchain is a disruptive technology that has multiple applications in the public and private sectors. One of its many functionalities is to support smart contracts that can be executed without human intervention, but there are numerous questions that this novel formula of digital economy raises for tax law. The purpose of this paper is to analyze the main challenges,

* Trabajo realizado al amparo del proyecto de investigación desarrollado en la Universidade de Vigo «PID2019-107450GB-C31», sobre *Retos y oportunidades de la Administración tributaria*, financiado por el Ministerio de Ciencia e Innovación (Agencia Estatal de Investigación).

Roberto Ignacio Fernández López

problems and opportunities that arise not only for taxpayers who use blockchain to constitute and develop smart contracts, but also for the tax administration.

Keywords

Blockchain; smart contracts; tax law; taxpayers; tax administration.

Fecha de recepción: 27-11-2020 / Fecha de aceptación: 4-01-2021/ Fecha de revisión: 8-01-2021

Cómo referenciar: Fernández López, R.I. (2021). El derecho tributario ante una nueva realidad virtual: la tecnología *blockchain* aplicada a los contratos inteligentes. *Revista Técnica Tributaria* (132), 17-55.

SUMARIO

1. Introducción
2. Aspectos jurídico-privados de los contratos inteligentes ejecutables a través de una cadena de bloques
3. Retos del Derecho tributario ante los contratos inteligentes vinculados a una *blockchain*
 - 3.1. La posición de los usuarios y gestores de la red *blockchain*
 - 3.2. El acceso e intervención de la Administración tributaria en las cadenas de bloques
4. Conclusiones
5. Bibliografía

1. Introducción

La tecnología *blockchain* está llamada a revolucionar por completo el mundo de las transacciones digitales y, por lo tanto, a cambiar sustancialmente los modelos de negocio en multitud de sectores económicos. Sus efectos también se van apreciar más pronto que tarde en la forma de relacionarse entre Administraciones y ciudadanos o empresas. Como es sabido, *blockchain* comporta la combinación de dos elementos tecnológicos: por un lado, una base de datos descentralizada o registro de contabilidad distribuida (DLT - *Distributed Ledger Technology*), en el que la información se almacena de forma simultánea en diferentes nodos u ordenadores que la comparten de igual a igual (*peer-to-peer*), y, por otro lado, un conjunto de bloques encadenados en el que cada uno de ellos incorpora un código criptográfico o *hash* (algoritmo matemático) que toma como referencia la información del bloque anterior y, a partir de ese código alfanumérico, es posible crear una nueva secuencia criptográfica en el siguiente bloque de la cadena¹.

Los dos componentes descritos se desarrollan a través de un proceso de *minería*, con arreglo al cual los nodos o servidores físicos agregan nuevos bloques a la cadena (*hashing*) generando así otros códigos o algoritmos conforme a un protocolo de consenso². De este modo, se va creando un libro mayor (*ledger*) que registra los datos o transacciones que se van incorporando a cada bloque con la consiguiente réplica en cada nodo. Los mineros realizan así en esencia dos tareas: la construcción de nuevos bloques y la verificación de los datos

1 Vid.. JUNESTRAND, S., «A blockchain-based governance model for public services in smart cities», *Open Access Government*, 2018. Recuperado de <https://www.openaccessgovernment.org/a-blockchain-based-governance-model/52928>. (Consultado el 23/09/2020).

La criptografía convierte un mensaje ilegible en otro legible y, a la inversa, también descifra un mensaje ilegible para que pueda ser legible. Vid.. PREUKSCHAT, A. (Coord.), *Blockchain: la revolución industrial de internet*, Gestión 2000, Barcelona, 2017, págs.190 y sgts.

La criptografía se puede definir como «el acto de crear códigos que permiten que los datos se mantengan en secreto. La criptografía convierte estos datos en un formato que solo los usuarios autorizados pueden leer/decodificar. Por lo tanto, los datos se pueden transmitir sin temor a que sean descifrados y comprometidos por actores no autorizados. Los actores autorizados pueden descifrar los datos utilizando una "clave", que es esencialmente un código privado que solo un usuario autorizado debe conocer». [Vid.. <https://www.techopedia.com/definition/1770/cryptography>. (Consultado el 27/10/2020)].

2 El protocolo de consenso (quizá uno de los más conocidos es *Proof of Work* elegido por *Bitcoin*) puede definirse como un «mecanismo que permite tener un registro distribuido en el que las distintas partes, sin necesidad de confiar unas en otras, puedan estar seguras de que la información que comparten y aceptan es veraz, y puedan además rechazar una información que no lo sea, en el caso de que consiga filtrarse en la red». [Vid.. VV.AA., *Aplicaciones de Blockchain en el Sector Público*, 2018, pág.12. Recuperado de <https://www.ospi.es/es/informes/detalle/Aplicaciones-de-Blockchain-en-el-Sector-Publico/>. (Consultado el 29/07/2020)].

o transacciones que otros han incorporado a cada bloque³. Ni que decir tiene que ambas funciones, pero especialmente la primera, requieren gran cantidad de recursos energéticos dada la necesidad de programar cálculos y estructuras complejas que posibiliten la continuación de la secuencia algorítmica, la cual es un conjunto alfanumérico único y exclusivo de cada bloque.

Con base en esta configuración técnica, son varias las ventajas o puntos fuertes que se atribuyen a *blockchain*: transparencia, pues la información fluye y es compartida en condiciones de igualdad por todos los participantes o usuarios de los nodos sin que la administre un servidor central; inmutabilidad, ya que los datos de un bloque anterior son de imposible modificación, edición o borrado, salvo que excepcionalmente hubiese un consenso de todos los participantes en anular los datos incorporados; descentralización o desintermediación, esto es, inexistencia de jerarquía y de centros de decisión que validen las operaciones realizadas, lo que aumenta la seguridad dificultando posibles ataques informáticos sobre un único servidor; instantaneidad y agilidad, en la medida que los intercambios de información operan en tiempo real; secuenciación temporal y trazabilidad, dado el fácil seguimiento de los datos incorporados a la cadena y el conocimiento del momento preciso en que se creó o modificó un determinado documento⁴.

En *Bitcoin* el *Proof of Work* es un proceso de verificación por virtud del cual determinados participantes (los «mineros») validan cada bloque de información que se añade a la red mediante la resolución de puzles criptográficos a cambio de una recompensa. En los últimos años, con el auge y expansión de la red *Bitcoin*, la verificación requiere mucho tiempo y un gran poder computacional para resolver dichos puzles criptográficos. En la práctica, esto supone que la verificación *Proof of Work* suponga un elevado consumo de tiempo y recursos energéticos. Ello ha motivado que otras criptomonedas, como *Ethereum*, hayan optado por aplicar otro sistema de verificación alternativo denominado *Proof of Stake*, basado en la reputación del validador, en donde los participantes con un mayor número de monedas virtuales son los más fiables. También aquí los participantes que realizan la verificación obtienen una recompensa económica, lo cual incentiva a los usuarios con un mayor número de recursos a realizar dicha verificación lo antes posible. [Vid. DE BIASE, P. y MAYOR, D.J., «Initial Coin Offerings (ICOs): un estudio sobre una nueva forma de financiación en la era digital», pág. 94. Recuperado de <https://www.perezllorca.com/actualidad/articulo/initial-coin-offerings-icos-un-estudio-sobre-una-nueva-forma-de-financiacion-en-la-era-digital/>. (Consultado el 29/07/2020)].

3 Las «transacciones» en *blockchain* hacen referencia a cualquier intercambio de información susceptible de ser contenida y registrada en un bloque. El objeto de la información puede ser muy variado, ya que puede versar sobre una transacción económica, un contrato inteligente, un cambio en los permisos de un usuario, etc. Vid. VV.AA., *Aplicaciones de Blockchain en el Sector Público...*, ob.cit., pág.13.

4 Vid. VV.AA., *EU Blockchain Observatory and Forum*. Recuperado de <https://www.eublockchainforum.eu/about>. (Consultado el 23/09/2020).

De hecho en *blockchain* se utiliza un sistema de criptografía asimétrica o de doble clave, tanto para acceder a datos ya existentes como para incorporar otros nuevos a la cadena de bloques. Es decir, por una parte cada nodo dispone de una clave pública que se distribuye por toda la red, lo que permite el cifrado de operaciones o transacciones y la identificación de un miembro frente a los demás; pero, por otra parte, también se actúa con una clave privada a la que se encuentra matemáticamente asociada esa red, en virtud de la cual es posible la descryptación o el descifrado de datos, lo cual posibilita la intervención individual de cada partícipe en las operaciones o transacciones desarrolladas en la red.

De todos modos, *blockchain* también plantea serias incógnitas jurídicas, singularmente en el ámbito del sector público⁵. Uno de los mayores desafíos afecta a la gestión de los datos personales, ya que la filosofía de la cadena de bloques se asienta en la idea de que cada uno de los intervinientes en la red nodal está en un plano de igualdad con idénticas condiciones de acceso a los datos de carácter personal incorporados a los códigos criptográficos, y ello colisiona en gran medida con la legislación española y europea que obliga a que exista un responsable en el tratamiento de dichos datos⁶. Bien es cierto que este inconveniente es más evidente en las redes *blockchain* públicas o abiertas –donde no existe limitación en el número de usuarios que pueden descargar en sus ordenadores la tecnología necesaria para operar en la cadena y tampoco es necesario que se identifiquen–, mientras que, en cambio, es fácilmente evitable en las redes privadas o «permisionadas», ya que en estas últimas los propietarios o gestores de la red pueden decidir quién participa en la misma y todos los usuarios se conocen, lo que facilitaría la identificación del responsable o gestor de los datos personales⁷. En esta misma línea, la protección de la privacidad y el ejercicio de los derechos de rectificación o supresión parecen incompatibles con la inmutabilidad propia de los bloques creados, pero ello podría solventarse bien con un proceso de encriptación o anonimización en las redes privadas que convirtiese al dato en inaccesible, o bien permitiendo la introducción en el bloque o registro más reciente de datos que anulasen la información de los anteriores y que convirtiesen en válido el último incorporado⁸. Pero incluso en una red pública, por ejemplo la red *Bitcoin*, sería posible calificar como responsable del tratamiento de los datos que la integran al programador o diseñador del *software* en que se asienta la cadena de bloques, ya que puede perfilar la finalidad y los medios de tratamiento de datos.

5 Vid.. BERRYHILL, J., BOURGERY, T. and HANSON, A., «Blockchains Unchained: Blockchain Technology and its Use in the Public Sector», *OECD Working Papers on Public Governance*, núm.28, 2018, págs.29-30. Recuperado de <https://doi.org/10.1787/3c32c429-en>. (Consultado el 27/10/2020).

6 Vid.. Reglamento (UE) 2016/679 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 27 de abril de 2016, relativo a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales y a la libre circulación de estos datos; y Ley Orgánica 3/2018, de 5 de diciembre, de Protección de Datos Personales y Garantía de los Derechos Digitales.

7 Las redes «permisionadas» (*permissioned*) deben su nombre a que los datos de la cadena de bloques son compartidos por personas que, previamente, han sido autorizados o han obtenido un permiso para dar y recibir información o para poder leer y escribir en la cadena. Por esta razón, las redes privadas o «permisionadas» pierden una de las grandes señas de identidad de *blockchain* que es la descentralización. En las redes privadas es cierto que los usuarios de los distintos nodos siguen actuando de forma autónoma, pero hay un gestor o autoridad central que autoriza y supervisa la consulta, validación y acceso a la información, así como la ejecución de programas, etc.

Por otra parte, mientras que las redes públicas se suelen apoyar en un sistema de *software* libre (*Free Software*), en cambio las redes privadas funcionan con código abierto (*Open Source*). Estas últimas priman el acceso al código fuente y, asentándose en un menor número de participantes que las redes públicas, permiten a los desarrolladores la modificación de dicho código obteniendo así un *software* de mayor calidad, si bien aquí cobra gran importancia la transparencia y los protocolos o reglas de uso para la implementación de *blockchain*. Vid.. GARCÍA MATEO, P., *Blockchain aplicado al sector público*, Universitat Politècnica de València, 2018, pág.46. Recuperado de <https://riunet.upv.es/bitstream/handle/10251/111762/Garc%C3%ADa%20-%20Blockchain%20aplicado%20al%20sector%20p%C3%BAblico.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. (Consultado el 08/10/2020).

8 Vid.. ZORRAQUINO, A. y MATAS, A., «Blockchain: aplicación de la tecnología e implicaciones en materia de protección de datos personales», *Pwc Periscopio Fiscal & Legal*. Recuperado de <https://periscopiofiscalylegal.pwc.es/blockchain-aplicacion-de-la-tecnologia-en-proteccion-de-datos/>. (Consultado el 22/07/2020).

En cualquier caso, la tecnología *blockchain* se suele identificar o asociar con el mundo de las criptomonedas, singularmente con *Bitcoin*, y es cierto que fue en este campo donde comenzó a dar sus primeros pasos al facilitar el lanzamiento e intercambio de estos activos en formato digital⁹. De hecho, *Bitcoin* fue la primera aplicación práctica de la cadena de bloques. A partir de ahí han surgido otros *tokens* o derechos sobre activos patrimoniales (criptoactivos), tanto intangibles como físicos¹⁰. Precisamente, la posibilidad de *tokenizar* de forma criptográfica activos tangibles (inmuebles, productos agrícolas, obras de arte, bosques, artículos de lujo, etc.) también abre posibilidades hasta ahora desconocidas en diferentes sectores económicos, que van mucho más allá del lanzamiento de monedas virtuales y que desde luego también originan importantes consecuencias tributarias¹¹. Es lo que desde las ciencias computacionales se denomina «el internet del valor», a saber, la posibilidad de utilizar *blockchain* como herramienta que permite gestionar activos digitales sin depender de una autoridad central que supervise el proceso¹². Quizás ha sido éste uno de los desarrollos más acusados de las cadenas de bloques hasta la fecha, de modo particular en el mercado de las criptomonedas. A este respecto, para salir al

9 No existe una definición legal de las monedas virtuales o criptomonedas. En realidad, no poseen una sola finalidad jurídico-económica. Así, por ejemplo, el Banco Central Europeo las definió como «la representación digital de valor, no emitida por ninguna autoridad bancaria central, institución de crédito o emisor de dinero electrónico reconocido, que, en ciertas ocasiones, puede ser utilizada como medio de pago alternativo». [Vid.. VV.AA., *Virtual currency schemes-a further analysis*, 2015, pág.33. Recuperado de <https://www.ecb.europa.eu/pub/pdf/other/virtualcurrencyschemesen.pdf>. (Consultado el 09/09/2020)]. Por consiguiente, no son moneda de curso legal, no están reguladas o intervenidas por una institución monetaria ni poseen una unidad de cuenta propia. Esa falta de regulación ha provocado que las monedas virtuales hayan sido foco de atención como mecanismos propicios para desarrollar actividades ilícitas (fraude fiscal, blanqueo de capitales, estafas, etc.). Por su parte, la STJUE de 22 de octubre de 2015 (asunto C-264/14, Skatteverket - David Hedqvist) consideró que el canje de *bitcoins* es equiparable al de divisas tradicionales, por lo que este tipo de operaciones están exentas de IVA. Calificó además a las criptomonedas como «divisa virtual de flujo bidireccional» con el finalidad de servir de medio de pago.

En esta misma línea, la doctrina más autorizada encuadra las monedas virtuales en una de las categorías de los activos patrimoniales digitales (*tokens*), los *currency tokens*, esto es aquellos cuya principal finalidad es la de operar como medios de pago universalmente aceptados. También podrían ser calificadas como *utility tokens*, los cuales, además de ser medios de pago, dan la posibilidad de adquirir bienes y disfrutar servicios de la empresa o plataforma que los ha emitido a través de una ICO (*Initial Coin Offering*). Es decir, los *utility tokens* funcionan como «títulos-valores impropios», de suerte que «pueden ser transmitidos sin necesidad de comunicarlo al deudor, aunque les afectan excepciones reales y personales de relaciones anteriores». [Vid.. NASARRE AZNAR, S., «Naturaleza jurídica y régimen civil de los "tokens" en "blockchain"», en GARCÍA TERUEL, R.M.³. (Coord.), *La tokenización de bienes en blockchain. Cuestiones civiles y tributarias*, Aranzadi, Cizur Menor, 2020, págs. 77-78 y 96].

Para un conocimiento preciso de las ICO puede consultarse el análisis de DE BIASE, P. y MAYOR, D.J., «*Initial Coin Offerings* (ICOs): un estudio sobre una nueva forma de financiación en la era digital», págs. 91-118. Recuperado de <https://www.perezllorca.com/actualidad/articulo/initial-coin-offerings-icos-un-estudio-sobre-una-nueva-forma-de-financiacion-en-la-era-digital/>. (Consultado el 29/07/2020).

10 Los *tokens* pueden definirse como «un tipo de activo digital que se puede rastrear o transferir a través de una cadena de bloques. Los *tokens* se utilizan a menudo como representaciones digitales de activos, tales como materias primas, acciones e incluso productos. Los *tokens* también se utilizan para incentivar a los actores o participantes a mantener y asegurar las redes *blockchain*». Dicha definición y explicación proceden de VV.AA., *EU Blockchain Observatory and Forum 2018-2020. Conclusions and Reflections*, pág.94. Recuperado de <https://www.eublockchainforum.eu/reports>. (Consultado el 21/10/2020).

11 Vid.. RIVAS NIETO, E., «Las implicaciones tributarias de la "tokenización" de bienes», en GARCÍA TERUEL, R.M.³. (Coord.), *La tokenización de bienes en blockchain. Cuestiones civiles y tributarias*, Aranzadi, Cizur Menor, 2020, págs.219 y sgts.

12 Vid.. GARCÍA MATEO, P., *Blockchain aplicado al sector público*, ob.cit., pág.39.

paso de los recelos que suscita la emisión y tráfico de monedas virtuales a través de una *blockchain*, ya se está estudiando la posibilidad de implantar el euro digital con respaldo del Banco Central Europeo, no como nueva divisa sustitutiva del efectivo ni tampoco provista de la cualidad de activo de inversión, sino como método de pago opcional y alternativo a los ya existentes¹³.

Por otra parte, *blockchain* está acaparando también notoriedad como medio para acreditar la identidad digital de ciudadanos y empresas, ya que permite acceder con seguridad y rapidez a determinados servicios públicos y privados. En este sentido destacan países como Estonia, cuya Administración pública está altamente digitalizada gracias a las aplicaciones que ofrece la cadena de bloques¹⁴. Y no es menos útil la funcionalidad de esta tecnología en el ámbito de la logística y la distribución, puesto que reduce trámites, facilita la trazabilidad del producto y agiliza al máximo todo el sistema de transporte de mercancías.

Pero, además de los anteriores, hay otro llamativo escenario en el que *blockchain* está adquiriendo recientemente un creciente protagonismo que, según todo apunta, se acentuará todavía más en el futuro inmediato: el de los *smart contracts*. En realidad fue una plataforma global, descentralizada y de código abierto como *ethereum* la que desde 2014 impulsó el uso de los contratos inteligentes¹⁵, los cuales ejecutan de forma automática cláusulas, funciones y efectos jurídicos predeterminados en lenguaje criptográfico¹⁶. Los contratos inteligentes operan así como programas informáticos que llevan a efecto acuerdos establecidos entre dos o más partes desde el preciso momento en que se cum-

13 Vid.. https://www.elconfidencial.com/tecnologia/2020-11-26/foro-blockchain-tecnologia-digitalizacion-bra_2848528/ (Consultado el 26/11/2020).

14 Vid.. <https://www.pwc.com/gx/en/services/legal/tech/assets/estonia-the-digital-republic-secured-by-blockchain.pdf>. (Consultado el 25/09/2020). Los beneficios conseguidos por los ciudadanos estonios con la identificación digital implementada al amparo de *blockchain* abarcan aspectos tan diversos como los siguientes: a) Identificación legal para ciudadanos estonios que viajen dentro de la UE. b) Servicios médicos (tarjeta de seguro médico, historial clínico, recetas electrónicas, etc.). c) Firma digital. d) Sistema de voto digital. e) Declaraciones de impuestos. f) Acceso al Registro Mercantil y al Registro de la Propiedad. g) Acceso a la Administración de Justicia. h) Acceso y gestión de cuentas bancarias, etc.

Otra experiencia muy positiva en el uso de *blockchain* es la de Georgia. Esta ex república soviética ha recurrido exitosamente a dicha aplicación tecnológica para crear un Registro de la Propiedad, lo que ha posibilitado cartografiar terrenos e identificar a los legítimos titulares de la propiedad inmueble. [Vid.. https://blogs.elconfidencial.com/mundo/fuera-de-lugar/2019-11-26/georgia-primer-paso-deshacerse-notarios-683_2351948/ (Consultado el 27/10/2020)].

15 Vid.. <https://ethereum.org/en/developers/docs/smart-contracts/>. (Consultado el 24/09/2020).

16 La combinación de *blockchain*, *smart contracts* y *tokens* crea el caldo de cultivo ideal para que surjan mercados financieros paralelos a los oficialmente reconocidos, regidos por sus propias normas y, por supuesto, sin estar bajo el control de un supervisor institucional. Evidentemente, por su opacidad y falta de regulación, el riesgo para los inversores es enorme en dichos mercados extraoficiales.

Para contrarrestar estos inconvenientes, la Comisión Europea publicó en septiembre de 2020 la propuesta del marco legislativo de la UE para los mercados de «criptoactivos» o activos digitales (MiCA – *Europe's Markets in Crypto-Assets*). En la misma línea que la Directiva 2004/39/CE, de mercados de instrumentos financieros (MiFID), la Comisión pretende con dicha regulación proporcionar claridad legal y seguridad jurídica en torno a las criptomonedas, *tokens* y otros activos digitales, con la intención de tratarlos de la misma manera que cualquier otro instrumento financiero regulado. La propuesta de MiCA contiene una definición amplia de activos criptográficos y un conjunto básico de reglas que se aplican a los emisores de esos activos y proveedores de servicios. [Vid.. <https://blockchain.news/news/leaked-EU-commission-draft-crypto-assets-law-how-will-cryptocurrency-regulated>. (Consultado el 02/11/2020)].

plen ciertas condiciones incorporadas a un *software*¹⁷. Frente a los contratos tradicionales, el modelo descrito elimina la posible intermediación de un tercero, esto es, del responsable legal que verifica la validez del negocio jurídico, al margen de que reduce costes de gestión y tiempo dedicado a comprobar el grado de cumplimiento del acuerdo¹⁸.

Así las cosas, es a esta vertiente de los *smart contracts* a la que queremos prestar atención en el presente trabajo, ya que son tantas las posibilidades que se abren en el intercambio de bienes, y sobre todo de servicios, que más pronto que tarde el Derecho tributario deberá dar respuesta a los numerosos interrogantes que suscita esta novedosa operatoria económica. A este respecto, intentaremos desvelar en las líneas que siguen los principales retos, problemas y oportunidades que surgen no sólo para los obligados tributarios que utilizan *blockchain* para verificar y ejecutar contratos inteligentes, sino también para la Administración tributaria. No obstante, con carácter previo es necesario sentar las bases de los aspectos jurídico-privados más relevantes que rodean este tipo de negocios jurídicos.

2. Aspectos jurídico-privados de los contratos inteligentes ejecutables a través de una cadena de bloques

Una primera aproximación a la figura de los contratos inteligentes exige diferenciar el doble plano que presentan: tecnológico y jurídico. Desde una perspectiva puramente técnica estamos ante un código de programación que, como tal, es una secuencia criptográfica de datos. Dicha secuencia despliega una serie de consecuencias o efectos predefinidos en la misma ante la concurrencia de determinados eventos, condiciones o circunstancias. Desde un punto de vista jurídico es, como todo contrato, un acuerdo vinculante entre dos o más partes cuyo principal soporte es la secuencia criptográfica, la cual permite validar el cumplimiento de las condiciones acordadas¹⁹. Ambos planos se complementan entre sí pues sin el *software* o código de programación no hay acuerdo autoejecutable con efectos jurídicos y, al mismo tiempo, el soporte criptográfico

17 Vid.. VV.AA.: *Conoce los entresijos de la criptomoneda más evolucionada y el espectacular mundo de oportunidades que le rodea*. Recuperado de <https://www.miEthereum.com/>. (Consultado el 13/10/2020).

18 Por lo demás, el campo de actuación de los contratos inteligentes no debe ceñirse en exclusiva a la contratación privada sino que también puede abarcar la contratación pública, en especial el proceso de financiación, licitación y adjudicación de contratos por entes públicos. En este terreno el contrato inteligente puede suponer un importante instrumento de prevención del fraude y de lucha contra la corrupción. [Vid.. GARCÍA MATEO, P., *Blockchain aplicado al sector público*, ob.cit., pág.63; y MUÑOZ CARMONA, A.M., *Implicaciones jurídicas del uso de blockchain en la Administración pública*, Universidad de Murcia, 2018, págs.65-72 y 78-81. Recuperado de https://digitum.um.es/digitum/bitstream/10201/61679/1/TFM_Mu%C3%B1oz_Carmona%2C_Agust%C3%ADn_Manuel.pdf (Consultado el 14/10/2020)].

19 Vid.. VIVAS AUGIER, C., «Aplicaciones transversales de la *blockchain*», en PREUKSCHAT, A. (Coord.), *Blockchain: la revolución industrial de internet*, Gestión 2000, Barcelona, 2017, págs.140 y sgts.; GÓRRIZ LÓPEZ, C., «Tecnología *Blockchain* y contratos inteligentes», en NAVAS NAVARRO, S. (Dir.), *Inteligencia artificial. Tecnología. Derecho*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2017, pág.188; y LEGERÉN-MOLINA, A., «Los contratos inteligentes en España. La disciplina de los *smart contracts*», *Revista de Derecho Civil*, vol.V, núm.2, 2018, pág.195.

carecería de utilidad de no incorporar cláusulas y condiciones que conforman el objeto del contrato.

Una de las peculiaridades de este tipo de contratos es que, al apoyarse en una secuencia o clave alfanumérica, no se redactan en lenguaje natural sino en lenguaje de programación, lo que obliga a que las partes deban ser muy cuidadosas a la hora de configurar las cláusulas susceptibles de desencadenar efectos automáticos. Así, desde una óptica jurídica, la secuencia algorítmica cumple un doble cometido: expresa el acuerdo de los contratantes y, adicionalmente, actúa de soporte del negocio jurídico, el cual aun cuando esté incorporado a una cadena de bloques carece de la naturaleza de documento público²⁰. Repárese en que los contratos inteligentes incorporan al *software* que les da soporte una serie de condiciones (programación «*if-then-else*») que reducen al mínimo las tareas interpretativas de los juristas –fuente a veces de diversas controversias jurídicas–, pues toda su mecánica gira en torno al cumplimiento o no de las cláusulas condicionales previstas en el código criptográfico²¹. En concreto, la voluntad negocial de las partes queda circunscrita casi en exclusiva a la fase inicial de redacción y conversión de ese clausulado a lenguaje informático –lo que por otra parte le otorga un especial protagonismo a los programadores y desarrolladores de los comandos de código–, pues a partir de ese momento la ejecución de las prestaciones o condiciones preestablecidas se desarrolla de forma automática sin intervención humana²². En realidad, las secuencias de código insertadas en el *software* generan nuevos datos a partir de órdenes preestablecidas (por ej., verificar si el bien ha sido entregado o el servicio ha sido prestado) y ese procesamiento de datos supone, en términos jurídicos, la ejecución inmediata del objeto propio del contrato (por ej., pagar el bien entregado o el servicio prestado). Eso es lo que explica que el contrato sea «autoejecutable», lo que por otra parte impide detener su aplicación o materialización aun cuando se aprecie un resultado imprevisible o inadecuado²³.

De lo anterior se deduce que, en aras de la certeza que debe acompañar al contrato desde su perfeccionamiento hasta su resolución o extinción, resulte crucial contemplar en la serie algorítmica todas las posibles circunstancias o escenarios a los que las partes desean asociar efectos jurídicos vinculantes, incluida la hipótesis de que no se produzca ninguna de las premisas preestablecidas. Ello exige una perfecta coordinación y simbiosis en sus respectivas tareas por parte de juristas y programadores informáticos. Uno de los grandes beneficios que esta técnica aporta al tráfico jurídico es la disminución de la litigiosidad, pues se reducen considerablemente las posibilidades de incumpli-

20 Para conocer ejemplos concretos de contratos inteligentes que inciden sobre *tokens* puede consultarse el trabajo de PÉREZ SOLÀ, C., «Análisis de los "smart contracts" y del despliegue en Ethereum de los "tokens" de Blockimmo, Crowdvilla, Crowdlitoken y Alt.estate», en GARCÍA TERUEL, R.M.ª. (Coord.), *La tokenización de bienes en blockchain. Cuestiones civiles y tributarias*, Aranzadi, Cizur Menor, 2020, págs.241 y sgts.

21 Vid.. NASARRE AZNAR, S., «Naturaleza jurídica y régimen civil...», *ob.cit.*, pág.62.

22 La configuración *if-then-else* se apoya en un razonamiento en apariencia muy sencillo: si se cumple la condición o circunstancia prevista (*if*), entonces se desencadena un efecto determinado (*then*); y de no cumplirse la eventualidad, en ese caso se ejecuta otra consecuencia igualmente preestablecida (*else*). Vid.. PUTERBAUGH, D., «The future of contracts: automation, blockchain, and smart contracts», *Association of Corporate Counsel Docket* 48, 34 núm.10, 2016, pág.50.

23 Vid.. WERBACH, K. and CORNELL, N., «Contracts *ex machine*», *Duke Law Journal*, núm.67, 2017, pág.373.

miento contractual al conocerse de antemano las consecuencias perjudiciales que ello comporta para la parte incumplidora²⁴. Además, como resultado de lo anterior, hay una mayor agilidad y rapidez en la ejecución de las cláusulas contractuales, ya que la sola decisión de uno de los contratantes no puede impedir o bloquear el efecto inicial anudado a la concurrencia o ausencia de la condición estipulada. Es así que, desde una perspectiva tecnológica, los contratos inteligentes incorporados a una cadena de bloques permiten cumplir las prestaciones acordadas utilizando frecuentemente como medios de pago automatizados las criptomonedas –susceptibles de programación– y, por otra parte, también es posible que la secuencia de código verifique y controle el intercambio de bienes o servicios, ya que estos últimos pueden adoptar la forma de activos patrimoniales criptográficos (*tokens*) que incorporan derechos vinculados al objeto cierto del contrato (bien o servicio).

Ahora bien, para reforzar la seguridad jurídica y potenciar la transparencia inherente a ese automatismo propio de los *smart contracts*, surge la necesidad de contar en ocasiones con el apoyo de agentes externos (*oracles*) que aporten información fiable para el desarrollo del clausulado condicional. Es decir, el *oracle* es una especie de observador imparcial que actúa en representación de las partes contratantes y que verifica si en la realidad concurre objetivamente la condición o circunstancia desencadenante del efecto automático incorporado al contrato²⁵. Ni que decir tiene que ese agente externo debe ser un tercero de confianza de las partes pues, como señala MUÑOZ CARMONA, «la introducción de información errónea o manipulada en la cadena de bloques –caracterizada, como ya hemos señalado anteriormente, por su inmutabilidad– puede originar destacados problemas en orden a conseguir un adecuado y justo cumplimiento del contrato»²⁶. Por ello, dicho sujeto no es un supervisor de la ejecución o de los efectos jurídicos del contrato, pues de esto último ya se encarga la propia aplicación informática al activar el mecanismo incorporado a las condiciones predeterminadas, sino que ese tercero interviene en una fase previa poniendo su foco de atención en los hechos subyacentes al acuerdo comercial para acreditar la realidad de los mismos. En otras palabras, cuando la consecuencia jurídica asociada al contrato inteligente pende de un dato, evento o información procedente del mundo real, es necesario que un agente externo active la condición suspensiva o resolutoria vinculada a ese dato que sólo la intervención humana puede percibir²⁷.

Por otra parte, una de las grandes virtudes de los contratos inteligentes, a saber, su automatismo, se convierte paradójicamente en uno de sus principales puntos débiles por su excesiva rigidez, en el sentido de que sus cláusulas no

24 ZORRAQUINO y MATAS proponen como ejemplo práctico el de un seguro por cancelación o retraso de vuelos, respecto al cual el *smart contract* podría definir las prestaciones económicas si el vuelo se retrasase. Así, el evento que activaría la ejecución del contrato sería que el vuelo sufriese una demora superior a un determinado número de horas, a partir de lo cual se desplegarían sus efectos de forma automática (por ej., ingreso inmediato de la indemnización por retraso o cancelación). [Vid.. «Blockchain: aplicación de la tecnología...», *ob.cit.* Recuperado de <https://periscopiofiscallylegal.pwc.es/blockchain-aplicacion-de-la-tecnologia-en-proteccion-de-datos/>. (Consultado el 21/10/2020)].

25 Vid.. GÓRRIZ LÓPEZ, C., «Tecnología Blockchain y contratos...», *ob.cit.*, pág.191.

26 Vid.. MUÑOZ CARMONA, A.M., «Implicaciones jurídicas del uso de blockchain...», *ob.cit.*, pág.76.

27 Vid.. TUR FAÚNDEZ, C., *Smart contracts: análisis jurídico*, Reus, Madrid, 2018, pág.111.

deben incorporar expresiones ambiguas, conceptos jurídicos indeterminados o términos que induzcan a resultados antagónicos o polivalentes, al no ser posible una actividad hermenéutica que indague sobre el sentido de dichos vocablos o que permita una renegociación o reformulación de las consecuencias asociadas a las circunstancias acaecidas. Esa importante limitación de la tarea interpretativa de los contratantes, y de los juristas en general, resta flexibilidad a la hora de buscar nuevas soluciones jurídicas ante resultados inesperados en la fase de ejecución o resolución del contrato, lo que por lo demás propicia que los *smart contracts* encuentren su mejor caldo de cultivo en los contratos de suministro y en determinados negocios jurídicos de tracto sucesivo (por ej., arrendamientos, préstamos, emisión de *tokens* a través de una ICO, etc.). Aún así, el carácter sinalagmático de estos últimos puede derivar en incumplimientos de alguna de las prestaciones recíprocas o en cumplimientos defectuosos, lo que aboca a que a la parte perjudicada le asista el derecho de optar entre exigir el cumplimiento íntegro o la resolución del contrato. Ambas hipótesis y las consecuencias jurídicas que de ellas resulten, entre ellas la *exceptio non adimpleti contractus*, deben estar claramente incorporadas al *software* que articule la configuración técnica del contrato inteligente, pues ello refuerza la previsibilidad propia de este tipo de negocios jurídicos.

Con todo, uno de los grandes interrogantes que plantean los contratos inteligentes es la determinación del régimen jurídico que les resulta aplicable. De entrada, la participación en la cadena de bloques de personas situadas en distintas jurisdicciones complica la fijación de un sistema de solución de conflictos o de tramitación de reclamaciones, si bien es verdad que la propia idiosincrasia de los *smart contracts* —en los que disminuye drásticamente el riesgo de incumplimiento— contribuye a minimizar eventuales controversias entre las partes, al margen de que nada impide que estas últimas puedan incorporar a la secuencia criptográfica vías extrajudiciales de solución de conflictos que reduzcan al mínimo la litigiosidad, por ejemplo mecanismos arbitrales o transaccionales.

En clave de Derecho español, se ha señalado que las secuencias de código propias de estos contratos pueden expresar acuerdos de voluntad que permitirían calificarlos como una modalidad de los contratos electrónicos, en la medida en que se considere que el algoritmo actúa de soporte al acuerdo. Ello posibilitaría aplicarles el art.23 de la Ley 34/2002, de 11 de julio, de Servicios de la Sociedad de la Información²⁸, el cual remite a su vez a los Códigos Civil y de Comercio en cuanto a los requisitos necesarios para su validez y eficacia: consentimiento libremente prestado por las partes, objeto cierto que sea materia

28 El apartado 1 de dicho precepto dispone lo siguiente:

«Los contratos celebrados por vía electrónica producirán todos los efectos previstos por el ordenamiento jurídico, cuando concurran el consentimiento y los demás requisitos necesarios para su validez.

Los contratos electrónicos se regirán por lo dispuesto en este Título, por los Códigos Civil y de Comercio y por las restantes normas civiles o mercantiles sobre contratos, en especial, las normas de protección de los consumidores y usuarios y de ordenación de la actividad comercial».

del contrato y causa de la obligación que se establezca (art.1261 CC)²⁹. A este respecto conviene traer a colación el art.54 del Código de Comercio, cuyo párrafo segundo dispone que, a fin de conocer el momento en que se perfecciona el negocio jurídico, «en los contratos celebrados mediante dispositivos automáticos hay consentimiento desde que se manifiesta la aceptación».

Por último, en lo que respecta al cumplimiento de las obligaciones por las partes, ya hemos avanzado que el pago es una función que está programada por la secuencia algorítmica y que las criptomonedas –al ser programables– facilitan su materialización³⁰, aunque lógicamente no tienen por qué ser estas últimas los únicos medios de pago para hacer efectivos los contratos inteligentes. A partir de ahí, el rastro o sellado temporal que se incorpora a la cadena de bloques servirá como huella digital y medio de prueba –documento privado– para acreditar la realidad de las prestaciones recíprocas.

3. Retos del Derecho tributario ante los contratos inteligentes vinculados a una *blockchain*

3.1. La posición de los usuarios y gestores de la red *blockchain*

3.1.1. Criterios de sujeción y cuestiones adyacentes

Uno de los principales puntos de interés que genera la digitalización de la economía, y los contratos inteligentes ejecutables a través de *blockchain* son un claro exponente de este fenómeno, lo constituye la falta de presencia física de las empresas que operan en este sector. Los factores de producción y distribución de estas entidades actúan sobre activos intangibles, los cuales crean disfunciones en los esquemas tradicionales de tributación preferencial en el Estado de residencia del sujeto oferente del servicio. A su vez, el riesgo de traslado de residencia hacia territorios de nula o baja tributación, o jurisdicciones no cooperativas, es un riesgo evidente que provoca una injustificada ventaja competitiva para este tipo de operadores del sector digital, especialmente frente a otros que siguen comercializando bienes tangibles y mercancías que

29 Vid.. LEGERÉN-MOLINA, A., «Retos jurídicos que plantea la tecnología de la cadena de bloques. Aspectos legales de *Blockchain*», *Revista de Derecho Civil*, vol.VI, núm.1, 2019, pág.227.

A juicio de este autor, «cuando los "contratos inteligentes" se elaboren para ser suscritos en serie y dirigidos a consumidores también resultará de aplicación la normativa específica. En concreto, el régimen jurídico de las cláusulas generales de los contratos celebrados con consumidores (cfr. *ad ex.*, arts. 5 a 10 de la Ley 7/1998, de 13 de abril, de Condiciones Generales de la Contratación), el relativo a las cláusulas no negociadas individualmente (cfr. arts. 80-91 del RD Legislativo 1/2007, de 16 de noviembre, de Texto Refundido de la Ley General de la Defensa de Consumidores y Usuarios), las disposiciones atinentes a la información precontractual y postcontractual (cfr. *ad ex.* arts. 27 y 28 LSSI y el art. 98 TRLGDCU) y la exigencia de entregar al consumidor una copia del contrato impresa o en soporte duradero, de manera que cuando haya divergencia entre el contenido del código informático y la versión entregada a aquél, prevalecerá ésta (*arg. ex* arts. 61, 63, 65, 80, 98 y 99 TRLGDCU, entre otros)». (*Ibidem*, págs.227-228).

30 Vid.. MIRAS MARÍN N., «La tributación de los *Smartcontracts* ofrecidos en las monedas virtuales», *Gaceta Fiscal*, núm.399, 2019, págs.131-132.

precisan de un desplazamiento físico entre distintos países o jurisdicciones fiscales.

Así las cosas, se han identificado dos tipos de problemas que rompen la neutralidad de los sistemas tributarios frente a los diferentes actores económicos y generan inequidades de trato contrarias a los más elementales principios de justicia tributaria: la inadecuación del concepto de establecimiento permanente a la nueva realidad digital, y la facilidad para crear mecanismos o estructuras de planificación fiscal internacional dirigidas a situar artificialmente los beneficios en jurisdicciones con una tributación muy favorable³¹. Ambos aspectos giran en torno a un denominador común: el binomio Estado de residencia/ Estado de la fuente pierde su utilidad como instrumento de reparto del poder tributario sobre los beneficios obtenidos, al punto de que deja de existir un espacio físico que actúe como lugar fijo de negocios en el Estado de la fuente e incluso, dependiendo del tipo de transacciones digitales de que se trate, hasta puede resultar complejo identificar o localizar el Estado de residencia de la persona o entidad oferente de los servicios prestados por vía electrónica. En este sentido se ha apuntado que la economía digital aboca a un escenario de «inmunidad fiscal», en el que surgen expresiones como «difícil de gravar» (*hard to tax*) «renta sin Estado» (*Stateless income*) o «residente en ninguna parte» (*nowhere resident*)³².

Ocurre, en suma, que las plataformas digitales, servidores web, *apps*, etc., carecen de presencia física en un país aunque sí pueden poseer una destacada presencia económica en esa misma jurisdicción. Como es de suponer, la solución exige medidas legislativas de orden interno —entre otras, modificando y ampliando el concepto de establecimiento permanente en tributos como el IRNR—, y compromisos multilaterales a escala internacional —por ej.—, adoptando criterios de sujeción que localicen el hecho imponible en los territorios donde se produce el consumo de tales servicios o donde se crea el valor económico inherente a los mismos³³. A este respecto, se ha apuntado a la conveniencia de fijar un punto de conexión con el Estado de la fuente, consistente en la «presencia económica significativa», atendiendo a factores tales como: a) Ingresos, esto es, volumen de transacciones realizadas con clientes de ese Estado. b) Servicios digitales localizados en dicho Estado (nombre de dominio, plataforma

31 Vid.. SIOTA ÁLVAREZ, M., *La fiscalidad del transporte colaborativo de personas*, Aranzadi, Cizur Menor, 2020, págs.332 y sgts.

32 Vid.. SOLER ROCH, M.ª.T., «La imposición sobre sociedades en la encrucijada, ¿hacia un escenario de inmunidad fiscal?», *Documentos de Trabajo - IEF*, núm.10, 2018, págs.13 y sgts.

33 En esta línea se enmarca el archiconocido Proyecto BEPS, que propone 13 acciones encaminadas a luchar contra la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios. Como es sabido, la Acción 1 se ocupa de buscar soluciones a los problemas tributarios derivados de la economía digital. Sobre este aspecto la OCDE publicó un «Informe Provisional sobre los Desafíos Fiscales de la Digitalización», donde hace hincapié en los tres retos a los que se enfrenta la fiscalidad de la economía digital: a) El nexo con la jurisdicción de la fuente en la que genera ingresos el negocio digital. b) La asignación de valor económico a los datos obtenidos, recabados o comercializados por las empresas que operan de forma digital. c) La calificación a efectos tributarios de la distinta tipología de rentas percibidas por esas empresas (beneficio empresarial, cánones, etc.). [Vid.. VV.AA., *Tax Challenges Arising from Digitalisation - Interim Report 2018*. Recuperado de <http://www.oecd.org/tax/tax-challenges-arising-from-digitalisation-interim-report-9789264293083-en.htm> (Consultado el 10/11/2020)]. Sobre la Acción 1 del Proyecto BEPS es recomendable consultar el trabajo de SIOTA ÁLVAREZ, M., *La fiscalidad del transporte...*, ob.cit., págs.337-342.

digital, opciones de pago, etc.). c) Beneficio implícito (usando distintos elementos indiciarios)³⁴.

Si acaso, un posible punto de conexión podría ser la dirección de Protocolo de Internet (IP) —fija o estática— asociada al usuario o participante de la cadena de bloques, lo que por otra parte no evita que su identidad real pueda quedar oculta, pero al menos facilita una ubicación del nodo o máquina utilizados para realizar las transacciones³⁵. Con todo, una dirección IP puede localizarse en un ordenador situado en un país distinto al que la ha proporcionado, por no hablar de que también podría estar asociada a un dispositivo móvil o ser modificada por el propio servidor de la red, lo que complicaría su posible funcionalidad como elemento de conexión a un territorio. En cualquier caso, la trazabilidad propia de *blockchain* coadyuva a localizar los «nodos de minería» sin los cuales no es posible validar las transacciones. En cambio, se antoja menos riguroso calificar como establecimientos permanentes los nodos o servidores físicos en los que se aloja la información propia del sistema de contabilidad distribuida, ya que no son lugares fijos de negocios, especialmente en las redes *blockchain* públicas o abiertas. Más dudas se plantean en las plataformas privadas o «permissionadas», pues en este caso existe un gestor de la red nodal que de algún modo coordina al resto de usuarios de la cadena de bloques, lo que induce a pensar que desde su nodo controla y verifica el acceso de los restantes³⁶.

El problema se agrava, si cabe, en el caso de los contratos inteligentes ejecutables a través de cadenas de bloques, pues el carácter descentralizado de estas últimas impide situar el núcleo principal o la base de las actividades o

34 Vid.. SOLER ROCH, M.^aT., «La imposición sobre sociedades en la encrucijada...», *ob.cit.*, págs. 17-18.

35 Empleamos aquí el término «transacción» en un sentido más tecnológico que jurídico, esto es, como sinónimo de cualquier tipo de intercambio de información susceptible de ser contenida en un bloque. En concreto puede tratarse de información sobre un acuerdo comercial, sobre un contrato inteligente, sobre un cambio en los permisos de un usuario, etc.

36 Por otra parte, también hay distintas variantes en el concepto de nodo. Cuando éste se refiere a una base de datos, hace alusión a cualquier servidor físico en el que se aloja información. Centrándonos propiamente en una red *blockchain*, un nodo es simplemente un usuario u ordenador que ejecuta *software* de la cadena bloques, de suerte que en las redes públicas todos los participantes van a interactuar como nodos con la red. Pero a partir de aquí es posible distinguir varias categorías. Por un lado nos encontramos con los «nodos completos», cuya función es almacenar una copia plena de un libro mayor de *blockchain*, recibir datos de otros nodos, validar los datos y pasarlos a otros nodos en la red siempre que sean válidos. Por otro lado, están los «nodos de minería» que realizan las mismas tareas anteriores, pero además publican nuevos bloques en una *blockchain* a través del proceso de minería. Por último, están los «nodos ligeros», que generalmente se encuentran en dispositivos con capacidad de procesamiento limitada, como teléfonos inteligentes y dispositivos de Internet de las cosas (IoT); son nodos que no mantienen copias completas de un libro mayor de *blockchain* y tienden a enviar sus datos a nodos completos para su procesamiento y validación.

Otras diferencias tienen que ver con el hecho de que los «nodos de minería» operan con ordenadores muy potentes, que son los responsables de publicar nuevos bloques en una *blockchain*. Los «nodos de minería» validan que las transacciones fueron debidamente firmadas criptográficamente (a través del uso de una clave privada) por parte del remitente y agregan transacciones ya validadas a cada nuevo bloque. En realidad, antes de crearse un nuevo bloque se entabla una verdadera competición entre los distintos mineros para descifrar la clave correcta que permita la validación deseada. Ello explica que en algunas plataformas *blockchain*, como es el caso de *Bitcoin*, estos nodos de minería se recompensen económicamente por realizar el trabajo adicional necesario para poder validar y publicar nuevos bloques. [Vid.. YAGA, D.; MELL, P.; ROBY, N.; and SCARFONE, K., «Blockchain Technology Overview», *United States National Institute of Standards and Technology (NIST)*, January 2018, págs.19 y 52-53. Recuperado de <https://csrc.nist.gov/CSRC/media/Publications/nistir/8202/draft/documents/nistir8202-draft.pdf>. (Consultado el 27/10/2020)].

intereses económicos en un determinado Estado. Pensemos que en toda cadena de bloques, sea pública o privada, la información se almacena no en uno sino en varios servidores, de modo que cada uno de los ordenadores conectados al registro de contabilidad distribuida posee una copia de todos los datos compartidos. Tampoco resulta sencillo determinar el volumen de ingresos o transacciones, especialmente si la red *blockchain* es pública. A este respecto, una de las singularidades de los contratos inteligentes vinculados a una cadena de bloques es que no operan como si se tratase de plataformas digitales al uso, porque de ser así incluso sería posible localizarlas geográficamente en un país en el que rijan un determinado ordenamiento tributario. Con la cadena de bloques el poder de decisión lo detentan los contratantes aunque, en último término, los verdaderos creadores del valor económico inherente a los contratos inteligentes son los programadores informáticos, pues son ellos los que diseñan las secuencias de código que autoejecutan el objeto del contrato.

Se perfilan así como necesarios dos posibles grupos de sujetos intervinientes en el desarrollo y aplicación del contrato ejecutable en la cadena de bloques: los programadores de la red *blockchain* y las partes contratantes quienes, tras descargar en sus nodos el *software* con la clave alfanumérica que incorpora el negocio inteligente, se convierten en participantes de la red y conservan una réplica exacta de los registros integrantes de la misma.

Además, en una *blockchain* privada también intervendrá otro sujeto que, en su condición de propietario o gestor de la red, decide quién puede participar en la misma —generalmente los contratantes—, establece el protocolo de consenso que gobierna la intervención de los usuarios, puede configurar el contrato desde un punto de vista técnico-jurídico y, en su caso, actúa como observador imparcial en representación de las partes, verificando si en la realidad concurren las premisas que activan las consecuencias jurídicas asociadas al contrato inteligente³⁷. Como puede apreciarse, en el prototipo de red privada no es necesario llevar a cabo ninguna tarea de minería de datos, lo que agiliza sobremanera la ejecución del contrato inteligente. Es decir, en esta hipótesis el *smart contract* no pasa de ser una aplicación digital implementada sobre la base de una cadena de bloques, en la que un gestor coordina y supervisa el automatismo al que las partes contratantes se han adherido y que se desarrolla sin su intervención. Desde esta perspectiva, la operatividad de los contratos inteligentes se ajusta mejor al perfil de una red privada o permissionada de *blockchain* que al de una red pública, pues en esta última —dado su carácter totalmente descentralizado— la validación de la información precisa de nodos que minen y registren los datos. Tales mineros, debido al tiempo y recursos utilizados (máquinas y electricidad), buscarán como contrapartida una mínima compensación económica —generalmente criptomonedas—, circunstancias que sin duda pueden restar atractivo a potenciales intervinientes o partes del contrato, que lo único que buscan es que el acuerdo se cumpla en los términos recogidos en la secuencia criptográfica.

37 Naturalmente, ese observador imparcial —caso de que exista— también puede ser un agente externo distinto del gestor de la red, pues su único cometido es verificar el requisito previsto por las partes para que se activen los efectos asociados al contrato.

Así las cosas, la falta de una regulación internacional sobre esta materia aboca a que el control de los operadores que intervienen en un contrato inteligente sea harto complejo por las Administraciones tributarias nacionales. Los inconvenientes a los que se enfrentan estas últimas son de dos tipos: desvelar la identidad real del individuo que formaliza la operación a través de una red *blockchain* –dificultad que aumenta si la red es pública– y localizar correctamente dicha operación para que ésta resulte gravada por el Estado en el que se generan las rentas vinculadas a la misma. Si nos centramos en la hipótesis de las cadenas de bloques privadas o «permisionadas», por ser las más plausibles en términos prácticos, conviene subrayar que los contratantes y el gestor de la red intervendrán en el registro de contabilidad distribuida por medio de una clave numerada y conocida por todos ellos (clave pública), pero para verificar el cumplimiento del contenido y objeto propio del contrato cada uno de estos sujetos actuará además con una clave privada. Así, mientras que la clave pública permite el cifrado de las operaciones inherentes al contrato y la identificación de un miembro frente a los demás, con la clave privada –de conocimiento exclusivo de cada usuario– es posible la descryptación o el descifrado de datos, lo cual posibilita la intervención individual de cada partícipe en las operaciones o transacciones desarrolladas en la red³⁸. Sin el acceso a esa clave privada resulta muy difícil conocer la identidad oficial de los sujetos –que incluso podrían actuar con seudónimos– y el alcance real de las contraprestaciones abonadas por las partes del contrato, dificultades a las que no es ajena la Administración tributaria.

Una posible solución *de lege ferenda* pasaría por establecer una obligación informativa a cargo del gestor de la red privada, toda vez que este último –a modo de tercero que pone el modelo de contrato inteligente a disposición de potenciales interesados y les salvaguarda sus claves criptográficas privadas– es un proveedor de servicios que probablemente dispone de la capacidad técnica necesaria para conocer datos e información con trascendencia tributaria relativa a los contratantes. El ordenamiento español ha acogido recientemente esta solución cuando en la operativa económica se utilizan monedas virtuales³⁹, pero no debe perderse de vista que las criptomonedas no tienen por qué estar presentes ni como únicos medios de pago o cobro ni como objeto propio de las transacciones derivadas de contratos inteligentes autoejecutables a través de *blockchain*, pues estos últimos se caracterizan por una enorme versatilidad en lo que se refiere al contenido de las prestaciones de las partes intervinientes en el negocio jurídico y de los sistemas de pago admisibles. Ya hemos avanzado en otro momento que la tecnología *blockchain* se suele asociar con el mundo de las monedas virtuales, y es cierto que en sus inicios ha sido así, pero la rapidez con que avanzan los desarrollos de las cadenas de bloques y la enorme variedad de posibilidades contractuales que encierran conduce a sostener que las criptomonedas no constituyen ni el único ni el principal atractivo de su apli-

38 Vid.. MUÑOZ CARMONA, A.M., *Implicaciones jurídicas del uso de blockchain...*, ob.cit., págs.14 y sgts.

39 En efecto, con referencia exclusiva a la tenencia y operativa con monedas virtuales, al cierre de este trabajo el legislador plantea establecer dos nuevas obligaciones de información, incorporadas a la disposición adicional decimotercera (apartados 6 y 7) de la Ley 35/2006 del IRPF, por virtud del Proyecto de Ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal (Boletín Oficial de las Cortes Generales –Serie A– de 23 de octubre de 2020).

cación en el campo de la economía digital. Desde esta perspectiva, consideramos que las nuevas obligaciones incorporadas a la disposición adicional decimotercera (apartados 6 y 7) de la Ley 35/2006 y a la disposición adicional decimotercera de la LGT palian el problema solo parcialmente, ya que no abarcan toda la variada gama de contraprestaciones –monetarias o en especie– que se ciernen en torno a los *smart contracts* vinculados a una cadena de bloques. Además, haya o no de por medio criptomonedas, en *blockchain* se opera con una clave pública y una clave privada (criptografía asimétrica), lo que permite actuar con un sobrenombre que oculta la identidad oficial del usuario del nodo, y ello se traduce en un serio inconveniente para conocer información con trascendencia tributaria.

Con todo, más allá de las eventuales obligaciones informativas a cargo de las personas y entidades residentes en España, y de los establecimientos permanentes situados en nuestro país, que proporcionen servicios para salvaguardar claves criptográficas privadas en nombre de terceros, sigue siendo un aspecto crucial precisar cuáles son los criterios para determinar la sujeción a los

Así, de una parte, se introduce una obligación de suministro de información sobre los saldos que mantienen los titulares de criptomonedas, a cargo de quienes proporcionen servicios en nombre de terceros para salvaguardar claves criptográficas privadas que posibilitan la tenencia y utilización de tales monedas, incluidos los proveedores de servicios de cambio de las citadas monedas si también prestan el mencionado servicio de tenencia. En este caso habrá que informar sobre los saldos en cada moneda virtual diferente y, en su caso, en dinero de curso legal, así como la identificación de los titulares, autorizados o beneficiarios de dichos saldos.

De otro lado, también para estas mismas personas o entidades, se establece la obligación de suministrar información acerca de las operaciones sobre monedas virtuales (adquisición, transmisión, permuta, transferencia, cobros y pagos) en las que intervengan. Esta obligación se extiende también a quienes realicen ofertas iniciales de nuevas monedas virtuales. El objeto de la información versará aquí sobre las operaciones de adquisición, transmisión, permuta y transferencia, relativas a monedas virtuales, así como a los cobros y pagos realizados en dichas monedas, en las que intervengan o medien, presentando relación nominal de sujetos intervinientes con indicación de su domicilio y número de identificación fiscal, clase y número de monedas virtuales, así como precio y fecha de la operación.

Además de las dos obligaciones informativas anteriores, se incorpora un añadido a la obligación de información sobre bienes y derechos en el extranjero, regulada en la disposición adicional decimotercera de la LGT. En concreto, habrá que incluir en el Modelo 720 (Declaración de bienes y derechos en el exterior) información sobre las monedas virtuales situadas en el extranjero de las que se sea titular el declarante, o respecto de las cuales se tenga la condición de beneficiario o autorizado o de alguna otra forma se ostente poder de disposición, custodiadas por personas o entidades que proporcionan servicios para salvaguardar claves criptográficas privadas en nombre de terceros, así como para mantener, almacenar y transferir monedas virtuales.

En el ámbito de la UE, y también ciñéndose únicamente a las monedas virtuales, la Directiva (UE) 2018/843, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 30 de mayo de 2018 (Quinta Directiva Ant blanqueo), procedió a modificar la Directiva (UE) 2015/849 relativa a la prevención de la utilización del sistema financiero para el blanqueo de capitales o la financiación del terrorismo. Así la Directiva (UE) 2018/843 reconoce que «los proveedores de servicios de cambio de monedas virtuales por monedas fiduciarias (es decir, las monedas y billetes de designados como medio legal y el dinero electrónico de un país aceptado como medio de cambio en el país expedidor), así como los proveedores de servicios de custodia de monederos electrónicos no están obligados por la Unión a detectar actividades sospechosas. Por tanto, y teniendo en cuenta que el anonimato de las monedas virtuales permite su posible uso indebido con fines delictivos, los grupos terroristas pueden ser capaces de transferir dinero hacia el sistema financiero de la Unión o dentro de las redes de monedas virtuales ocultando transferencias o gozando de cierto grado de anonimato en esas plataformas. Resulta por lo tanto esencial ampliar el ámbito de aplicación de la Directiva (UE) 2015/849 para incluir en él a los proveedores de servicios de cambio de monedas virtuales por monedas fiduciarias así como a los proveedores de servicios de custodia de monederos electrónicos. A los efectos de la lucha contra el blanqueo de capitales y la financiación del terrorismo, las autoridades competentes deben estar facultadas, a través de las entidades obligadas, para vigilar el uso de las monedas virtuales».

impuestos sobre la renta a cargo de los gestores y contratantes en redes *blockchain* privadas o «permisionadas».

En el caso del IRPF, de no ser factible la aplicación del criterio de la permanencia más de 183 días durante el año natural en territorio español —pues esta regla requiere una presencia física en nuestro país—, quedaría la posibilidad de analizar si concurre la circunstancia de que radique en España el núcleo principal o la base de las actividades o intereses económicos de la persona física [art.9.1 b) Ley 35/2006]. Este segundo criterio, basado en una vinculación económica significativa con el territorio español, no siempre es fácil de aquilatar en la práctica. Su correcta aplicación requiere establecer una relación de proporcionalidad, de suerte que en función del mayor o menor peso que pueda tener el patrimonio situado en territorio español y la obtención de rentas procedentes de fuente española, con respecto al patrimonio total y a la totalidad de las rentas obtenidas, será posible determinar si el núcleo principal o la base de los intereses económicos está, respectivamente, dentro o fuera de España⁴⁰. Por lo demás, la sujeción por este criterio al IRPF español prevalece incluso aunque se demuestre la residencia fiscal en otro país por permanecer en dicho Estado extranjero más de 183 días al año. En otras palabras, la acreditación de la residencia fiscal en otro país predomina únicamente frente a la sujeción en España a través de la regla de permanencia por más de 183 días, pero cede cuando se acredita que en el territorio español se localiza un mayor volumen —en términos relativos— de las rentas obtenidas o del patrimonio poseído por la persona física, esto es, que aquí se sitúa la base, núcleo o centro principal de sus intereses económicos en un determinado período impositivo⁴¹.

Siendo ello así, a nuestro entender, de entrada cabría considerar que la utilización de una dirección de protocolo de internet (IP) localizada en España por un gestor o parte de un contrato inteligente ejecutable a través de una cadena de bloques, cuando ese nodo o servidor ubicado en nuestro país proporcionase la mayor fuente de renta de dichos sujetos, puede justificar su sujeción al IRPF español⁴². Ahora bien, la complejidad técnica del proceso seguido por la Administración tributaria para llegar a dicha conclusión resulta palmaria, máxime porque los usuarios y gestores de una *blockchain* pueden actuar desde distintos servidores fijos o móviles situados dentro y fuera de España. Naturalmente, si

40 Vid.. Resolución de la DGT de 13 de enero de 2017 (V0043-17).

41 Vid.. Resolución de la DGT de 15 de diciembre de 2015 (V4006-15).

42 Por otra parte, adviértase que una cosa es que la dirección de protocolo de internet (IP) pueda actuar, en su caso, como punto de vinculación al territorio español y que, incluso en una interpretación ciertamente muy laxa, sirviese como elemento espacial al que poder imputar un mayor volumen de renta que obligase a tributar en España, y otra cosa distinta es que además pueda calificarse como domicilio fiscal o lugar de notificaciones de la Administración tributaria. Respecto a esto último, de no haber manifestación favorable por el obligado tributario en ese sentido y dejando a salvo los supuestos obligatorios de notificaciones administrativas por medios electrónicos a determinados contribuyentes (sistema de notificación electrónica obligatoria - NEO), consideramos harto forzada una interpretación del art.48.2 a) de la LGT, conforme a la cual se pudiese considerar a la dirección IP como domicilio fiscal por entender que desde ese dispositivo se centraliza la gestión administrativa y la dirección de las actividades desarrolladas o, más aún, que en ese nodo u ordenador radica el mayor valor del inmovilizado desde el que se realizan las actividades económicas. Ante esa dificultad añadida y en el hipotético caso de que fuese conocida la identidad del obligado tributario sólo quedaría acudir a la notificación por comparecencia, si bien el art.112.1 LGT exige para implementarla al menos un intento previo de notificación —extremo que de nuevo obliga a ubicar un determinado domicilio o lugar—, y que el destinatario conste como «desconocido».

lo hubiera, quedaría aún por dirimir si el Convenio de Doble Imposición suscrito con el país extranjero en conflicto se pronuncia sobre en cuál de los dos Estados se considera a esa persona física exclusivamente residente a efectos fiscales. Todo ello evidencia la enorme dificultad que supone situar en territorio español el elemento subjetivo del hecho imponible del IRPF cuando los operadores o intermediarios de un contrato inteligente vinculado a una *blockchain* son usuarios plenamente digitalizados y sin residencia fiscal reconocida en nuestro país.

Similares consideraciones cabe extrapolar cuando, tomando como referencia el Impuesto sobre Sociedades y por extensión el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, quienes operan de forma digital en España –por su condición de usuarios o gestores de un contrato inteligente– son personas jurídicas o entidades colectivas que no se hubieran constituido conforme a las leyes españolas, carecen de domicilio social en territorio español o, en fin, no tienen claramente en este último su sede de dirección efectiva⁴³. A este respecto, sigue sin haber avances en la Propuesta de Directiva del Consejo, de 21 de marzo de 2018, por la que se establecen normas relativas a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa⁴⁴. Esta iniciativa legislativa considera que estamos ante un establecimiento permanente cuando existe una «presencia digital significativa» en un Estado miembro mediante la cual se realiza total o parcialmente un negocio en un determinado período impositivo, lo que comporta que la actividad económica consiste, total o parcialmente, en la prestación de servicios digitales a través de una interfaz digital⁴⁵, siempre que además se cumpla alguna de las condiciones previstas en la norma⁴⁶. A partir de esta premisa, los beneficios imputables a esa presencia digital en un Estado miembro se someterían a gravamen en el Impuesto sobre Sociedades de dicho Estado.

La idea motriz por la que apuesta la citada iniciativa legislativa de la UE parece clara: se trata de reconducir los conceptos tradicionales de presencia física en un país y de lugar fijo de negocios, como vínculos de conexión a una jurisdicción fiscal, hacia una fórmula más abierta que comprenda el desarrollo de una actividad económica destacada (combinando datos y usuarios) utilizando para ello una interfaz digital. Sin embargo, por el momento esta tesis no ha terminado de germinar desde el punto de vista normativo, lo que conlleva que las

43 La sede de dirección efectiva tampoco es una expresión carente de problemas interpretativos, especialmente en un contexto tecnológico como el actual en el que no siempre resulta sencillo determinar el lugar donde radica la dirección y el control del conjunto de las actividades de la entidad, pues no es descartable por ejemplo que un consejo de administración celebre reuniones virtuales con asistentes desde territorios de distintos países.

44 Vid.. COM (2018) 147 final, 2018/0072 (CNS). [SWD (2018) 81 final – SWD (2018) 82 final].

45 Se entiende por interfaz digital «cualquier tipo de programa informático, incluidos los sitios web o parte de los mismos y las aplicaciones, incluidas las aplicaciones móviles, accesibles a los usuarios» (art.3 de la Propuesta de Directiva).

46 Vid.. apartados 1 y 3 del art.4 de la Propuesta de Directiva. Las circunstancias o condiciones a tomar en consideración son las siguientes: a) La proporción de los ingresos totales obtenidos en ese período impositivo y resultante de la prestación de los servicios digitales a usuarios situados en dicho Estado miembro durante el mismo período impositivo sea superior a 7.000.000 €. Se entiende que un usuario está situado en un Estado miembro durante un determinado período impositivo si en dicho Estado utiliza en ese período un dispositivo que le permita acceder a la interfaz digital a través de la cual se prestan servicios en línea. b) El número de usuarios de uno o más de los servicios digitales que estén situados en ese Estado miembro en dicho período impositivo sea superior a 100.000. c) El número de contratos entre empresas para la prestación de tales servicios digitales que suscriban en ese período impositivo los usuarios situados en dicho Estado miembro sea superior a 3.000.

legislaciones nacionales sigan ancladas en un concepto obsoleto e ineficiente de residencia fiscal y de establecimiento permanente. Por consiguiente, en tanto no cristalice una regulación que reconozca claramente la «aterritorialidad» del hecho digital y secunde la línea descrita, además de los típicos instrumentos de información contemplados en los tratados y convenios internacionales, a escala europea las Administraciones tributarias difícilmente podrán recurrir a otros mecanismos de control o investigación sobre las actividades relacionadas con los servicios digitales que no sean los previstos en la Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, y en la más reciente Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018 (conocida como DAC 6). Esta última podría resultar aplicable –llegado el caso– a los gestores de redes *blockchain* privadas, ya que la norma obliga a informar en calidad de «intermediario» a cualquier persona que diseñe, comercialice, organice, gestione o ponga a disposición para su ejecución un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación.

En cuanto a los posibles elementos de conexión de los contratos inteligentes con los impuestos indirectos regulados en el ordenamiento español, cabe referirse al ITPAJD y al IVA. Respecto al primero, la sujeción a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas exige que la transmisión pactada en un *smart contract* incida sobre bienes y derechos, cualquiera que sea su naturaleza, que estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español o en territorio extranjero, cuando, en este último supuesto, el obligado al pago del impuesto tenga su residencia en España⁴⁷. Dejando a salvo esta segunda hipótesis, que reconduce a la espinosa problemática ya analizada de la fijación de la residencia fiscal en territorio español, parece claro que debe haber un vínculo de naturaleza real con España, ya sea porque el bien objeto del acto o negocio está situado en nuestro país o ya sea porque el derecho transmitido puede ejercitarse o cumplirse en dicho territorio. Esta conclusión está reforzada por el inciso final del citado precepto cuando dispone que no se exigirá el impuesto por las transmisiones patrimoniales de bienes y derechos de naturaleza inmobiliaria, sitos en territorio extranjero, ni por las transmisiones patrimoniales de bienes y derechos, cualquiera que sea su naturaleza que, efectuadas en territorio extranjero, hubieren de surtir efectos fuera del territorio español.

Sea como fuere, se plantea una vez más la necesidad de conocer el contenido del contrato para determinar si los bienes o derechos objeto del acuerdo, o el sujeto pasivo del tributo, están situados en territorio español. Ocurre, no obstante, que el hecho de que los contratos inteligentes ejecutables a través de una cadena bloques no precisen de una especial formalización documental, y por tanto no exijan la intervención de un fedatario público, constituye un serio obstáculo para el conocimiento de los datos que permiten vincularlos al territorio español. Ello afecta en igual medida a la modalidad impositiva de Actos Jurídicos Documentados (AJD) del ITPAJD cuando ésta recae sobre documentos notariales, toda vez que los contratos inteligentes no se formalizan en papel timbrado.

47 Art.6.1 A) del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Como propuesta *de lege ferenda* para la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, consideramos que en las redes privadas de *blockchain* en las que existe un gestor podría actuar éste como sustituto del contribuyente siempre que en él concurriesen tres circunstancias: 1ª) Tener residencia fiscal en España u operar en nuestro país a través de un representante con domicilio en territorio español. 2ª) Tener acceso a través de *blockchain* a las contraprestaciones pactadas por las partes del contrato. 3ª) Intervenir directamente como intermediario o mediador para la celebración del negocio jurídico. En cualquier caso, parece evidente que el hecho imponible relacionado con los documentos notariales dejará de aplicarse en la práctica a los contratos inteligentes, salvo que la intervención del notario sea absolutamente imprescindible en algún acto o negocio jurídico por imperativo legal⁴⁸.

Cuestión distinta es lo que ocurre con los documentos mercantiles, pues el art.76.3 del Reglamento del ITPAJD califica como tales «cualquier soporte escrito, incluidos los informáticos, por los que se pruebe, acredite o se haga constar alguna cosa»⁴⁹. Esta definición tan amplia permite englobar los *smart contracts* en la categoría de documentos mercantiles digitales, susceptibles de someterse a gravamen en la modalidad impositiva de AJD. Sin embargo, como hace notar BELDA, la limitada capacidad recaudatoria de esta figura tributaria y la escasa utilización hasta el momento de la tecnología *blockchain* permiten concluir que, en la práctica, difícilmente les resultará operativo y eficiente a las autoridades tributarias activar un procedimiento de comprobación o de recaudación sobre tales negocios sujetos a AJD, singularmente sobre los contratos inteligentes emitidos con función de giro⁵⁰.

En relación con el IVA, y a los fines del presente trabajo, procede analizar el lugar de realización de las prestaciones de servicios digitales en operaciones internacionales. Como es sabido, el art.69.Uno de la LIVA⁵¹ establece una regla general –para todo tipo de servicios– en la que, a su vez, distingue según que el destinatario de los servicios sea un empresario o profesional o bien un particular. En la primera hipótesis (art.69.Uno.1º), las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del impuesto cuando el destinatario sea un empresario o profesional radicado en dicho territorio, cualquiera que sea el lugar en el que se ubique el prestador del servicio. Ello no es sino una plasmación del principio de tributación en destino, lo que aboca a que se produzca una inversión del sujeto pasivo y que, en consecuencia, sea el empresario o profesional destinatario del servicio (ubicado en la España peninsular o Islas Baleares) quien deba liquidar el IVA a la Hacienda Pública española. En la segunda hipótesis, esto es, cuando el destinatario del servicio es un parti-

48 Vid.. BELDA, I., «El *Blockchain* i el *smart contract* en relació a l'Impost sobre les Transmissions Patrimonials i els Actes Jurídics Documentats», *IDP - Revista de Internet, Derecho y Política*, núm.29, 2019, pág.6.

49 Art.76.3 del Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del ITPAJD.

50 Vid.. BELDA, I., «El *Blockchain* i el *smart contract* en relació a l'Impost...», *ob.cit.*, págs.6-7. Este autor también considera que las operaciones del tipo ICO (*Initial Coin Offering*), realizadas con el apoyo de la tecnología *blockchain*, deberían estar sujetas al ITPAJD en su modalidad de Operaciones Societarias «siempre que haya fines lucrativos y con independencia de si formalmente el beneficiario es una sociedad de capital o no» (*Ibidem*, pág.7).

51 Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

cular (ar.69.Uno.2º), los servicios se entenderán prestados en el territorio de aplicación del impuesto siempre que los preste un empresario o profesional cuya sede de la actividad económica o el establecimiento permanente desde el que se presten, o bien el lugar de su domicilio o residencia habitual, se encuentren situados en ese territorio (principio de tributación en origen). Evidentemente, en este segundo supuesto no existe inversión del sujeto pasivo ya que, al mostrar el prestador del servicio una vinculación efectiva con el territorio de aplicación del IVA, no resulta necesario articular este mecanismo de sujeción tributaria.

Sin embargo, la regla general descrita –en la doble vertiente apuntada– quiebra en parte cuando se trata de servicios prestados por vía electrónica, como son los que nos ocupan al objeto del presente trabajo. El art.69.Tres. 4º de la LIVA los define en términos muy amplios y luego ofrece una lista abierta de los mismos⁵², para concluir con la siguiente aclaración: «A estos efectos, el hecho de que el prestador de un servicio y su destinatario se comuniquen por correo electrónico no implicará, por sí mismo, que el servicio tenga la consideración de servicio prestado por vía electrónica». A nuestro juicio, la gestión o puesta a disposición de redes *blockchain* con contratos autoejecutables son servicios perfectamente encuadrables en los descritos y enumerados en el citado precepto legal. Pues bien, para concretar si esos servicios prestados por vía electrónica quedan o no sujetos al IVA español hay que analizar las reglas especiales establecidas en los apartados Uno.4º, Uno.8º y Dos del art.70 de la LIVA.

En suma, sintetizando todo este conjunto de normas, podemos establecer las siguientes pautas de sujeción al IVA español:

- 1ª) Si el destinatario o cliente del servicio es un empresario o profesional se aplica la regla general del art.69.Uno.1º, es decir, la tributación en destino, con independencia de que ese lugar de destino se encuentre dentro de la Unión Europea (inversión del sujeto pasivo) o en un país tercero, incluyendo a estos efectos a Canarias, Ceuta y Melilla. Por supuesto, esta primera pauta también rige cuando el prestador del servicio es un empresario o profesional establecido en un país tercero, Canarias, Ceuta o Melilla, y el cliente es un empresario o profesional situado en el territorio de aplicación del impuesto, lo que implicaría en este caso el devengo del IVA español.
- 2ª) Las reglas especiales cobran todo su sentido cuando el destinatario del servicio es un particular, pues aquí ya no resulta aplicable la anterior-

52 Dicho precepto los define como «aquellos servicios que consistan en la transmisión enviada inicialmente y recibida en destino por medio de equipos de procesamiento, incluida la compresión numérica y el almacenamiento de datos, y enteramente transmitida, transportada y recibida por cable, radio, sistema óptico u otros medios electrónicos». A continuación califica como tales, entre otros, los siguientes: a) El suministro y alojamiento de sitios informáticos. b) El mantenimiento a distancia de programas y de equipos. c) El suministro de programas y su actualización. d) El suministro de imágenes, texto, información y la puesta a disposición de bases de datos. e) El suministro de música, películas, juegos, incluidos los de azar o de dinero, y de emisiones y manifestaciones políticas, culturales, artísticas, deportivas, científicas o de ocio. f) El suministro de enseñanza a distancia.

mente señalada regla general del art.69.Uno.2º que, recuérdese, prima la tributación en el país de origen. Muy al contrario, conforme al art.70.Uno. 4º, los servicios prestados por vía electrónica se entienden realizados en el territorio de aplicación del IVA si el cliente o destinatario es un particular que tiene su residencia o domicilio habitual en dicho territorio. A la inversa, no quedan sujetos al IVA español los servicios electrónicos prestados por empresarios o profesionales establecidos en el territorio de aplicación del impuesto cuando sus clientes son particulares de otros países miembros de la Unión Europea o de terceros países (incluyendo Canarias, Ceuta y Melilla).

Así las cosas, es evidente que este criterio de sujeción en destino puede provocar serios problemas de gestión tributaria a los sujetos pasivos con escaso nivel de facturación, ya que les obliga a liquidar el IVA en el país donde están situados sus clientes que, no olvidemos, actúan como consumidores finales. Para paliar estos inconvenientes relacionados con una excesiva carga gestora para pequeños empresarios o profesionales que presten servicios por vía electrónica —o bien de telecomunicaciones, radiodifusión o televisión—, desde el 1 de enero de 2019 y para operaciones que tengan lugar exclusivamente en el seno de la Unión Europea, se aplica el criterio de tributación en origen a los servicios a particulares siempre que el importe total de los servicios prestados a esos consumidores de Estados de la UE distintos del Estado donde se ubica la empresa prestadora no supere el umbral de 10.000 € anuales (IVA excluido). Aun así, dichas empresas de menor facturación también pueden optar de manera voluntaria por la tributación del IVA en destino, opción que tiene una vigencia mínima de dos años naturales.

Además, si el gestor de una *blockchain* es un empresario o profesional no establecido en la Unión Europea que presta servicios electrónicos relacionados con contratos inteligentes a particulares situados dentro del territorio de aplicación del IVA, aquél vendrá obligado a liquidar el IVA español. Otra cosa es el modelo de gestión tributaria que dicho sujeto aplicará en relación con el IVA devengado en el conjunto de la Unión Europea. En efecto, ese sujeto pasivo situado fuera de la UE podría elegir cualquier país de la UE para presentar una liquidación trimestral conjunta, que incluya el IVA devengado de todos los servicios prestados a particulares del resto de Estados miembros (Mini Ventanilla Única), siendo luego ese país de identificación y selección por la empresa prestadora de servicios el que tendría que proceder al reparto del IVA recaudado con los restantes Estados miembros.

Por último, al margen de los servicios electrónicos o digitales prestados por el gestor de la cadena de bloques a que acabamos de referirnos, no hay que subestimar la hipótesis de que ese sujeto contrate servicios de asesoramiento, auditoría o ingeniería con programadores o desarrolladores del *software* que da soporte a la *blockchain* donde se alojan los contratos inteligentes. Este supuesto nos llevaría a aplicar de nuevo el art.69.Uno.1º de la LIVA, a saber, el servicio profesional queda sujeto al IVA español siempre que el destinatario del mismo —por ejemplo, el gestor de la red— sea un empresario o profesional que tenga en el territorio de aplicación del impuesto la sede de su actividad o un estableci-

miento permanente para el que adquiriera el servicio, cualquiera que sea la sede del prestador (tributación en destino)⁵³.

Como conclusión, cabe subrayar que toda la regulación anteriormente analizada sobre las prestaciones de servicios sujetas al IVA español sigue adoleciendo de la misma deficiencia detectada en el terreno de la imposición directa, esto es, un excesivo apego al elemento de la territorialidad física o presencial, pues abundan las expresiones referidas a que la sede del prestador del servicio, o en algunos casos del destinatario del mismo, debe adoptar la forma de «establecimiento permanente», «residencia», «domicilio habitual» o «sede de la actividad económica» situados en el territorio de aplicación del impuesto. Esta terminología choca de plano con la realidad de aquellas operaciones digitales que, como los contratos inteligentes, se celebran y ejecutan en el ciberespacio sin, ni siquiera a veces, dejar rastro en el territorio de un Estado. En este sentido, el hecho imponible del IVA referido a las prestaciones de servicios digitales precisa una seria reformulación en lo atinente a sus elementos de conexión y sujeción al ordenamiento español, lo que dada su naturaleza de tributo armonizado por la Unión Europea, exigiría de ésta una adaptación de la Directiva que lo regula a las nuevas vías de negocio surgidas de la economía digital.

3.1.2. El impacto del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales en las redes *blockchain* que actúen de soporte a contratos inteligentes

La UE, consciente de los enormes desafíos a los que se enfrentan los Estados miembros para someter a tributación la riqueza generada por la prestación de servicios en línea, presentó en su día una propuesta de Directiva relativa al establecimiento de un sistema común de Impuesto sobre servicios digitales⁵⁴. Dicha propuesta parte de la idea de que los usuarios de internet y de plataformas digitales aportan un importante valor económico a los prestadores de servicios que operan a través de estas tecnologías⁵⁵. Por lo tanto, se trataría de gravar a las empresas u operadores que explotan comercialmente –*user value creation*– los datos de los usuarios de tales

53 Menos frecuente en el tema que nos ocupa será el supuesto en que el destinatario del servicio profesional sea un particular de otro Estado miembro de la Unión Europea, o de Canarias, Ceuta o Melilla, aunque de ser así, si el servicio se presta por un empresario o profesional establecido en el territorio de aplicación del IVA, también en este caso se devenga el IVA español. Y, finalmente, si el cliente fuese un particular residente en un país tercero –no considerándose como tal a estos efectos Canarias, Ceuta o Melilla–, se aplica la regla del art.69.Dos LIVA, lo que supone la no sujeción al IVA español.

54 Vid.. COM (2018) 148 final, 2018/0073 (CNS), SWD (2018) 81 & 82.

55 Sobre este aspecto pueden consultarse, entre otros, los interesantes trabajos de MULEIRO PARADA, L.M., «El futuro de la tributación de la economía digital en la Unión Europea», *Crónica Tributaria*, núm.170, 2019, págs.109 y sgts.; y QUINTANA FERRER, E., «Economía digital y fiscalidad: los impuestos sobre determinados servicios digitales», *Nueva Fiscalidad*, núm.3, 2019, págs.159 y sgts.

servicios⁵⁶, siempre que dichas entidades superen unos determinados umbrales económicos de facturación, quedando fuera del alcance del tributo las pequeñas y medianas empresas que presten servicios digitales de limitado impacto en el conjunto de la Unión Europea⁵⁷.

La figura tributaria impulsada por la UE suscita numerosas dudas sobre su alcance y aplicación. Por una parte pretende colmar un ámbito de riqueza imposible que en la actualidad se escape al Impuesto sobre Sociedades, el de las empresas que generan valor económico sin estar presencialmente en un determinado país, pero por otro lado se configura como un impuesto indirecto. Al mismo tiempo se reconoce que la solución ideal debería ser adoptada de forma multilateral con implicación de la OCDE, aunque tal pretensión resulta difícil de llevar a la práctica debido, entre otras razones, a las dificultades de alcanzar un consenso internacional en esta materia. Otro de los aspectos clave es el punto de conexión para determinar la jurisdicción fiscal competente para su exacción, señalándose a estos efectos que el tributo le corresponderá al Estado miembro en el que se localicen los usuarios del servicio digital, lo cual se verificará a través de la dirección del protocolo de internet (IP) empleada para acceder al servicio sometido a gravamen.

Con todo, esta propuesta de Directiva fue finalmente rechazada y se consideró que el debate sobre la viabilidad de la nueva categoría impositiva se aborde en el seno de la OCDE de donde, como es sabido, partió en su momento la Acción 1 del Plan BEPS relativa a los retos fiscales de la economía digital.

Ante esta situación, España no ha esperado a que la UE y la comunidad internacional adopten medidas globales o multilaterales tendentes a someter a tributación estas nuevas manifestaciones de capacidad económica que, hasta el momento, quedaban extramuros del ámbito de aplicación de los clásicos impuestos sobre beneficios. Así, el legislador español ha optado por crear un Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales (en lo sucesivo IDSD), por virtud de la Ley 4/2020, de 15 de octubre. El apartado II del preámbulo de esta norma reconoce que el IDSD tendrá una vigencia provisional, es decir, es una medida transitoria «hasta que entre en vigor la nueva legislación que tenga por objeto incorporar la solución adoptada internacionalmente».

En cualquier caso, no cabe duda que este nuevo tributo puede afectar a las redes privadas o «permisionadas» de *blockchain* que actúen de soporte a contratos inteligentes, siempre que dichas redes estén administradas o tuteladas por un gestor en el que concurran las siguientes circunstancias:

⁵⁶ En concreto, el impuesto recaería únicamente sobre los ingresos generados en la UE que provengan de tres categorías de servicios o actividades digitales: a) Actividades publicitarias *on-line*. b) Explotación de plataformas digitales que favorezcan la interacción directa entre usuarios o el intercambio de bienes y servicios. c) Transmisión de datos recopilados de usuarios en la red.

⁵⁷ Así, según la propuesta de Directiva, las únicas empresas o entidades de la economía digital sujetas al tributo serían las que superasen los dos siguientes umbrales: 1º) Que el importe total de los ingresos mundiales que comunique con relación al último ejercicio financiero completo supere los 750.000.000 €. 2º) Que el importe total de los ingresos imposables obtenidos dentro de la UE durante ese ejercicio económico financiero supere los 50.000.000 €.

- a) Que el importe neto de su cifra de negocios en el año natural anterior supere los 750 millones de euros (por todos los conceptos de actividad económica, esto es, más allá de las operaciones sujetas a tributación), y que el total de los ingresos derivados de la prestación de servicios digitales realizada en territorio español supere los 3 millones de euros en el año natural previo⁵⁸.
- b) Que sea una persona física o jurídica, o bien una entidad del art.35.4 LGT, que preste alguno de los siguientes servicios digitales:
 - Servicios de publicidad en línea, considerados como tales los de inclusión en una interfaz digital de publicidad dirigida a los usuarios de esa interfaz⁵⁹.
 - Servicios de intermediación en línea, entendidos como la puesta a disposición de plataformas que permitan a diferentes usuarios ponerse en contacto entre ellos –incluso de forma simultánea–, bien para facilitar entregas de bienes o prestaciones de servicios subyacentes, bien para interactuar entre ellos. A nuestro entender, quizás sea este tipo de servicios de intermediación los que más y mejor se ajusten a las redes privadas de *blockchain* creadas para poner en contacto a usuarios de contratos de inteligentes.
 - Servicios de transmisión de datos, esto es, la venta o cesión de datos de usuarios recopilados en las interfaces digitales por la actividad de éstos.
- c) Que las prestaciones de los servicios anteriores se realicen en territorio español, requisito que se entiende cumplido cuando los usuarios de los mismos estén situados en ese ámbito territorial, con independencia de que dichos sujetos hayan satisfecho alguna contraprestación que contribuya a la generación de los ingresos derivados del servicio⁶⁰.

En relación a esto último, surge de nuevo la necesidad de establecer un vínculo con el territorio de aplicación del impuesto, ante lo cual la Ley 4/2020 pone el foco de atención en el lugar en que se han utilizado los dispositivos por los usuarios de los servicios. A este respecto, se presumirá que un determinado dispositivo de un usuario se encuentra en el lugar que se determine conforme a la dirección de protocolo de Internet (IP) del mismo, salvo que pueda concluirse que dicho lugar es otro diferente mediante la utilización de otros medios de prueba admisibles en derecho, en particular, la utilización de otros instrumentos de geolocalización.

Son varios los inconvenientes técnicos que plantea el IDSD para los gestores de redes *blockchain*. En primer lugar, si estos sujetos tienen su residencia fiscal

58 Si el prestador de servicios digitales pertenece a un grupo, en el sentido del art 42 del Código de Comercio, los umbrales a tener en cuenta serán los del grupo en su conjunto (art.8.3 de la Ley 4/2020).

59 La Ley 4/2020 define la interfaz digital como «cualquier programa, incluidos los sitios web o partes de los mismos, o aplicación, incluidas las aplicaciones móviles, o cualquier otro medio, accesible a los usuarios, que posibilite la comunicación digital».

60 A los efectos de determinar el lugar en que se han realizado las prestaciones de servicios digitales, no se tendrá en cuenta: a) El lugar donde se lleve a cabo la entrega de bienes o prestación de servicios subyacente, en los casos de servicios de intermediación en línea en que exista esta. b) El lugar desde el cual se realice cualquier pago relacionado con un servicio digital (art.7.3 de la Ley 4/2020).

en España u operan aquí por medio de un establecimiento permanente, es evidente que se puede producir un fenómeno de doble imposición por la concurrencia entre dicho tributo y el Impuesto sobre Sociedades o el IRNR (será menos frecuente el concurso con el IRPF dado el volumen de facturación exigido para convertirse en contribuyente del IDSD). Es cierto que la Ley 4/2020 configura el IDSD como indirecto pero esta calificación alberga serias dudas, ya que la base imponible toma en consideración con carácter general «el importe de los ingresos» obtenidos por el contribuyente por cada una de las prestaciones de servicios digitales sujetas al tributo, realizadas en el territorio de aplicación del mismo. Se trata pues de un impuesto no sobre la renta sino sobre el volumen de ventas y se cataloga como indirecto aunque, en realidad, no exige repercusión al usuario de los servicios. Por lo tanto el legislador está enmascarando un impuesto directo sobre el beneficio empresarial, pero no lo denomina así para evitar la eventual aplicación de Convenios de Doble Imposición.

De otro lado, el art.13 de la Ley del IDSD impone, entre otras obligaciones formales a cargo de los contribuyentes, la de «establecer los sistemas, mecanismos o acuerdos que permitan determinar la localización de los dispositivos de los usuarios en el territorio de aplicación del impuesto». Estamos ante una obligación de contornos ambiguos y, en ocasiones, de muy difícil cumplimiento por parte del sujeto pasivo del tributo. En efecto, técnicamente la ubicación física de la dirección de protocolo de internet (IP) no siempre coincide con el lugar desde el que un dispositivo electrónico le permite a un usuario operar por vía digital. En otras palabras, es posible que la dirección IP esté ubicada en España pero que un usuario opere con la misma desde otro país, y a la inversa, lo cual puede dificultar enormemente la tarea del sujeto pasivo del tributo para conocer o determinar la localización exacta desde la que actúa el usuario del servicio digital. Es más, el régimen sancionador creado por el art.15 de la Ley 4/2020 (multa pecuniaria del 0,5 por ciento del importe neto de la cifra de negocios del año natural anterior, con un mínimo de 15.000 euros y un máximo de 400.000 euros) ignora aquellas hipótesis en las que los usuarios ocultan su dirección IP por motivos lícitos, y no por razones estrictamente fiscales, por lo que en tales supuestos el contribuyente prestador del servicio digital desconocerá la ubicación real de sus usuarios según la dirección de protocolo de internet⁶¹.

Con todo, existen varios supuestos de no sujeción tipificados en el art.6 de la Ley del IDSD que podrían cobijar operaciones desarrolladas por gestores directos de redes privadas o «permisionadas» de *blockchain*, lo que les permitiría quedar al margen del gravamen. Concretamente, las cadenas de bloques configuradas para ejecutar contratos inteligentes sortearán la sujeción al IDSD cuando desarrollen exclusivamente alguna de las siguientes actividades:

61 Además, no hay que obviar que la información requerida por el sujeto pasivo del tributo –acerca de la determinación del lugar en que se han utilizado los dispositivos de los usuarios– podría entrar en colisión con algunos de los legítimos derechos de estos últimos en lo referente a la protección de sus datos personales, al amparo de la Ley Orgánica 3/2018, de 5 de diciembre, de Protección de Datos Personales y Garantía de los Derechos Digitales.

- a) Ventas de bienes o servicios contratados en línea a través del sitio web del proveedor de esos bienes o servicios, en las que el proveedor no actúa en calidad de intermediario.
- b) Entregas de bienes o prestaciones de servicios subyacentes que tengan lugar entre los usuarios, en el marco de un servicio de intermediación en línea.
- c) Prestaciones de servicios de intermediación en línea, cuando la única o principal finalidad de dichos servicios prestados por la entidad que lleve a cabo la puesta a disposición de una interfaz digital sea suministrar contenidos digitales a los usuarios o prestarles servicios de comunicación o servicios de pago.
- d) Prestaciones de servicios financieros regulados por entidades financieras reguladas.
- e) Prestaciones de servicios de transmisión de datos, cuando se realicen por entidades financieras reguladas.
- f) Prestaciones de servicios digitales cuando sean realizadas entre entidades que formen parte de un grupo con una participación, directa o indirecta, del 100 por cien.

En suma, si la entidad gestora de una *blockchain* ofrece la cadena de bloques como proveedora de un *software* que incorpora contratos inteligentes, limitándose a proporcionar alguno de los servicios anteriormente descritos a los usuarios de estos contratos, en ese caso estaríamos ante un supuesto de no sujeción al amparo del citado art.6.

3.2. El acceso e intervención de la Administración tributaria en las cadenas de bloques

Las grandes potencialidades de las cadenas de bloques para crear un nuevo marco de relaciones jurídicas entre Administración y administrados no han pasado desapercibidas para las instituciones de la Unión Europea.

En efecto, la Comisión está impulsando el uso de *blockchain*, entre otros objetivos, para incentivar la prestación de servicios públicos digitales transfronterizos. Con tal fin, el 10 de abril de 2018, un grupo de Estados miembros y Noruega acordaron firmar una Declaración que crea la Asociación Europea de *Blockchain* (EBP) y cooperar en el establecimiento de una Infraestructura Europea de Servicios *Blockchain* (EBSI)⁶². En la misma línea se enmarca el Observatorio y Foro *Blockchain* de la Unión Europea, una iniciativa patrocinada por la Comisión en la que participan distintas entidades públicas y privadas para promover el uso de dicha tecnología⁶³. Precisamente, uno de los principales focos

62 Vid.. EUROPEAN COMMISSION., *European countries join Blockchain Partnership*, 2018. Recuperado de <https://ec.europa.eu/digital-single-market/en/news/european-countries-join-blockchain-partnership>. (Consultado el 27/10/2020).

63 Vid.. <https://www.eublockchainforum.eu/about>. (Consultado el 04/11/2020).

de atención de este Foro incide sobre el enorme potencial de los contratos inteligentes ejecutables a través de una cadena de bloques⁶⁴. Es cierto que también se echa en falta una mínima regulación armonizadora a escala europea tanto de *blockchain* como de los contratos inteligentes, pues esa carencia resta dinamismo y seguridad jurídica al uso de estas tecnologías en las relaciones entre Administraciones públicas y de estas con los particulares⁶⁵.

En este sentido se considera que, para que los mercados habilitados por *blockchain* maduren, las autoridades públicas y los operadores privados deben crear de forma conjunta y coordinada las reglas de participación de los usuarios. Los poderes públicos deberían proporcionar principios rectores para atraer inversores del sector privado, garantizar la protección del consumidor y los derechos de los ciudadanos, así como ofrecer salvaguardias contra las prácticas anticompetitivas. El sector privado, por su parte, puede emprender iniciativas para garantizar la interoperabilidad en toda la industria y el cumplimiento de la legislación y objetivos generales del sector público, como por ejemplo la recaudación de impuestos y la detección o prevención de actividades ilícitas⁶⁶.

Ya en lo que respecta a España, las autoridades gubernamentales han puesto serios obstáculos, al menos en determinados ámbitos, a la utilización de la tecnología basada en registros de contabilidad distribuida. Prueba de ello ha sido la incorporación de una disposición adicional sexta a la LPAC⁶⁷, por virtud del Real Decreto-ley 14/2019, de 31 de octubre. En concreto, dicha norma prevé que en las relaciones de los interesados con las Administraciones Públicas no serán admisibles en ningún caso, y por lo tanto no podrán ser autorizados, los sistemas de identificación y firma basados en *blockchain*, en tanto no sean objeto de regulación específica por el Estado en el marco del Derecho de la Unión Europea. Además, la nueva disposición adicional sexta de la LPAC establece que cualquier sistema de identificación basado en tecnología de registro distribuido, que prevea la legislación estatal, deberá contemplar que la Administración General del Estado actuará como autoridad intermedia, la cual ejercerá las funciones que corresponda para garantizar la seguridad pública.

El preámbulo del citado Real Decreto-ley aclara que esas restricciones impuestas a los sistemas de identificaciones y firmas basados en *blockchain* en modo alguno suponen una prohibición general en el empleo de esta tecnología. Simplemente, se restringe su uso en el ámbito de la identidad digital cuando los interesados se interrelacionan con la Administración y, todo ello, «mientras no haya un marco regulatorio *ad hoc* de carácter estatal o europeo que haga frente a las debilidades que implica su uso para los datos y la seguridad pública».

Hasta donde nosotros conocemos, ésta es la primera norma con rango de ley del ordenamiento español que se ocupa de *blockchain* y de los registros de contabilidad distribuida (*Distributed Ledger Technology*) y, curiosamente, lo hace para impedir, al menos con carácter preventivo y provisional, su uso como posi-

64 Vid.. VV.AA., *EU Blockchain Observatory and Forum 2018-2020. Conclusions and Reflections*, págs.49-51. Recuperado de <https://www.eublockchainforum.eu/reports>. (Consultado el 21/10/2020).

65 Vid.. VV.AA., *EU Blockchain Observatory and Forum...*, ob.cit., pág.51.

66 Vid.. VV.AA., *EU Blockchain Observatory and Forum...*, ob.cit., pág.50.

67 Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.

ble mecanismo de identificación digital en las relaciones entre la Administración y los administrados. Asimismo, la propia norma reconoce el vacío legal existente en esta materia, pues admite expresamente la ausencia de una regulación estatal y europea que dé cobertura a la utilización de la cadena de bloques sin mermas de las garantías jurídicas que rodean la protección de datos personales y la seguridad pública. Ello contrasta con los avances experimentados en otros países europeos punteros en el desarrollo de *blockchain*, como es el caso de Estonia. En efecto, en esta república báltica están plenamente implementados los registros de contabilidad distribuida como medio para acreditar la identidad digital de ciudadanos y empresas, lo que facilita el acceso con seguridad y rapidez a determinados servicios públicos y privados.

Sin embargo, las aplicaciones prácticas de *blockchain* no se ciñen exclusivamente al campo de la identificación digital –aunque ésta puede ser en algún caso condición necesaria para su adecuado uso–, pues son muchos otros los desarrollos de esta tecnología, entre los cuales uno de ellos es justamente el de la gestión tributaria.

Teniendo en cuenta que *blockchain* funciona, en esencia, como un libro de contabilidad compartida, no es descabellado pensar que evolucione hacia un modelo en el que, a través de contratos inteligentes, el registro digital de las transacciones realizadas por los obligados tributarios que desarrollen actividades económicas pueda articularse como una base de datos sustentada en un sistema encriptado e incorruptible que evite su alteración o falsificación. Evidentemente, este sistema sería de gran utilidad para los usuarios externos que quieran conocer de manera automática información contable y financiera de la empresa afectada, singularmente para la Administración tributaria, pero también para el propio obligado tributario ya que le podría simplificar –o incluso eliminar– la obligación de presentar declaraciones tributarias. A este respecto, las autoridades públicas se limitarían a proporcionar la plataforma en la que se sustenta la cadena de bloques, sin que ello supusiera centralizar la información o administrar los datos aportados por los usuarios. Es decir, en principio, las Administraciones pasarían a desempeñar un papel de garantes o responsables de asegurar la legitimidad y credibilidad que, en esencia, aporta una base de datos descentralizada que permita la ejecución de contratos inteligentes⁶⁸. Otra cosa es que los entes públicos, yendo un paso más allá, pudiesen compartir información relevante para el interés general y que, al mismo tiempo, fomentasen su automatización a través de los contratos inteligentes (Internet de las cosas). Como puede apreciarse, las posibilidades técnicas que se abren para simplificar y agilizar la gestión de los tributos son enormes.

Partiendo de lo anterior, es posible que las autoridades gubernamentales puedan crear y administrar redes *blockchain* privadas, «permisionadas» o compartidas, lo que les daría también la capacidad de emitir permisos para acceder y agregar nueva información por los usuarios o particulares⁶⁹. De este modo, la Administración gestionaría el acceso y uso de la cadena de bloques, seleccio-

68 Vid.. BERRYHILL, J., BOURGERY, T. and HANSON, A., «Blockchains Unchained: Blockchain Technology...», *ob.cit.*, págs.33-34.

69 Vid.. BERRYHILL, J., BOURGERY, T. and HANSON, A., «Blockchains Unchained...», *ob.cit.*, págs. 24-25.

nando a los participantes en la misma, lo que –como ya hemos visto– atempera una de las características típicas de *blockchain* que es la descentralización. En este sentido, una de las aplicaciones posibles de esta tecnología es el acceso al contenido económico –únicamente con trascendencia tributaria– de las transacciones operadas sobre activos patrimoniales o incluso sobre *tokens*, identificando aquéllas en las que se detecte un evidente riesgo de fraude a la Hacienda Pública⁷⁰. Por descontado, el marco regulatorio que se establezca en el futuro sobre esta materia deberá respetar los principios de prudencia y proporcionalidad en la disponibilidad y utilización por la Administración tributaria de la información obtenida a través de esta tecnología. Naturalmente, con base en el principio de transparencia, también debe preservarse el derecho de acceso del obligado tributario a sus datos de carácter personal⁷¹, salvaguardando en todo caso las garantías de confidencialidad⁷².

En esta línea, y con base en el Título X de la Ley Orgánica 3/2018, de 5 de diciembre de 2018, de Protección de Datos y Garantía de Derechos Digitales, al cierre de este trabajo el Gobierno somete a consulta pública una Carta de Derechos Digitales⁷³, en la que se consagran, entre otros, los tres siguientes: a) El derecho a la propia identidad en el entorno digital, la cual no podrá ser alterada, controlada o manipulada por terceros contra la voluntad de la persona. b) El derecho al pseudonimato en los entornos digitales, sin perjuicio de la posibilidad de reidentificar a las personas en los casos y con las garantías previstos por el ordenamiento jurídico. c) El derecho a no ser objeto de localización, ni a ser sometido a análisis de la personalidad o conducta que impliquen el perfilado de la persona, salvo si media consentimiento del sujeto afectado o en los casos y con las garantías previstos en las leyes.

Como es sabido, en la actualidad ya existe un modelo de gestión tributaria en el IVA que, salvando las importantes distancias que lo separan de una verdadera cadena de bloques, participa en cierta medida de su misma filosofía: el Suministro Inmediato de Información (SII), con el que se aporta a la sede electrónica de la Administración datos de facturación que permiten ir confeccionando, casi en tiempo real, los distintos Libros Registro del IVA. En esencia, la Administración dispone de un sistema cruzado de información –la proporcionada por el contribuyente y la suministrada por terceros– que le facilita el control de las obligaciones tributarias y le evita requerimientos de información al sujeto pasivo del IVA. Las ventajas de este mecanismo para el obligado tributario son, esencialmente, dos: a) Reducción de las obligaciones formales, ya que queda exonerado de presentar facturas y algunas declaraciones informativas, por ejemplo el modelo 347 de operaciones con terceros. b) Acceso a un libro registro en la sede electrónica de la AEAT que le permite contrastar la información aportada por terceros que sigan este mismo sistema y, por consiguiente, conocer los datos de las facturas incluidas en los libros registros de sus clientes y proveedores.

70 Vid.. BERRYHILL, J., BOURGERY, T. and HANSON, A., «Blockchains...», *ob.cit.*, pág.27.

71 Vid.. OLIVARES OLIVARES, B.D., «Transparencia y aplicaciones informáticas en la Administración tributaria», *Crónica Tributaria*, núm.174, 2020, págs.107-108.

72 Vid.. GRAU RUIZ, M.ª.A., «Riesgos y oportunidades en la creciente digitalización fiscal», *Revista Técnica Tributaria*, núm.130, 2020, pág.1.

73 Vid.. https://www.lamoncloa.gob.es/serviciosdeprensa/notasprensa/asuntos-economicos/Paginas/2020/171120-derechos_digitales.aspx. (Consultado el 26/11/2020).

De hecho, el IVA es una de las figuras tributarias que puede servir como interesante banco de pruebas para la Administración a la hora de implementar la tecnología *blockchain*, destacadamente cuando esta última actúa de soporte a contratos inteligentes vinculados al tráfico intracomunitario de bienes. Es sobradamente conocido que las operaciones intracomunitarias generan importantes bolsas de fraude en este impuesto, lo que se podría contrarrestar con la trazabilidad e inmutabilidad que proporciona un contrato inteligente sustentado en una cadena de bloques⁷⁴. Pensemos que la logística y la gestión de la cadena de distribución de mercancías es un campo especialmente óptimo para que un contrato de transporte asociado a una *blockchain* ofrezca seguridad y transparencia en tiempo real sobre los bienes porteados o almacenados, por lo que sería de gran utilidad para atajar el fraude carrusel en el IVA. Por supuesto, las consecuencias transfronterizas de esta modalidad de fraude exigen un modelo integrado de coordinación y cooperación a escala europea por parte de los distintos Estados miembros en el diseño e implementación de la cadena de bloques. Pero no cabe duda de que el seguimiento en tiempo real que proporciona *blockchain* al tráfico de mercancías permite a los distintos actores que intervienen en dicho proceso (comprador, vendedor, transportistas, consignatarios, entidad financiera, autoridades tributarias, etc.) verificar la realidad del transporte y de las transacciones comerciales, con especial interés para la Administración en el momento de validar la repercusión y deducción del IVA⁷⁵. Por las mismas razones, la utilización de *blockchain* con contratos inteligentes ofrece idéntico nivel de transparencia y operatividad en la lucha contra el fraude aduanero en las operaciones de comercio internacional, con la ventaja

74 Prueba de ello son las continuas reformas normativas con las que se pretende salir al paso, a veces con distinto grado de éxito, de conductas fraudulentas dirigidas a aprovecharse indebidamente de la exención por entregas intracomunitarias de bienes. La última de esas reformas la constituye la modificación del art.138 de la Directiva 2006/112/CE, relativa al sistema común del IVA, mediante la Directiva (UE) 2018/1910 del Consejo, de 4 de diciembre de 2018. Ello dio lugar, a su vez, a la nueva redacción del art.25.Uno de la Ley 37/1992 por virtud del Real Decreto-ley 3/2020, de 4 de febrero. En esencia, dichas normas incorporan dos nuevos requisitos adicionales para que resulte procedente la exención por las entregas intracomunitarias de bienes: a) Que la empresa destinataria de la entrega disponga de un número de identificación a efectos del IVA que le haya sido atribuido por un Estado miembro de la UE distinto de aquel en el que se inicia transporte de los bienes y lo comunique a la empresa que le realiza la entrega (proveedor). b) Que la empresa que realiza la entrega cumpla con su obligación de hacer constar correctamente determinada información correspondiente a aquella en su declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias, a presentar en el Estado de salida de los bienes. Ambas exigencias se suman así a las ya existentes con anterioridad, esto es: a) Que el destinatario de la entrega sea una empresa actuando en su condición de tal. b) Que los bienes objeto de entrega sean transportados con ocasión de su realización desde un Estado miembro a otro de la UE.

75 En esencia, el sistema propuesto se sustentaría en las siguientes pautas o directrices:

- Existiría una única *blockchain* gestionada conjuntamente por las distintas autoridades tributarias de los Estados miembros, en la que los operadores intracomunitarios estarían obligados a registrarse.
- Los bienes transportados deben portar un geolocalizador que enviaría datos a la *blockchain* y quedarían registrados en ella. Con ello, la AEAT y las demás agencias tributarias europeas conocen en todo momento el recorrido de la mercancía.
- En el supuesto de existir varios sujetos intervinientes en la compraventa y transporte de las mercancías, todos ellos deben registrarse en la cadena de bloques. En este punto, quizá lo más interesante es que si el destinatario está sujeto a IVA, la *blockchain* puede bloquear la presentación de la autoliquidación hasta que se confirme la recepción de la mercancía en destino, lo que contribuye a evitar traslados ficticios de bienes.

añadida de que el despacho de mercancías en la aduana sería aquí más ágil y seguro⁷⁶.

Como posible variante de lo anterior, ya se están implementando en algunos países europeos, por ejemplo Holanda, soluciones basadas en una *blockchain* permisionada, consistente en la creación de un registro de facturas confidencial y con sellado temporal, incorporando así rapidez y eficiencia en la gestión del IVA⁷⁷.

Al margen de lo señalado, los contratos inteligentes instrumentados a través de cadenas de bloques pueden servir de mecanismos propicios para practicar retenciones a cuenta de impuestos sobre la renta en los pagos realizados en ejecución de los mismos, al punto de que en algunos casos –dependiendo del tipo de rentas– el devengo de dichos tributos directos pasaría a ser instantáneo, eliminándose así la necesidad de presentar declaraciones periódicas. El automatismo inherente a los *smart contracts* fomenta además el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias. Se configuraría así un sistema integrado de gestión tributaria con plena interacción en tiempo real entre contribuyentes y Administración tributaria.

Por otra parte, frente al modelo tradicional de contabilidad separada, también se ha señalado que el sistema de contabilidad distribuida identificativo de *blockchain* puede reportar utilidad a las Administraciones tributarias nacionales cuando la cadena de bloques sea el soporte empleado en la contabilidad de los grupos multinacionales, pues con esta tecnología sería posible sortear las dificultades inherentes a la engorrosa aplicación de los precios de transferencia o de las declaraciones informativas País por País a presentar por este tipo de empresas. Las ventajas para las autoridades tributarias concernidas se traducirían en una mayor coordinación en las funciones de control evitando resultados contradictorios, riesgo de doble imposición, conflictividad, etc.⁷⁸

Por último, en España ya se vislumbran experiencias pioneras en el uso de sistemas informáticos que garantizan la trazabilidad e integridad de los registros y facturas que documentan entregas de bienes y prestaciones de servicios. Ejemplo de ello es el «TicketBAL» que pretenden implantar las Haciendas Forales y el Gobierno Vasco. Su ámbito subjetivo de aplicación es el de las personas físicas que realicen actividades económicas, así como todas las personas jurídicas que realicen entregas de bienes y prestaciones de servicios, con independencia de que las mismas se realicen en el ámbito de una explotación económica o fuera de la misma. No estarán sometidas a dicho sistema informático las entidades exentas y las entidades sin fines lucrativos; por su parte, las entidades parcialmente exentas sólo estarán obligadas por las operaciones cuyas rentas deban integrarse en la base imponible. Desde el punto de vista objetivo afecta

76 Vid.. BILBAO ESTRADA, I., «Disrupción tecnológica y administración tributaria: deber de contribuir, lucha contra el fraude, y derechos y garantías del contribuyente», en BILBAO ESTRADA, I. y ANTÓN ANTÓN, A., *Retos y oportunidades de la Administración tributaria en la era digital*, Aranzadi, Cizur Menor, 2019, págs.132-133.

77 Vid.. CORDERO VALDAVIA, M., «Blockchain en el sector público, una perspectiva internacional», *Revista Vasca de Gestión de Personas y Organizaciones Públicas*, núm.16, 2019, pág.25.

78 Vid.. GONZÁLEZ DE FRUTOS, U., «La fiscalidad en el mundo Blockchain», *Revista de Contabilidad y Tributación - CEF*, núms. 425-426, 2018, págs.28-29.

al IRPF, al Impuesto sobre Sociedades y a los establecimientos permanentes que tributan por el IRNR⁷⁹.

El «TicketBAI» es un *software* de facturación cuyo funcionamiento responde parcialmente a las líneas inspiradoras de *blockchain*, esto es, se basa en la idea de establecer un encadenamiento de facturas emitidas y firmadas electrónicamente con vistas a garantizar su autenticidad e inmutabilidad. De este modo, la información que contienen se aporta a las Haciendas Forales en un plazo determinado y el cliente del bien o servicio también puede comprobar, a través de un lector de código QR, que la factura está correctamente emitida, es real y ha sido remitida a la Diputación Foral correspondiente⁸⁰. Con ello, la Administración tributaria controla con facilidad los ingresos reales de los titulares de actividades económicas, destacadamente cuando los destinatarios son consumidores finales, y al mismo tiempo esa información recibida sirve para favorecer el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes.

4. Conclusiones

1ª) Urge un marco regulatorio —preferentemente a escala europea ya que afecta entre otros a la libre circulación de bienes, servicios y de capitales— que establezca las líneas básicas por las que deben regirse los gestores y usuarios de redes *blockchain* que operen desde nodos o servidores situados en la Unión Europea. Esa legislación deberá tomar en consideración, entre otros extremos, las diferentes clases de cadenas de bloques (públicas y privadas o «permisionadas») y las distintas funcionalidades o utilidades que dicha tecnología puede reportar al sector público y privado.

2ª) Una de las posibles aplicaciones de *blockchain* es la de servir de soporte a contratos inteligentes, respecto a los cuales la legislación tributaria vigente adolece de serias deficiencias para vincular con claridad sus elementos subjetivos, materiales y formales a una determinada jurisdicción fiscal. Los grandes retos que suscita la economía digital rompen los esquemas tradicionales del ordenamiento tributario, que sigue anclado mayormente en la presencia física en un territorio como criterio de sujeción a sus impuestos. Los *smart contracts* son una muestra palmaria de la necesidad de adaptar las normas tributarias a una nueva realidad virtual en la que, con frecuencia, el único punto de conexión con un país puede ser un simple dispositivo electrónico desde el que se gestiona o interactúa en una *blockchain* para que un contrato inteligente despliegue de modo automático los efectos jurídicos que le han sido asignados.

3ª) Las administraciones públicas y el sector privado deben trabajar conjuntamente para que los contratos inteligentes implementados a través de redes *blockchain* permitan mejorar, agilizar y facilitar la gestión de los tributos devengados o relacionados con su perfeccionamiento y ejecución. Los avances en esta

79 Vid.. https://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/ticketbai/es_14815/adjuntos/TicketBAI_Especificaciones_v_1.1.pdf. (Consultado el 16/11/2020).

80 Vid.. Norma Foral de Guipúzcoa 3/2020, de 6 de noviembre, por la que se establece la obligación de utilizar herramientas tecnológicas para evitar el fraude fiscal (Boletín Oficial de Guipúzcoa de 12-11-2020).

línea supondrán un salto cualitativo para crear un nuevo escenario de relaciones entre administraciones tributarias y contribuyentes, en el que prime la confianza recíproca, se reduzca el fraude y disminuya la conflictividad.

4ª) Las experiencias y proyectos iniciados en otros países constatan que la tecnología *blockchain* abre enormes posibilidades en el sector público, y la aplicación de los tributos no es ajena a esta realidad. El ordenamiento español se ha limitado por ahora a prohibir el uso de la cadena de bloques como herramienta para implementar sistemas de identidad digital en las relaciones de los interesados con las Administraciones Públicas, pero más pronto que tarde el legislador deberá pronunciarse sobre el papel que le asigna a *blockchain* en el modelo de Administración tributaria del futuro. En ese modelo deberá primar un sano equilibrio entre el respeto a los derechos digitales de los particulares y la eficiencia de las potestades administrativas dirigidas a la correcta aplicación de los tributos.

5. Bibliografía

BELDA, I., «El *Blockchain* i el *smart contract* en relació a l'Impost sobre les Transmissions Patrimonials i els Actes Jurídics Documentats», *IDP- Revista de Internet, Derecho y Política*, núm.29, 2019, págs.1-8. Recuperado de <http://dx.doi.org/10.7238/idp.v0i29.3183>. (Consultado el 27/07/2020).

BERRYHILL, J., BOURGERY, T. and HANSON, A., «Blockchains Unchained: Blockchain Technology and its Use in the Public Sector», *OECD Working Papers on Public Governance*, núm.28, 2018. Recuperado de <https://doi.org/10.1787/3c32c429-en>. (Consultado el 27/10/2020).

BILBAO ESTRADA, I., «Disrupción tecnológica y administración tributaria: deber de contribuir, lucha contra el fraude, y derechos y garantías del contribuyente», en BILBAO ESTRADA, I. y ANTÓN ANTÓN, A., *Retos y oportunidades de la Administración tributaria en la era digital*, Aranzadi, Cizur Menor, 2019.

CORDERO VALDAVIA, M., «*Blockchain* en el sector público, una perspectiva internacional», *Revista Vasca de Gestión de Personas y Organizaciones Públicas*, núm.16, 2019.

DE BIASE, P. y MAYOR, D.J., «*Initial Coin Offerings* (ICOs): un estudio sobre una nueva forma de financiación en la era digital». Recuperado de <https://www.perezllorca.com/actualidad/articulo/initial-coin-offerings-icos-un-estudio-sobre-una-nueva-forma-de-financiacion-en-la-era-digital/>. (Consultado el 29/07/2020).

EUROPEAN COMMISSION., *European countries join Blockchain Partnership*, 2018. Recuperado de <https://ec.europa.eu/digital-single-market/en/news/european-countries-join-blockchain-partnership>. (Consultado el 27/10/2020).

GARCÍA MATEO, P., *Blockchain aplicado al sector público*, Universitat Politècnica de València, 2018. Recuperado de <https://riunet.upv.es/bitstream/handle/10251/111762/Garc%C3%ADa%20-%20Blockchain%20aplicado%20al>

%20sector%20p%C3%BAblico.pdf?sequence=1&isAllowed=y. (Consultado el 08/10/2020).

GONZÁLEZ DE FRUTOS, U., «La fiscalidad en el mundo *Blockchain*», *Revista de Contabilidad y Tributación - CEF*, núms. 425-426, 2018.

GÓRRIZ LÓPEZ, C., «Tecnología *Blockchain* y contratos inteligentes», en NAVAS NAVARRO, S. (Dir.), *Inteligencia artificial. Tecnología. Derecho*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2017.

GRAU RUIZ, M.^aA., «Riesgos y oportunidades en la creciente digitalización fiscal», *Revista Técnica Tributaria*, núm.130, 2020.

JUNESTRAND, S., «A blockchain-based governance model for public services in smart cities», *Open Access Government*, 2018. Recuperado de <https://www.openaccessgovernment.org/a-blockchain-based-governance-model/52928>. (Consultado el 23/09/2020).

LEGERÉN-MOLINA, A., «Los contratos inteligentes en España. La disciplina de los *smart contracts*», *Revista de Derecho Civil*, vol.V, núm.2, 2018.

LEGERÉN-MOLINA, A., «Retos jurídicos que plantea la tecnología de la cadena de bloques. Aspectos legales de *Blockchain*», *Revista de Derecho Civil*, vol.VI, núm.1, 2019.

MIRAS MARÍN N., «La tributación de los *Smartcontracts* ofrecidos en las monedas virtuales», *Gaceta Fiscal*, núm.399, 2019.

MULEIRO PARADA, L.M., «El futuro de la tributación de la economía digital en la Unión Europea», *Crónica Tributaria*, núm.170, 2019.

MUÑOZ CARMONA, A.M., *Implicaciones jurídicas del uso de blockchain en la Administración pública*, Universidad de Murcia, 2018. Recuperado de https://digitum.um.es/digitum/bitstream/10201/61679/1/TFM_Mu%C3%B1oz_Carmona%20C_Agust%C3%ADn_Manuel.pdf. (Consultado el 14/10/2020).

NASARRE AZNAR, S., «Naturaleza jurídica y régimen civil de los "tokens" en "blockchain"», en GARCÍA TERUEL, R.M.^a. (Coord.), *La tokenización de bienes en blockchain. Cuestiones civiles y tributarias*, Aranzadi, Cizur Menor, 2020.

OLIVARES OLIVARES, B.D., «Transparencia y aplicaciones informáticas en la Administración tributaria», *Crónica Tributaria*, núm.174, 2020.

PÉREZ SOLÀ, C., «Análisis de los "smart contracts" y del despliegue en Ethereum de los "tokens" de Blockimmo, Crowdvilla, Crowdlitoken y Alt.estate», en GARCÍA TERUEL, R.M.^a. (Coord.), *La tokenización de bienes en blockchain. Cuestiones civiles y tributarias*, Aranzadi, Cizur Menor, 2020.

PREUKSCHAT, A. (Coord.), *Blockchain: la revolución industrial de internet*, Gestión 2000, Barcelona, 2017.

Roberto Ignacio Fernández López

PUTERBAUGH, D., «The future of contracts: automation, blockchain, and smart contracts», *Association of Corporate Counsel Docket* 48, 34 núm.10, 2016.

QUINTANA FERRER, E., «Economía digital y fiscalidad: los impuestos sobre determinados servicios digitales», *Nueva Fiscalidad*, núm.3, 2019.

RIVAS NIETO, E., «Las implicaciones tributarias de la "tokenización" de bienes», en GARCÍA TERUEL, R.M.^a. (Coord.), *La tokenización de bienes en blockchain. Cuestiones civiles y tributarias*, Aranzadi, Cizur Menor, 2020.

SIOTA ÁLVAREZ, M., *La fiscalidad del transporte colaborativo de personas*, Aranzadi, Cizur Menor, 2020.

SOLER ROCH, M.^a.T., «La imposición sobre sociedades en la encrucijada, ¿hacia un escenario de inmunidad fiscal?», *Documentos de Trabajo - IEF*, núm. 10, 2018.

TUR FAÚNDEZ, C., *Smart contracts: análisis jurídico*, Reus, Madrid, 2018.

VIVAS AUGIER, C., «Aplicaciones transversales de la *blockchain*», en PREUKSCHAT, A. (Coord.), *Blockchain: la revolución industrial de internet*, Gestión 2000, Barcelona, 2017.

VV.AA., *Aplicaciones de Blockchain en el Sector Público*, 2018. Recuperado de <https://www.ospi.es/es/informes/detalle/Aplicaciones-de-Blockchain-en-el-Sector-Publico/>. (Consultado el 29/07/2020).

VV.AA., *Conoce los entresijos de la criptomoneda más evolucionada y el espectacular mundo de oportunidades que le rodea*. Recuperado de <https://www.miethereum.com/>. (Consultado el 13/10/2020).

VV.AA., *EU Blockchain Observatory and Forum*. Recuperado de <https://www.eublockchainforum.eu/about>. (Consultado el 23/09/2020).

VV.AA., *EU Blockchain Observatory and Forum 2018-2020. Conclusions and reflections*. Recuperado de <https://www.eublockchainforum.eu/reports>. (Consultado el 21/10/2020).

VV.AA., *Tax Challenges Arising from Digitalisation - Interim Report 2018*. Recuperado de <http://www.oecd.org/tax/tax-challenges-arising-from-digitalisation-interim-report-9789264293083-en.htm>. (Consultado el 10/11/2020).

VV.AA., *Virtual currency schemes-a further analysis*, 2015. Recuperado de <https://www.ecb.europa.eu/pub/pdf/other/virtualcurrencyschemesen.pdf>. (Consultado el 09/09/2020).

WERBACH, K. and CORNELL, N., «Contracts *ex machine*», *Duke Law Journal*, núm.67, 2017.

YAGA, D.; MELL, P.; ROBY, N.; and SCARFONE, K., «Blockchain Technology Overview», *United States National Institute of Standards and Technology (NIST)*, January 2018. Recuperado de <https://csrc.nist.gov/CSRC/media/Publications/nistir/8202/draft/documents/nistir8202-draft.pdf>. (Consultado el 27/10/2020).

ZORRAQUINO, A. y MATAS, A., «*Blockchain*: aplicación de la tecnología e implicaciones en materia de protección de datos personales», *Pwc Periscopio Fiscal & Legal*. Recuperado de <https://periscopiofiscalylegal.pwc.es/blockchain-aplicacion-de-la-tecnologia-en-proteccion-de-datos/>. (Consultado el 22/07/2020).

DERECHO A LA PROPIEDAD Y PRINCIPIO CONSTITUCIONAL DE NO CONFISCATORIEDAD: EL CASO DE LA PLUSVALÍA MUNICIPAL Y SUS CONSECUENCIAS JURÍDICAS ¹

Juan Ignacio Gorospe Oviedo

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario (USP-CEU)
(España)*

Title

The right to property and the constitutional principle of non-confiscation: the case of municipal capital gains tax and its legal consequences

Resumen

El derecho a la propiedad se recoge en nuestra Constitución, junto al principio constitucional de capacidad económica y la prohibición de confiscatoriedad, y en los tratados internacionales suscritos por España. En este trabajo se analiza dicha regulación y la interpretación que hacen los tribunales encargados de su aplicación. Se presta particular atención a la inconstitucionalidad sobrevenida de la plusvalía municipal y sus consecuencias.

Palabras clave

Derecho de propiedad, Tribunal Europeo de Derechos Humanos, Tribunal de Justicia de la Unión Europea, Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de naturaleza urbana, inconstitucionalidad de la plusvalía municipal

Abstract

Our Constitution establishes the right to property, alongside the constitutional principle of economic capacity and the prohibition of confiscation. That right is also included in the international treaties signed

¹ Este trabajo fue objeto de una Ponencia en la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación de España el 11 de noviembre de 2020. Agradezco a los miembros de la Sección de Derecho Financiero sus observaciones y sugerencias que lo han enriquecido.

Juan Ignacio Gorospe Oviedo

by Spain. This paper analyzes these regulations and the interpretation made by the courts in charge of its application. Particular attention is paid to the unconstitutionality of the Tax on increase in urban land value and its consequences.

Keywords

Right to property, European Court of Human Rights, Court of Justice of the European Union, Tax on the Increase in Value of Urban Land, unconstitutionality of the municipal Capital Gains Tax

Fecha de recepción: 23-11-2020 /Fecha de aceptación: 4-01-2021/ Fecha de revisión: 12-01-2021

Cómo referenciar: Gorospe Oviedo, J.I. (2021). Derecho a la propiedad y principio constitucional de no confiscatoriedad: el caso de la plusvalía municipal y sus consecuencias jurídicas. *Revista Técnica Tributaria* (132), 57-89.

SUMARIO

1. Introducción
2. La protección de la propiedad en los tratados internacionales
 - 2.1. El Convenio Europeo de Derechos Humanos
 - 2.2. La Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea
3. El derecho a la propiedad y la prohibición de confiscatoriedad en la Constitución
4. La inconstitucionalidad condicionada de la regulación de la plusvalía municipal
 - 4.1. Por inexistencia de incremento patrimonial
 - 4.2. Por exceder el importe del impuesto de la ganancia patrimonial
5. Alternativas del contribuyente que pagó un impuesto declarado ahora inconstitucional
6. Necesidad urgente de una reforma del impuesto: propuestas *de lege ferenda*
7. Conclusiones
8. Bibliografía

1. Introducción

La Constitución española recoge en su art. 31.1 el deber que todos tienen de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. También fija unos principios que deben vertebrar el ordenamiento tributario, entre los que cabe destacar la seguridad jurídica (art. 9.3) y los principios materiales de justicia tributaria a los que debe ajustarse el citado deber de contribuir (art. 31.1). Dentro de esos principios significativamente debe hacerse referencia al de capacidad económica, relacionado con el derecho a la propiedad privada (art. 33), y a la prohibición de confiscatoriedad como límite a la progresividad².

El art. 96.1 CE integra en nuestro ordenamiento interno los tratados internacionales válidamente celebrados, una vez publicados oficialmente en España. Entre estos tratados se encuentran el Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales (en adelante CEDH) firmado en Roma el 4 de noviembre de 1950, y la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea (en adelante CDF), proclamada el 7 de diciembre de 2000, y adaptada tras el Tratado de Lisboa firmado el 13 de diciembre de 2007³. En cuanto a la CDF el art. 6 del TUE, en sus dos primeros apartados, reconoce el mismo valor que los tratados a la CDF y prevé la adhesión de la Unión, dotada de personalidad jurídica, al CEDH.

En el plano exegético, el art. 10.2 CE implica que la interpretación de los derechos fundamentales y libertades constitucionales ha de realizarse de conformidad con dichos acuerdos internacionales ratificados por España: el CEDH y la CDF. En tal sentido hay que destacar la labor realizada por los tribunales encargados de su interpretación y la relevancia de sus pronunciamientos.

De un lado, el Tribunal Europeo de Derechos Humanos cuyas resoluciones son vinculantes para los países que lo conforman (en adelante TEDH)⁴. De otro, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante TJUE), que ha asumido la tutela de los derechos fundamentales como una función propia, de carácter constitucional, y no subordinada a los objetivos económicos de la Unión⁵.

2 También es relevante en esta materia el principio de proporcionalidad en el que la propia Ley General Tributaria (en adelante LGT), fundamenta la aplicación del sistema tributario (art. 3.2), junto a los de eficacia y limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales.

3 Conforme al art. 93 CE, cuando se atribuya a una organización o institución internacional el ejercicio de competencias derivadas de la Constitución se requiere su autorización por ley orgánica. La ratificación del Tratado de Lisboa de 13 de diciembre de 2007 fue autorizada por la LO 1/2008, de 30 de julio.

4 Tras la firma en octubre de 2013 del Protocolo n.º 16 de Convenio, se abre la posibilidad de un diálogo facultativo, no vinculante, con los órganos jurisdiccionales de los Estados parte del Convenio.

5 Sarrión Esteve, J. (2013: 128). Esa tutela se formaliza con la aprobación de la CDF y la previsión de la adhesión al Convenio de Roma. Entiende este autor que los rasgos constitucionales se evidencian en la tutela de los derechos fundamentales frente a las obligaciones internacionales, sentencia Kadi (2008), y al resolver conflictos entre derechos fundamentales y libertades económicas, sentencias Schmidberger (2003) y Sayn Wittgestein (2010). *Ibidem*, p. 130.

Junto a ellos, los Tribunales Constitucionales de los Estados europeos dictan su propia doctrina como supremos intérpretes de dichos textos.

Finalmente, dentro de la jurisdicción ordinaria, los Tribunales controlan la potestad reglamentaria y la legalidad de la actuación administrativa, así como el sometimiento de ésta a los fines que la justifican (art. 106.1). Para ello la Administración Pública debe servir con objetividad los intereses generales y ajustarse plenamente en su actuación a la ley y al Derecho (art. 103.1).

La dificultad estriba en mantener el equilibrio entre el deber de contribuir y los derechos constitucionales, con unas leyes estables, claras y previsibles en sus efectos que doten de seguridad jurídica a los ciudadanos, salvaguardando sus derechos frente al ejercicio de las potestades administrativas⁶.

En este trabajo se analiza el derecho de propiedad y su relación con el principio de capacidad económica y la prohibición de confiscatoriedad. Para ello, comienza con un análisis de la protección de la propiedad en el CEDH y en la CDF, donde se aprecian importantes diferencias respecto de nuestro ordenamiento constitucional. Después se estudia el derecho de propiedad y su relación con la prohibición de confiscatoriedad desde la perspectiva de nuestra Carta Magna. A continuación, se centra en la inconstitucionalidad condicionada de la regulación de la plusvalía municipal, que no ha aportado precisamente certeza sobre un impuesto claramente alejado en su regulación de la capacidad económica de quienes la generan, analizando la jurisprudencia del Tribunal Supremo y del Tribunal Constitucional. Muestra de ello son los diversos interrogantes que se plantean tras estos pronunciamientos. Después se abordan las alternativas del contribuyente ante el pago de este impuesto tras la declaración de inconstitucionalidad en caso de liquidaciones firmes. El último epígrafe recoge unas consideraciones *de lege ferenda* ante la urgente necesidad de su reforma.

2. La protección de la propiedad en los tratados internacionales

2.1. El Convenio Europeo de Derechos Humanos

El art. 1 del Protocolo Número Uno del Convenio firmado en París, el 20 de marzo de 1952, recoge la «Protección de la propiedad». La poca importancia que se le da al derecho de propiedad hace que no se recoja en el Convenio sino en un protocolo adicional que España ratificó el 27 de noviembre de 1990. Se formula en los siguientes términos: «Toda persona física o jurídica tiene derecho al respeto de sus bienes. Nadie podrá ser privado de su propiedad sino por causa de utilidad pública y en las condiciones previstas por la ley y los principios generales del Derecho Internacional. Las disposiciones precedentes se entienden sin perjuicio del derecho que tienen los Estados de dictar las leyes que estimen necesarias para la reglamentación del uso de los bienes de acuerdo con el interés general o para garantizar el pago de los impuestos, de otras contribuciones o de las multas».

⁶ Sobre el necesario equilibrio entre el cumplimiento del deber de contribuir y la protección de los derechos fundamentales, incluido el derecho a la propiedad, véase Gorospe Oviedo, J.I. (2020: 39-98).

El TEDH interpreta la protección de la propiedad en tres partes: derecho al respeto de los bienes, expropiación de los bienes y reglamentación de su uso, incluyendo esta última el pago de los impuestos. Si no se dan la segunda o la tercera analiza la protección del derecho de propiedad⁷.

La excepción al disfrute de los bienes, que afecta a la materia tributaria, permite una injerencia en el derecho de propiedad siempre que cumpla el requisito de legalidad y se alcance el justo equilibrio (*fair balance*) entre las exigencias del interés general de la comunidad y la protección de los derechos fundamentales del individuo. Ello precisa, como señala MARTÍNEZ MUÑOZ, que haya una relación de proporcionalidad entre los medios empleados y los fines perseguidos, de forma que las medidas adoptadas no supongan una «carga excesiva» para las personas a las que conciernen⁸.

En ocasiones se considera vulnerado por aplicación del principio de no discriminación del art. 14 CEDH, que requiere ser titular de otro derecho o libertad contenido en el Convenio o en sus protocolos para su aplicación. Precisamente la discriminación en el seno de los tributos se ha utilizado para admitir la protección del derecho de propiedad, en los casos *Darby*, de 23 de octubre de 1990 —diferencia de trato fiscal entre un finlandés no residente en Suecia con nacionales suecos y residentes no nacionales en Suecia—, y *Van Raalte*, de 21 de febrero de 1997 —contraviene la legislación holandesa una legislación que exime solo a las mujeres de las cotizaciones a la Seguridad Social—. En cambio, en la Sentencia de 29 de abril de 2008, caso *Burden & Burden c. Reino Unido*, el Tribunal falló que no había discriminación por no aplicarse la exención prevista sobre los bienes transmitidos en caso de matrimonio y uniones de hecho al inmueble transmitido entre dos hermanas solteras que habían convivido en el domicilio familiar durante más de treinta años y lo habían heredado de sus padres, al garantizar la norma un régimen común entre matrimonios y uniones de hecho que tienen sustancialmente la misma naturaleza, no por razones de convivencia. Habría sido más acorde en términos de justicia y proporcionalidad fallar a favor de las recurrentes, como señaló el voto particular, aplicando el criterio de carga fiscal excesiva ya que, en este caso, el impuesto podía tener alcance confiscatorio, afectando además a un bien de primera necesidad como es la vivienda habitual⁹.

Así ocurrió posteriormente en el asunto *Rousk c. Suecia*, de 25 de julio de 2013 (n.º 27183/04), declarando el embargo ejecutivo de una vivienda contrario al principio de proporcionalidad. Abordaba la situación del dueño de una empresa que no presentó las declaraciones correspondientes a los años 2002 y 2003, adjuntando certificado médico alegando depresión, y solicitando un aplazamiento. Presentada la declaración de 2002 el 28 de agosto de 2003, reiteró la solicitud de aplazamiento el 1 de septiembre. El 3 de septiembre se vendió la propiedad del solicitante en pública subasta en 1.600.000 coronas suecas (unos 186.000 euros), fijándose el desalojo antes del 1 de octubre. Afirma el Tribunal

7 Lasagabaster Herrarte, I. (2004: 622).

8 En su estudio pionero y documentado de la aplicación del CEDH. Cfr. Martínez Muñoz, Y. (2002:72).

9 Véase en esta orientación Soler Roch, M.T. (2015: 48), quien destaca que es especialmente insólito este fallo, confirmado en segunda instancia, pues en el caso *Rousk* (mencionado a continuación), el TEDH falló a favor del contribuyente.

que la pérdida del hogar es la forma más extrema de injerencia en el respeto al domicilio y cuando la Autoridad de Ejecución decidió que el demandante debía ser desalojado sabía que solo una deuda muy pequeña seguía siendo exigible y que la apelación del demandante contra la orden de ejecución aún estaba pendiente ante el Tribunal de Apelación (apartado 137). La Corte considera que el desalojo debería haberse pospuesto hasta que se hubieran resuelto las cuestiones contenciosas subyacentes (apartado 139). Además, arrojó una carga financiera excesiva al ser desalojado en septiembre y no recibir el importe de la venta, descontados gastos y deudas, hasta enero del año siguiente (apartado 140)¹⁰. En suma, el *fair balance* en la venta en pública subasta y posterior lanzamiento del demandante de su vivienda por impago de tributos precisa comparar el interés del demandante con el del comprador y el del Estado, para saber si ha tenido las suficientes garantías. Y la pérdida de la vivienda, como injerencia extrema en el derecho al respeto de la propiedad, requiere que toda persona que corra este riesgo tenga la oportunidad de que la proporcionalidad de la medida sea examinada por un tribunal independiente a la luz de los principios establecidos por el artículo 8 CEDH¹¹.

También, se ha vinculado el pago tributario de lo indebido con la protección de los derechos humanos, por la tardía trasposición en el derecho interno francés de una Directiva reguladora del IVA. Fue el caso *Dangeville*, de 16 de abril de 2002, donde el Tribunal calificó el crédito de *Dangeville* frente a Francia por las cantidades indebidamente ingresadas como «bien» en el sentido del art. 1 del protocolo adicional primero¹². Además, relativiza el principio de cosa juzgada, que cede frente a la vulneración manifiesta de derechos fundamentales, como se advirtió posteriormente en la STJUE de 18 de julio de 2007, asunto *Lucchini*¹³.

En el caso *Intersplav contra Ucrania* (n. 803/02), de 9 de enero de 2007, afirmó que el derecho a la devolución del IVA, como manifestación del derecho a la deducción de las cuotas soportadas por el sujeto pasivo, posee en dicho tributo un carácter esencial y constituye una posesión protegida por el derecho del ciudadano a la propiedad. Tampoco se puede penalizar a un contribuyente

10 La venta de la propiedad del demandante en subasta pública, y el consiguiente desalojo del solicitante de su casa, por una deuda exigible que ascendía a solo 6.721 coronas suecas el día de la subasta pública, imponía una carga individual y excesiva al solicitante (126).

11 Aunque el TEDH acepta que, en ocasiones, pueda ser necesario para asegurar el pago de los tributos debidos que el Estado embargue y enajene forzosamente propiedades particulares -incluso viviendas habituales-, «estas medidas deben aplicarse de manera que se garantice que el derecho de la persona a su hogar se considere y se proteja adecuadamente» (apartado 138).

12 Díaz Ravn, N. (2016: 145).

13 Y también en el Derecho de la Unión. Véanse, al respecto, las conclusiones del Abogado General Sr. L.A. GEELHOED, presentadas el 14 de septiembre de 2006, Asunto C-119/05, *Lucchini*, citando el caso *Dangeville*: «a pesar de la gran importancia que tiene la fuerza de cosa juzgada, ésta no tiene efectos absolutos. En los diversos ordenamientos jurídicos nacionales, si bien están sujetas a estrictos requisitos, existen excepciones a la fuerza de cosa juzgada. Así sucede, por ejemplo, en caso de fraude o cuando la resolución inatacable constituye una infracción flagrante de los derechos fundamentales. De la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos se deduce que la fuerza de cosa juzgada no puede proteger ninguna vulneración manifiesta de los derechos (comunitarios) fundamentales». La STJUE de 18 de julio de 2007 concluye que «el Derecho comunitario se opone a la aplicación de una disposición de Derecho nacional que pretende consagrar el principio de autoridad de la cosa juzgada, cuando su aplicación constituye un obstáculo para la recuperación de una ayuda de Estado concedida contraviniendo el Derecho comunitario, y cuya incompatibilidad con el mercado común ha sido declarada por una decisión firme de la Comisión.».

por el incumplimiento de otro en la cadena de suministro de IVA, según resolvió el asunto *Bulves AD contra Bulgaria*, de 22 de enero de 2009.

Una interesante aproximación al derecho fundamental de propiedad enlazándolo con el de proporcionalidad, se encuentra en la STEDH de 4 de noviembre de 2013, *NKM contra Hungría*. Analiza una disposición tributaria que gravaba con un tipo impositivo del 98 por 100 las indemnizaciones por despido de ciertos empleados públicos que superasen una determinada cantidad. Como consecuencia el tipo medio del contribuyente pasó del 16 al 52 por 100, y el Tribunal considera la carga tributaria desproporcionada y confiscatoria, lo que supone una vulneración del derecho fundamental de propiedad. El fallo hace dos razonamientos relevantes sobre el gravamen de manifestaciones pretéritas de capacidad económica. El primero, que una indemnización por despido no se adquiere al determinarse y abonarse su importe, sino a lo largo de todos los ejercicios de los que su configuración esencial trae causa. Por ello, contraviene el principio de confianza legítima que durante el período de gestación de la indemnización el gravamen fuera del 16 por 100 y al percibirse subiera insospechadamente al 52 por 100¹⁴. El segundo, que la aplicación del gravamen por el Gobierno húngaro a los cinco ejercicios precedentes contraviene la dignidad de la persona con base en el principio de proporcionalidad, dado el tipo de gravamen del 52 por 100. Es relevante el aspecto temporal y el legislador debe tenerlo en cuenta pues, aunque la ley no tenga carácter retroactivo, puede incidir en rentas generadas con anterioridad quebrando el principio de seguridad jurídica si no se establece un régimen transitorio que limite sus efectos también hacia el pasado.

Ello se plantea también en las contribuciones a la Seguridad Social, que tienen naturaleza tributaria. Así, la sentencia de 8 febrero 2018 (*Caso Nagy contra Hungría*), sostiene que «desde el momento en que un Estado contratante aplica una legislación que prevé el pago automático de una prestación social –dependa o no la concesión de esta prestación del abono previo de las cotizaciones– se deberá considerar que esta legislación genera un interés patrimonial en el ámbito de aplicación del artículo 1 del Protocolo núm. 1 para las personas que cumplan sus condiciones» (apartado 82). Y en cualquier modificación legislativa, por muy justificada que esté, debe existir una relación razonable de proporcionalidad entre el objetivo perseguido y los medios aplicados¹⁵.

Como puede observarse, la jurisprudencia del TEDH hace una interpretación integradora del precepto, buscando el justo equilibrio entre la protección del derecho de propiedad y los intereses generales¹⁶, evitando cargas excesivas. Además, el contenido fundamental del derecho de propiedad abarca no solo la posesión efectiva sino también la expectativa fundada de disfrutar un determi-

¹⁴ No se funda solo en el exceso sobre un determinado porcentaje, sino que analiza el aumento del tipo, considerable y desproporcionado, como destaca Rozas Valdés, J.A. (2014-1: 185).

¹⁵ En este sentido se pronunció la sentencia de la Gran Sala del TEDH en el asunto *Béláné Nagy v. Hungary* [GC], n.º 53080/13, de 13 de diciembre de 2016. Las circunstancias del caso no justificaban una ley con efectos retroactivos y sin medidas transitorias correspondientes a la situación concreta que se juzgaba, implicando la consecuencia de privar a la demandante de su «expectativa legítima» a recibir una pensión de incapacidad. El fallo coligió que el objetivo de preservar el erario público no representaba un «equilibrio justo» entre los intereses en juego.

¹⁶ Cfr. Soler Roch, M. (2015: 27).

nado bien, como sucede con el derecho a la devolución el IVA, el pago tributario de lo indebido o la expectativa legítima de recibir una pensión. Y el centro de decisión lo constituye el principio de proporcionalidad. Por el contrario, como se verá más adelante, de la colisión entre el derecho de propiedad y el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos extrae el TC la prevalencia de este último.

2.2. La Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea

En el Derecho comunitario, en un primer momento se consagró en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia y, por vez primera, en la sentencia *Hauer*, de 13 de diciembre de 1979 asunto (44/79). La Sentencia *Hauer* cuestiona la compatibilidad de los derechos de propiedad y libre ejercicio de actividades profesionales garantizados por la Ley Fundamental de Bonn con un Reglamento comunitario (1162/76) que prohibía la plantación de nuevas vides durante un período de tres años. Partiendo de que el derecho de propiedad es un derecho fundamental común a todas las constituciones nacionales, concluye que «está garantizado en el ordenamiento jurídico comunitario, conforme a las concepciones comunes a las constituciones de los Estados miembros, reflejadas, asimismo, por el primer protocolo adjunto del CEDH» (apartado 17).

Actualmente, la CDF regula el «Derecho a la propiedad» en su art. 17.1, configurándolo en los siguientes términos: «Toda persona tiene derecho a disfrutar de la propiedad de los bienes que haya adquirido legalmente, a usarlos, a disponer de ellos y a legarlos. Nadie puede ser privado de su propiedad más que por causa de utilidad pública, en los casos y condiciones previstos en la ley y a cambio, en un tiempo razonable, de una justa indemnización por su pérdida. El uso de los bienes podrá regularse por ley en la medida en que resulte necesario para el interés general».

Como puede observarse, contiene este precepto las tres notas que se vieron en el protocolo del CEDH: disfrute de los bienes, expropiación y regulación de su uso. La dificultad estriba en establecer cuándo concurre la utilidad pública que justificaría la privación de bienes y el montante de la indemnización.

En las explicaciones sobre la CDF publicadas en el Diario Oficial de la UE se indica que se trata de un derecho fundamental común a todas las constituciones nacionales y, conforme al apartado 3 del artículo 52, tiene el mismo sentido y alcance que el garantizado en el CEDH, no pudiendo sobrepasarse las limitaciones previstas en este último. Se hace una referencia explícita en el apartado 2 a la protección de la propiedad intelectual, que es uno de los aspectos del derecho de propiedad, debido a su creciente importancia y al derecho comunitario derivado. La propiedad intelectual abarca, además de la propiedad literaria y artística, en especial el derecho de patentes y marcas y los derechos conexos¹⁷. Tampoco la CDF puede limitar los derechos humanos y libertades fundamentales de las constituciones de los Estados miembros (art. 53 CDF).

17 C 303/17, 14-12-2007. Puede verse en [https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/HTML/?uri=CELEX:32007X1214\(01\)&from=ES](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/HTML/?uri=CELEX:32007X1214(01)&from=ES)

La Sentencia de 10 de julio de 2003, asuntos acumulados C-20/00 y C-64/00¹⁸ afirmó que el derecho de propiedad no constituye una prerrogativa absoluta, sino que debe atenderse a su función social —a la que no es ajeno el deber de contribuir¹⁹—, destacando que cabrían restricciones al ejercicio de los derechos fundamentales siempre y cuando «no constituyan, teniendo en cuenta el objetivo perseguido, una intervención desmesurada e intolerable que lesione la propia esencia de esos derechos». En el mismo sentido se pronunció la Sentencia de 17 de mayo de 2018, asuntos T-429/13 y T-451/13, señalando que, en particular, la protección del medio ambiente, consagrada en el artículo 37 de la Carta de los Derechos Fundamentales y en los artículos 11 TFUE y 114 TFUE, apartado 3, tiene una importancia preponderante frente a las consideraciones económicas, por lo que puede justificar consecuencias económicas negativas, incluso importantes, para determinados operadores²⁰.

La sentencia del TJUE de 13 de junio de 2017 (C-258/14, Florescu) recuerda que «cuando una normativa establece el pago automático de una prestación social, engendra, para quienes reúnen sus requisitos, un interés patrimonial que entra en el ámbito de aplicación del artículo 1 del Protocolo Adicional n.º 1 de dicho Convenio». Por tanto, los derechos derivados del pago de cotizaciones a un régimen de seguridad social constituyen derechos patrimoniales a efectos de este artículo (apartado 50)²¹.

Ello puede ser relevante de cara a la futura reforma de las pensiones en España que se está planteando con las recomendaciones formuladas en el Pacto de Toledo, pues de acuerdo con la jurisprudencia del TEDH y del TJUE constituyen derechos patrimoniales y sus perceptores no pueden verse perjudicados por un cambio normativo imprevisible. Cualquier reforma deberá tener en cuenta un régimen transitorio que garantice los derechos generados hasta la fecha de aprobación de la Ley y limite sus efectos hacia el pasado.

18 Se refiere a la Directiva 93/53, por la que se establecen medidas comunitarias mínimas de lucha contra determinadas enfermedades de los peces mediante la destrucción y el sacrificio inmediatos de todos los peces, permitiendo a dichos propietarios repoblar cuanto antes los criaderos afectados. Dispone la Sentencia de 2003 que «los derechos fundamentales forman parte de los principios generales del Derecho cuyo respeto garantiza el Tribunal de Justicia y que, para ello, este último se inspira en las tradiciones constitucionales comunes a los Estados miembros, así como en las indicaciones proporcionadas por los instrumentos internacionales relativos a la protección de los derechos humanos en los que los Estados miembros han cooperado o a los que se han adherido», añadiendo que «dentro de este contexto, el CEDH reviste un significado particular».

19 El artículo 33 de la CE consagra el derecho a la propiedad privada, si bien pone de manifiesto al mismo tiempo la función social de la misma. Esta función social se puede contemplar desde muchas perspectivas y, entre ellas, el deber de tributación no se puede considerar ajeno a tal función social. Cfr. López Espadafor, C.M. (2010: 5). Compartimos la opinión de este autor de que «la confiscatoriedad implicaría una extralimitación en esa función social».

20 Apartado 587. Su objeto es, por una parte, un recurso basado en el artículo 263 TFUE por el que se solicita la anulación del Reglamento de Ejecución (UE) n.º 485/2013 de la Comisión, de 24 de mayo de 2013, por el que se modifica el Reglamento de Ejecución (UE) n.º 540/2011 en lo relativo a las condiciones de aprobación de las sustancias activas clotianidina, tiametoxam e imidacloprid, y se prohíben el uso y la venta de semillas tratadas con productos fitosanitarios que las contengan (DO 2013, L 139, p. 12), y, por otra parte, en el asunto T-451/13, un recurso basado en el artículo 268 TFUE por el que se solicita la indemnización del perjuicio supuestamente sufrido por las demandantes.

21 Esta sentencia remite a la doctrina del TEDH como parámetro interpretativo con su referencia a la STEDH de 7 de julio de 2011, Stummer c. Austria.

3. El derecho a la propiedad y la prohibición de confiscatoriedad en la Constitución

El art. 31.1 de la Constitución predica la contribución de todos a los gastos públicos «mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio». De otra parte, el art. 33 en su apartado uno «reconoce el derecho a la propiedad privada y a la herencia», en el segundo la función social como delimitadora de su contenido, y en el tercero la posible expropiación con justiprecio y «por causa justificada de utilidad pública o interés social». Ello implica tomar en consideración la prohibición de confiscatoriedad y el derecho de propiedad en la configuración de los tributos. Al incluirse estos preceptos en la Sección segunda del Capítulo segundo, carecen de la protección sumaria y preferente ante los Tribunales ordinarios y del recurso de amparo ante el Tribunal Constitucional, por lo que el régimen de garantías es menos intenso que el de los derechos de la Sección primera de nuestra Carta²². Además, el derecho de propiedad incluye la función social, «entendida, no como mero límite externo a la definición de su ejercicio, sino como parte integrante del derecho mismo» (STC 37/1987), lo que restringe su consideración subjetiva como derecho individual.

La no confiscatoriedad trae causa de la consagración del derecho de propiedad²³, aunque para algún autor debe incardinarse también en función de la justicia del sistema tributario²⁴. El problema es que el nivel de contribución que deba considerarse de alcance confiscatorio es una cuestión compleja que el Tribunal Constitucional resolvió en su momento señalando que el sistema tributario tendría dicho efecto si a raíz de la aplicación de los diferentes tributos se llegase a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades (SSTC 150/1990, FJ 9 y 14/1998, FJ 11), y lo ejemplificó afirmando que con mayor razón sería evidente el resultado confiscatorio de un IRPF «cuya progresividad alcanzara un tipo medio de gravamen del 100 por 100 de la renta» (STC 150/1990, FJ 9) —lo que requeriría tipos marginales superiores al 100 por 100—. Si a eso se añade la calificación por el Tribunal de la renta virtual o potencial como expresiva de capacidad económica —véanse casos como el impuesto sobre tierras infrautilizadas

22 Solo pueden ser invocados atendiendo a una desigualdad subjetiva sustentada en la vulneración del art. 14 CE. Cfr. Martínez Lafuente, A. (2006: 8).

23 Señala en tal sentido Lejeune Valcárcel, E. (1980:169) que la no confiscatoriedad constituye un límite a la progresividad que no surge desde dentro del ordenamiento tributario (dado que no puede ser confiscatorio) sino desde el derecho constitucional de propiedad, y solo en relación a éste puede ser comprendido y analizado el problema de la no confiscatoriedad tributaria. También Sánchez Serrano (1996: 92) pone de manifiesto esta conexión en una interpretación sistemática de la Constitución, indicando que la interdicción de confiscatoriedad suma a los principios de justicia tributaria una garantía de propiedad privada, adicional a las ya establecidas en el art. 33, haciendo compatible el deber de contribuir con el derecho a la propiedad privada y a la herencia.

24 Ver Agulló Agüero, A. (1982: 561). Para esta autora «la prohibición de confiscatoriedad debe ser contemplada en función de la justicia del sistema tributario y no únicamente en función de la defensa de la propiedad, es decir, no como una garantía directa de la propiedad, sino como una garantía del propio sistema tributario frente a posibles desviaciones...».

o en el IRPF la renta inmobiliaria imputada (SSTC 37/1987 y 295/2006²⁵, respectivamente)—, podría concluirse que es prácticamente inoperativo²⁶.

Además, en opinión de CALVO ORTEGA y CALVO VÉRGEZ, la confiscatoriedad habría que declararla del conjunto del sistema tributario (estatal, autonómico y local), señalando que la no confiscación es «de muy difícil fijación como límite tributario», planteando la dificultad de entrar en consideraciones cuantitativas, y configurándolo como «una garantía o más precisamente un equilibrio con el principio de progresividad. Progresividad sí, confiscatoriedad no»²⁷.

No obstante, en la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio se establece un límite de tributación de la suma de las cuotas íntegras de dicho impuesto y el IRPF en el 60 por 100 de la suma de las bases imponibles de este último, aunque la cuota del Impuesto sobre el Patrimonio no se puede minorar por encima del 80 por 100. Y el propio Tribunal Constitucional ha admitido el alcance confiscatorio en un impuesto concreto, como se verá a continuación, frente a la opinión del Abogado del Estado.

A nuestro juicio, hay que aplicar la interdicción de confiscatoriedad en su relación con el derecho a la propiedad a cada figura tributaria. Es cierto que el art. 31.1 parece predicar dicha prohibición del sistema tributario cuando postula «un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio»²⁸. Pero del mismo modo que la normativa de un concreto tributo no puede vulnerar la igualdad y se prohíben los tributos regresivos, la interdicción de confiscatoriedad debe operar en todas y cada una de las figuras que conforman el sistema. Como advierte ALARCÓN GARCÍA, pese a la literalidad gramatical del precepto constitucional, es posible considerar que un determinado tributo sea confiscatorio en un caso determinado, en función de los efectos que pudiera tener sobre la propiedad del contribuyente²⁹. Pensamos, incluso, que más allá de los efectos en cada caso concreto, se debería predicar la inconstitucionalidad de aquellos tributos que agoten —o estén próximos a hacerlo— la capacidad económica de sus respectivos hechos imponibles. En palabras de HERRERA MOLINA, que compartimos: «lo que indica el art. 31.1 al referirse al *sistema*, es que la confis-

25 En esta última el Tribunal Constitucional manifiesta que «cabe razonablemente entender que, en la medida en que tales inmuebles son susceptibles de generar un rendimiento al que "renuncia" su titular —el que podría obtenerse mediante su arrendamiento— estamos ante una "renta potencial" susceptible de ser sometida a imposición por el impuesto sobre la renta de las personas físicas». Sin embargo, como advierte la doctrina, por lo que se refiere a los bienes inmuebles desocupados, lo que realmente no ofrece ningún género de dudas es que no nos encontramos ante una renta real o efectiva ni tampoco ante una renta disponible. Cfr., De la Peña Velasco (2000: 341) y Carretero García, B. (2012: 207-214).

26 STC 7/2010 (FJ 6): la progresividad también está limitada por la prohibición de confiscatoriedad del art. 31.1 CE, y asumimos «la dificultad de situar con criterios técnicamente operativos la frontera en la que lo progresivo o, quizá mejor, lo justo, degenera en confiscatorio» (STC 150/1990, de 4 de octubre, FJ 9).

27 Señalan que «fijar qué tipo de gravamen medio o marginal es confiscatorio es un acto político dado que los ejemplos rotundos y claros ni se dan hoy en los Estados modernos ni van a darse en el futuro». Ver Calvo Ortega, R., y Calvo Vérguez, J. (2019: 57 y 58).

28 Como advierte Rozas Valdés (2014-2: 7) el «alcance confiscatorio» no se refiere a la progresividad sino al sistema tributario, pues para que éste «verdaderamente sea justo no puede llegar a resultar confiscatorio en sus efectos».

29 Alarcón García, E. (2016: 178).

cación *no solo* puede derivar de tributos aislados, *sino también* de la suma de los distintos gravámenes que integran el ordenamiento tributario»³⁰. Esto es lo que ha venido a reconocer la STC 26/2017, de 16 de febrero, en relación con la normativa foral de la plusvalía municipal de Guipúzcoa: «aunque el art. 31.1 CE haya referido el límite de la confiscatoriedad al "sistema tributario", no hay que descuidar que también exige que dicho efecto no se produzca "en ningún caso", lo que permite considerar que todo tributo que agotase la riqueza imponible so pretexto del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (en sentido parecido, STC 150/1990, de 4 de octubre, FJ 9) o que sometiese a gravamen una riqueza inexistente en contra del principio de capacidad económica, estaría incurriendo en un resultado obviamente confiscatorio que incidiría negativamente en aquella prohibición constitucional (art. 31.1 CE)» (FJ 2). En consecuencia, la confiscatoriedad tiene un doble carácter, respecto de cada tributo y con relación al conjunto del sistema tributario.

No compartimos, sin embargo, la apreciación del Tribunal de que el carácter generalizado de estos decrementos patrimoniales por la crisis reclama su modificación³¹. La necesidad de cambiar la ley y su declaración de inconstitucionalidad no debe vincularse a la frecuencia mayor o menor de situaciones de confiscatoriedad, pues ello haría depender la conformidad de la ley con la Constitución de la situación económica de cada momento.

Resta añadir que la no confiscatoriedad no es sólo un límite a la progresividad sino también a los impuestos proporcionales excesivos, en cuanto que una alícuota fija que resulte desproporcionada puede llegar a tener alcance confiscatorio.

CHICO DE LA CÁMARA lo ejemplifica con el impuesto del 155 por 100 sobre el precio neto de los automóviles que se exige en Dinamarca³², y que en 2009 podía suponer una tributación total de hasta el 240 por 100 para vehículos de más de 2.000 centímetros cúbicos, a lo que se suma un IVA del 25 por 100³³.

Sobre la aplicación del derecho a la propiedad privada y la no confiscatoriedad en la imposición sobre el consumo, afirma LÓPEZ ESPADAFOR que el límite del 100% a que aludió la STC 150/1990 no podría jugar de la misma manera en materia de imposición sobre la renta y en materia de imposición sobre el consumo: «la imposición sobre el consumo, aun sin llegar a este límite, podría moverse, para ciertos productos, por encima del límite que se pudiese establecer para la imposición sobre la renta», teniendo además en cuenta la existencia de un mínimo exento en el IRPF. Este autor fija la tributación máxima del Impuesto sobre la Renta en el 50 por 100 y en los impuestos sobre el consumo

30 Herrera Molina, P.M. (2020: 140).

31 «La crisis económica ha convertido lo que podía ser un efecto aislado -la inexistencia de incrementos o la generación de decrementos- en un efecto generalizado, al que necesariamente la regulación normativa del impuesto debe atender», pues las concretas disfunciones que genera vulneran «las exigencias derivadas del principio de capacidad económica» (STC 26/2017, FJ 4; 37/2017, FJ 4, y 59/2017, FJ 3).

32 25 por 100 de IVA más 130 por 100 de impuesto de matriculación. Cfr. Chico de la Cámara, P. (2008: 170).

33 Impuestos Especiales. Estudio relativo al año 2009. Departamento Aduanas e I.EE. A.E.A.T. Puede verse en https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Aduanas/Contenidos_Privados/Impuestos_especiales/Estudio_relativo_2009/07iedmt.pdf

en el 100 por 100: «los impuestos que pesan sobre un producto no pueden ser superiores al precio del mismo antes de impuestos»³⁴, aunque en ocasiones el precio de la gasolina ha sido gravado en España a un tipo del 155,1 por 100 del precio antes de impuestos³⁵.

Nos parece un planteamiento sugerente y convenimos en que habría que limitar la tributación no solo en el marco de la imposición directa, sino también en el de la indirecta. Sin embargo, en materia de imposición indirecta resulta más apropiado hablar de falta de proporcionalidad, puesto que se gravan el consumo y la adquisición de bienes por la persona, no rentas y propiedades que ésta tenga con anterioridad de las que pueda verse privada con ocasión del pago de impuestos³⁶.

4. La inconstitucionalidad condicionada de la regulación de la plusvalía municipal

4.1. Por inexistencia de incremento patrimonial

Un impuesto que ha servido como banco de pruebas de los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad es el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

El hecho imponible es «el incremento de valor que experimenten dichos terrenos» como consecuencia de su transmisión o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los mismos (art. 104.1 Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, en adelante TRLHL).

Sin embargo, la base del impuesto resulta de aplicar un porcentaje sobre el valor catastral del terreno en el momento del devengo multiplicado por el número de años transcurridos entre su adquisición y transmisión con un máximo de 20 años (art. 107 TRLRHL), con total independencia de la ganancia real obtenida con la transmisión del terreno y de la existencia o no de un incremento de valor. Frente al sistema tradicional en el que la base se deter-

34 «En materia de imposición sobre la renta, para que no exista confiscatoriedad y se respete el derecho a la propiedad privada, el límite impositivo no sería del 100%, sino que debería ser del 50%. Si de la renta que recibiese un sujeto los poderes públicos se quedasen con más del 50% de la misma, prevalecería lo público sobre lo privado, dejando vacíos de contenido los referidos mandatos constitucionales. Ahora bien, en materia de imposición sobre el consumo el límite debería ser del 100% del precio del producto antes de impuestos, para que no prevalezca lo público sobre lo privado en el acceso a los bienes». Cfr. López Espadafor, C.M. (2010: 7 y nota a pie 17).

35 A 1 de enero de 2004 el precio de la gasolina sin plomo de 95 estaba alrededor de los 0,80 euros por litro. Partiendo de esta cifra, la carga fiscal global aplicada por España representaba un 63,25 por ciento del precio total impuestos incluidos. Frente a ello, la carga fiscal mínima resultante de la armonización fiscal comunitaria representaba el 57 por ciento del precio total impuestos incluidos. De esta forma, ese mínimo comunitario representaba el 155,10 por ciento del precio antes de impuestos. *Ibidem*, nota 21.

36 Calvo Ortega y Calvo Vérguez (2019: 57) descartan su aplicación a la imposición sobre el consumo donde «determinadas técnicas y condicionamientos la harían de imposible realización (bienes sustitutivos, traslación impositiva, diversidad de productos, etc.)».

minaba por diferencia entre el valor inicial y final del terreno durante el período de imposición, la vigente normativa prescinde de este parámetro, cuando en un impuesto de estas características lo correcto sería comparar dichos importes³⁷.

Esta divergencia entre el hecho imponible y la base del impuesto permitió diversos pronunciamientos fallando la no sujeción al impuesto cuando la transmisión se producía por un valor inferior al de adquisición «siendo el incremento del valor el objeto del gravamen» (STS de 29 de abril de 1996, Rec. cas. 3279/1993, FJ 2), por falta de existencia de incremento de patrimonio (STSJ de Cataluña 305/2012, de 21 marzo), y por no ser subsumible esa pérdida económica en el hecho imponible del art. 104 TRLRH (STSJ de la Comunidad Valenciana 356/2015, de 20 julio)³⁸.

Sin una referencia expresa a la no sujeción, también la STC 59/2017, de 11 de mayo, diferencia entre el objeto del impuesto, configurado como «el "incremento de valor" que pudieran haber experimentado los terrenos durante un intervalo temporal dado», y su cuantificación, que se anuda «a la mera titularidad del terreno durante un período de tiempo computable que oscila entre uno (mínimo) y veinte años (máximo)» (FJ 3). Y añade el razonamiento de la STC 37/2017 (FJ 3): en un tributo cuyo objeto es el «incremento de valor» de un terreno, su transmisión es condición necesaria pero no suficiente para el nacimiento de la obligación, debiendo añadirse «la necesaria materialización de un incremento de valor del terreno». Por ello, concluye la STC de 11 de mayo de 2017 —tras dos fallos en idéntico sentido sobre la normativa foral de Guipúzcoa³⁹ y Álava⁴⁰ en las sentencias 26/2017 y 37/2017—, que puede quebrar la capacidad económica al no contemplar la posible existencia de una minusvalía en el momento de la transmisión de los inmuebles, sometiendo a tributación manifestaciones de riqueza no ya potenciales, sino inexistentes o ficticias. Y declara que «los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 del TRLRHL son inconstitucionales y nulos, pero únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos

37 Ver Navarro Egea, M. (2014: 97) y García Frías, A. (2017: 23). Como aprecia García Frías «la cuantía exacta de un incremento o decremento de valor sólo se consigue comparando dos valores, el de transmisión y el de adquisición, y no mediante la utilización de uno sólo, que además no es ninguno de ellos, sino otro diferente, el valor catastral». El antecedente inmediato lo hallamos en el art. 355 del Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril, por el que se aprobó el Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de Régimen Local, donde la base era «la diferencia entre el valor corriente en venta del terreno al comenzar y al terminar el período de imposición».

38 Señala esta Sentencia que «la distinción conceptual hecho imponible-base imponible es clara: el hecho imponible es el presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la ley y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria, en tanto que la base imponible es la magnitud establecida por Ley que expresa la medición del hecho imponible. Por lo que, partiendo de la referida distinción, la falta de materialización del hecho imponible (en definitiva, la falta de incremento de valor) impide la aplicación de las normas de determinación de la base imponible» (FJ 4).

39 La primera fue la STC 26/2017, de 16 de febrero, que declaró la inconstitucionalidad y nulidad del art. 7.4, junto con los artículos 4.1 y 4.2 a) de la Norma Foral 16/1989 de Guipúzcoa, pero únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de hecho inexpressivas de capacidad económica por contravenir frontalmente el principio de capacidad económica que la Constitución garantiza en el art. 31 CE.

40 STC 37/2017, de 1 de marzo.

de valor»⁴¹, lo que plantea dudas en cuanto a la forma acreditar la inexistencia de un aumento de valor de terreno sujeto a tributación por este Impuesto.

Tal declaración de inconstitucionalidad y nulidad llevó a algunos Tribunales Superiores de Justicia a defender la declaración de inconstitucionalidad radical y absoluta de los mencionados preceptos, impidiendo que se girasen nuevas liquidaciones. Pero interpretando correctamente el alcance de la declaración de inconstitucionalidad, la STS 1163/2018, de 9 de julio, mantuvo la constitucionalidad del TRLHL sosteniendo su plena aplicación «en todos aquellos supuestos en los que el obligado tributario no ha logrado acreditar (...) que la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título (o la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos) no ha puesto de manifiesto un incremento de su valor o, lo que es igual, una capacidad económica susceptible de ser gravada con fundamento en el artículo 31.1 CE»⁴².

El ATS de 14 de octubre de 2019, núm. 1431/2018, sobre el mecanismo de determinación de la base imponible de la STC 59/2017, de 11 de mayo y de la STS 2499/2018, de 9 de julio, y jurisprudencia posterior, se cuestiona la posibilidad de utilizar la fórmula de Cuenca (diferencia entre el valor catastral final y un valor catastral inicial obtenido mediante una fórmula de descuento) u otra distinta a la derivada de los artículos 104 y 107 del TRLHL para el cálculo de la base imponible del IIVTNU. Pero la jurisprudencia del Tribunal Supremo ha dado una respuesta negativa sobre la base de que el art. 107 solo ha sido declarado inconstitucional en la medida en que así se graven situaciones de inexistencia de plusvalía. Así, por todas, la STS 1030/2020, de 26 de febrero, resuelve en casación que «el importe de la base imponible del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana ha de ser únicamente el previsto expresamente en la norma, esto es, el resultado de multiplicar el valor del terreno en el momento del devengo por el número de años de generación del incremento y por el porcentaje anual que corresponda», por lo que cabe entender que será denegada también⁴³.

Para dar cumplimiento a las sentencias del Tribunal Constitucional relativas a la normativa foral de Guipúzcoa y Álava SSTC 26/2017 y 37/2017, respectivamente), los gobiernos de estos territorios han aprobado el Decreto Foral Norma de 28 de marzo 2/2017 y el Decreto Foral Normativo de Urgencia Fiscal 3/2017.

41 Hay que resaltar, no obstante, que artículo 110.4 del TRLHL es inconstitucional y nulo en todo caso (inconstitucionalidad total) porque, como señala la STC 59/2017, «no permite acreditar un resultado diferente al resultante de la aplicación de las reglas de valoración que contiene», o, dicho de otro modo, porque impide a los sujetos pasivos acreditar la existencia de una situación inexpressiva de capacidad económica (SSTC 26/2017, FJ 7, y 37/2017, FJ 5). Ver STS 1163/2018, de 9 de julio, y posteriores.

42 Corresponde al sujeto pasivo del IIVTNU probar la inexistencia de una plusvalía real conforme a las normas generales sobre la carga de la prueba de la LGT (STS 1753/2020, de 8 de junio, FJ 4).

43 Señala la STS 419/2019, de 27 de marzo que, aunque la fórmula propuesta por la sentencia recurrida pueda ser una opción legislativa válida constitucionalmente (la diferencia entre el valor catastral inicial, calculado desde el valor final existente en el momento de la transmisión), no puede sustituir a la establecida legalmente en el art. 107 TRLHL. También la STS 330/2020, de 6 de marzo de 2020, afirma que «determinar la base imponible por la diferencia entre el valor catastral y el valor en el momento de la adquisición, según las reglas del descuento racional... desconoce directamente el mandato legal del art. 107.4 TRLHL», que toma como base imponible el valor catastral del terreno en el momento de la transmisión gravada (FJ 4).

Dichas disposiciones no modifican cada uno de los artículos afectados de inconstitucionalidad por las citadas sentencias, pero regulan en qué supuestos no existe incremento de valor de los terrenos urbanos: solo existirá incremento de valor si el valor de transmisión es superior al valor de adquisición. Para ello se computan los valores de los respectivos Impuestos que someten a gravamen la transmisión de la propiedad de los terrenos o la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce limitativo de dominio sobre los terrenos. Si ello no es posible se tomará como referencia el valor real. Sobre estos valores «no se realizará ninguna adición de gastos, mejoras u otros conceptos, ni se efectuará ninguna actualización por el transcurso del tiempo». La no adición de estos conceptos ni de la actualización lo simplifica, pero lo hace más injusto y se aleja de la capacidad económica real. Si en estos valores no se especifica el valor del suelo se calculará por la proporción que figure en el recibo del IBI el valor catastral del suelo y el valor catastral de la construcción. También en Vizcaya se modificó en los mismos términos la Norma Foral 8/1989, de 30 de junio, sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, por Decreto Foral Normativo 3/2017, de 20 de junio, aunque no hubo sentencia de inconstitucionalidad. Por último, la Ley Foral 2/1995, de Haciendas Locales de Navarra, tras la STC 72/2017 que declaró inconstitucionales y nulos varios preceptos de la Ley Foral misma, dio nueva redacción al art. 172 indicando que «no se producirá la sujeción al impuesto en las transmisiones de terrenos de naturaleza urbana, respecto de las cuales el sujeto pasivo acredite la inexistencia de incremento de valor, por diferencia entre los valores reales de transmisión y de adquisición del terreno».

Por el contrario, a nivel estatal no se ha regulado generando una gran inseguridad jurídica.

4.2. Por exceder el importe del impuesto de la ganancia patrimonial

En estos pronunciamientos del Tribunal Constitucional no se contemplaba qué sucedía cuando el importe del Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana excedía de la ganancia obtenida o declarada en los impuestos sobre la renta, lo que también supone un gravamen excesivo. Más aún cuando actualmente no se aplican coeficientes de actualización en el IRPF ni en el Impuesto sobre Sociedades, salvo en las Diputaciones forales vascas⁴⁴.

El Juzgado de lo Contencioso-administrativo n. 32 de Madrid, mediante Auto de 8 de febrero de 2019, Rec. 336/2018, planteó una cuestión de inconstitucionalidad sobre la exigencia de plusvalía en cuantía superior al beneficio obtenido. En un breve espacio de tiempo para lo que resulta habitual, la STC 126/2019, de 31 de octubre, ha concluido la inconstitucionalidad de la plusvalía municipal también cuando el importe del impuesto exceda de la ganancia patrimonial obtenida y no solo ante la inexistencia de ganancia. Se trataba de un

⁴⁴ Como observan Calvo Ortega y Calvo Végez (2019: 53), «la capacidad económica exige que los tributos sobre incrementos de valor de los bienes operen sobre bases reales y no sobre aumentos nominales causados por la inflación de precios».

inmueble vendido a los catorce años de la compra con un incremento «neto» —descontados gastos y tributos— obtenido por la diferencia entre el precio de adquisición y el de transmisión de 3.473,90 €, y una cuota tributaria a pagar de 3.560,02 €, superior a aquel incremento (habría que ver si el parámetro de comparación es el incremento neto total o solo el del terreno, que sería lo que procede por constituir el objeto de gravamen del impuesto). Hay que resaltar que el incremento bruto era de 4.243,67 euros, superior a la cuota, por lo que de haberse tomado este parámetro no se habría declarado inconstitucional y el TC habría tenido que justificar que no era confiscatorio un impuesto del 83,89 por 100 de la ganancia bruta⁴⁵. En la STC 153/2019, de 25 de noviembre, en la que sin necesidad de computar los gastos la cuota tributaria agotaba el incremento de valor, el Tribunal Constitucional se remite al fallo anterior, sin pronunciarse sobre este extremo⁴⁶. Consideramos correcto tomar como referencia la ganancia neta que es la que manifiesta la capacidad económica real (frente al incremento bruto o el que deriva de la base imponible en el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos) cuando se trata de determinar su posible confiscatoriedad. No obstante, el Tribunal Supremo desde la citada sentencia 1163/2018 lo concibe en términos brutos, siendo una cuestión que debe recogerse en la ley⁴⁷, y tratándose de un impuesto según el Tribunal Constitucional que grava la capacidad económica «potencial» con base en una pretendida finalidad extrafiscal llama la atención que, en este caso, se atienda a la «real»⁴⁸. La STC 126/2019 lo califica como carga «excesiva» o «exagerada», siguiendo la terminología del TEDH (FJ 4)⁴⁹. No se trata de una renta potencial (el incremento

45 Salcedo Benavente, J.M. (2019) critica que se tome como término de comparación la ganancia neta cuando en este impuesto la base es la renta potencial.

Es cierto que podría haberse adoptado dicha base, como hace el Abogado del Estado, pero en tal caso el impuesto está muy por debajo del 50 por 100. Entiendo que hay que comparar la cuota a pagar con la ganancia efectiva, aunque podría haberse fijado un límite más acorde con la capacidad económica pues a partir de ahora siempre que la cuantía del impuesto no exceda de la ganancia neta no habrá confiscatoriedad.

46 Observa que la cuestión de inconstitucionalidad de la STC 126/2019 es «sustancialmente igual a la aquí planteada» (FJ único), cuando en este caso la ganancia patrimonial bruta era de 3.000 €, claramente inferior a la cuota satisfecha de 4.670,91 € (el 155,70 por 100 de la ganancia bruta obtenida).

47 El TC incluye todos sin mayor aclaración, con independencia de su vinculación o no a los valores de adquisición y enajenación. Así, considera como gastos para venta, junto a los tradicionales del registro de la propiedad, los de cancelación de la hipoteca y de obtención del certificado de calificación energética. Hay que recordar que la Ley del IRPF permite restar del valor de enajenación exclusivamente los gastos y tributos inherentes a la transmisión, como serían la propia plusvalía municipal o pagos a un agente de la propiedad inmobiliaria.

48 En torno a su naturaleza, el FJ 2 dispone que «Aunque su objeto es el «incremento de valor», que se cuantifica y somete a tributación a partir del instante de su transmisión, sin embargo, el gravamen no se anuda necesariamente a la existencia de ese «incremento» sino a la mera titularidad del terreno durante un intervalo temporal dado», y ello porque se basa en un fin social como es «el derecho de la comunidad a participar en las plusvalías que genere la acción urbanística de los entes públicos que consagra el art. 47 CE», bastando en tal caso con que capacidad económica exista como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto, para que el principio de capacidad económica quede a salvo (FJ 3).

Pese a ello, como observa Herrera Molina (2020: 142), la ley solo atiende al tiempo transcurrido entre la adquisición y la transmisión, «sin exigir que se haya producido actividad urbanística alguna que haya podido afectar al valor del terreno».

49 Sentencias de 3 de julio de 2003, asunto Buffalo Srl c. Italia; de 9 de marzo de 2006, asunto Eko-Elda AVEE c. Grecia; de 14 de mayo de 2013, asunto N.K.M. c. Hungría, y de 2 de julio de 2013, asunto R.Sz. c. Hungría, del Tribunal Constitucional alemán (por ejemplo, en las sentencias de 17 de enero de 1957; de 22 de junio de 1995, y de 18 de enero de 2006); o del Consejo Constitucional francés (por ejemplo, en las decisiones 2005-530, de 29 de diciembre; 2012-662, de 29 de diciembre, y 2013-684, de 29 de diciembre)].

de valor que presumiblemente se produce con el paso del tiempo en todo terreno de naturaleza urbana) sino inexistente o ficticia (FJ 4). Señala textualmente en el FJ 5 que «el art. 107.4 del Texto Refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, es inconstitucional por vulnerar el principio de capacidad económica y la prohibición de confiscatoriedad, uno y otra consagrados en el art. 31.1 CE, en aquellos supuestos en los que la cuota a pagar es *superior* al incremento patrimonial obtenido por el contribuyente» (la cursiva es nuestra).

Es relevante porque por primera vez se declara inconstitucional una figura tributaria concreta por vulnerar la prohibición de no confiscatoriedad, sin referirla al conjunto del sistema tributario, sobre la base de que la cuantía de este impuesto excede la manifestación de capacidad económica que refleja el hecho imponible⁵⁰, pero surgen varios interrogantes.

Primero, es a todas luces excesivo que se cifre en más del 100 por 100 del importe de la riqueza obtenida (incluso, si se interpreta literalmente el fallo, no habría confiscatoriedad si el impuesto coincide con la ganancia pues la cuota debe ser «superior»). Hay que considerar que a dicho impuesto se suman los que gravan la renta por esa misma ganancia patrimonial más la parte relativa a la edificación, generando una doble imposición porque el incremento patrimonial del terreno es uno de los hechos imponibles gravados por los impuestos que gravan la renta (sería el caso del IRPF, el Impuesto sobre Sociedades y el IRNR)⁵¹.

Segundo, el término de comparación debe ser solo el incremento del terreno que es lo que grava la plusvalía municipal, no la ganancia patrimonial total del inmueble en caso de que haya edificación, como se deriva de la STC 126/2019. Sobre esta cuestión el Auto de 10 de septiembre de 2020, núm. 6731/2020 (análogo al RCA 4847/2019 y al 428/2020), se planteó la determinación, en el caso de que en los títulos que documenten la transmisión no esté desglosado el valor del suelo, del método a través del cual se puede calcular y, en particular,

50 Ya la STC 26/2017, de 16 de febrero, primera que declaró la inconstitucionalidad de la normativa aplicable en Guipúzcoa, señaló que la expresión del art. 31.1 CE «en ningún caso» impide el gravamen de una riqueza inexistente FJ 2º *in fine*: «...aunque el art. 31.1 CE haya referido el límite de la confiscatoriedad al "sistema tributario", no hay que descuidar que también exige que dicho efecto no se produzca "en ningún caso", lo que permite considerar que todo tributo que agotase la riqueza imponible so pretexto del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (en sentido parecido, STC 150/1990, de 4 de octubre, FJ 9) o que sometiese a gravamen una riqueza inexistente en contra del principio de capacidad económica, estaría incurriendo en un resultado obviamente confiscatorio que incidiría negativamente en aquella prohibición constitucional (art. 31.1 CE)».

51 El Tribunal Constitucional, no obstante, rechazó este argumento en su Auto 269/2003, afirmando que la prohibición de doble imposición en materia tributaria únicamente «garantiza que sobre los ciudadanos no pueda recaer la obligación material de pagar doblemente por un mismo hecho imponible» [SSTC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 14; 149/1991, de 4 de julio, FJ 5 A); 186/1993, de 7 de junio, FJ 4 c); 14/1998, de 22 de enero, FJ 11 C); y 233/199, de 16 de diciembre, FJ 23], mientras que en este caso son dos hechos imponibles distintos: en el IRPF la renta disponible de las personas físicas de acuerdo a sus circunstancias personales y familiares, en el Impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana el incremento del valor que experimenten los terrenos que se ponga de manifiesto con ocasión de la transmisión de la propiedad de los mismos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, también sobre los mismos. Sin embargo, como observa Gorospe Oviedo, J.I. (2004: 80), la doble imposición se produce porque el incremento patrimonial del terreno es uno de los hechos imponibles gravados por el IRPF, aunque luego todos se incluyan en el concepto de renta que, además, la ley vigente ya no denomina disponible.

si puede hacerse tomando como parámetro la proporción que representa en la fecha de la transmisión el valor catastral del terreno respecto del valor catastral total del bien inmueble. La relevancia de tal individualización es patente cuando las magnitudes que han de tenerse en cuenta para la determinación de si existe el incremento (los precios de adquisición y enajenación) no son comparables, como sucedió con el Rec. 4847/2019, ya que se compró un solar y se vendió un inmueble construido mediante una escritura pública. Enjuiciando este asunto, la STS 138/2021, de 4 de febrero, ha dictaminado que «solo si no hay prueba apta del valor atribuible al suelo (esto es, si no se conoce ese valor)», se acudirá al método consistente en «la proporción que represente en la fecha de la transmisión el valor catastral del terreno respecto del valor catastral total del bien inmueble» (FJ 3.4). Por tanto, el método consistente en la proporción que represente en la fecha de la transmisión el valor catastral del terreno respecto del valor catastral total del bien inmueble puede ser apto para obtener el valor del terreno cuando no se conozca el valor atribuido al suelo, pero no puede otorgarse a dicho método el carácter de exclusivo o único ni, desde luego, imponerse a cualesquiera otros medios de prueba admitidos en derecho, que podrán ser legítimamente utilizados por el interesado para determinar el valor del suelo y que serán libremente valorados por el órgano judicial conforme a las reglas de la sana crítica (FJ 3.8). A nuestro juicio es correcta la aplicación subsidiaria de este criterio, pues una minusvalía global no implica necesariamente que el terreno haya perdido valor, y viceversa. Por ejemplo, una pérdida global puede obedecer a un incendio o inundación de la construcción, del mismo modo que una ganancia global puede deberse a importantes mejoras en la edificación, por lo que debería incrementarse la proporción del terreno sobre el valor total en el primer caso y reducirse en el segundo descontando las mejoras en la edificación del valor de enajenación⁵².

Tercero, no contempla el error de salto que se produce cuando el impuesto sea inferior, por muy poco, a la ganancia neta. En el caso de autos siendo la ganancia 3.473,90 €, se habría declarado constitucional un impuesto de 3.473 € que técnicamente no es superior a aquella. Ello permite interpretar que si la cuota excede del «incremento de patrimonio real» podría exigirse con la condición de reducirla en dicho exceso, como plantea HERRERA MOLINA⁵³.

Cuarto, no queda claro cuál es el parámetro de comparación para determinar la confiscatoriedad (inclusión de mejoras, amortizaciones y coeficientes de

52 Como observa Gomár Sánchez, J.I., de igual forma que en el IRPF si se adquiere suelo y se transmite suelo y construcción se añadirá al valor de adquisición el de las mejoras/construcciones, en el valor final del IIVTNU debería excluirse lo que la edificación representa para poder comparar solo el suelo. Cfr. «Un par de reflexiones sobre la STS 138/2021, el IIVTNU y el refranero español», *ECJ Leading Cases*, 7 de marzo de 2021, en <<https://ecjleadingcases.wordpress.com/2021/03/07/juan-ignacio-gomar-sanchez-un-par-de-reflexiones-sobre-la-sts-138-2021-el-iiivtnu-y-el-refranero-espanol/>>.

53 Frente a una interpretación rigorista que impediría exigir el impuesto cuando la cuota superase el «incremento de patrimonio real» (FJ 5 a), defiende una interpretación laxa con base en que, según el Tribunal, «la cuota tributaria resultante, en la parte que excede del beneficio realmente obtenido (subrayado nuestro) se corresponde con el gravamen ilícito de una renta inexistente...». Cfr. Herrera Molina, P. (2020: 156).

actualización⁵⁴). Esta última cuestión, en lo referente a la actualización del valor de adquisición, fue admitida por el ATS 9293/2019, de 26 de septiembre, con objeto de precisar si se debía actualizar el valor de adquisición para acreditar que el terreno no había experimentado un incremento de valor a efectos del IIVTNU y, en caso afirmativo, «qué método podría ser admisible para corregir la depreciación nominal, si el IPC nacional, autonómico, provincial, u otro método de corrección»⁵⁵. La STS 1470/2020, de 10 de noviembre, ha sentado como doctrina casacional que «para calcular la existencia de un incremento o de una disminución del valor de los terrenos en el IIVTNU, a los efectos del artículo 104.1 TRLRHL, no cabe actualizar el valor de adquisición de tales terrenos conforme al Índice de Precios al Consumo o conforme a algún otro mecanismo de corrección de la inflación». La respuesta ha sido negativa básicamente por tres razones: una, que aceptar la pretendida actualización supondría ignorar la fórmula de cálculo de la base imponible prevista en la Ley, que no la contempla; dos, porque chocaría con la propia naturaleza del tributo, que grava la capacidad económica puesta de manifiesto entre dos momentos temporales, el de adquisición y el de enajenación, computados por años y con un máximo de veinte, mientras que el IPC no forma parte del precio de adquisición sino que se va produciendo en un momento posterior; por último, la plusvalía municipal solo grava el aumento de valor de los terrenos puesto de manifiesto con ocasión de su transmisión, no grava la obtención de un beneficio, como sí ocurre con las ganancias patrimoniales en el IRPF.

Convenimos con el Tribunal Supremo en que no lo prevé la ley y no se grava un beneficio, pero para determinar si aumenta la capacidad económica con base en el aumento de valor del terreno es crucial tener en cuenta el coste de la vida –que por cierto tampoco se tiene en cuenta desde 2015 en la LIRPF– pues de otro modo se gravan plusvalías meramente nominales, pudiendo tener un alcance confiscatorio. No estamos hablando de la determinación de la base del impuesto sino de su posible confiscatoriedad, y desde esta perspectiva deberían tenerse en cuenta valores de adquisición reales y no meramente nominales. Además, respecto al IPC es cierto que se produce en un momento posterior a la adquisición, pero también el hecho imponible y la base del impuesto contemplan ese período de tiempo, pues el incremento de valor puesto de manifiesto en el momento del devengo se ha generado en un lapso temporal, y la base imponible varía en función del número de años transcurridos⁵⁶. Podría justificarse la no actualización en las plusvalías especulativas, a corto plazo, pero de

54 Como observa Orón Moratal, G. (2020) «La ausencia de ley multiplica la inseguridad, llevando a un sistema en este punto equivalente al *common law*, en el que son los órganos judiciales los que están creando Derecho, y el TC ha incurrido en el mismo proceder, como podría hacerlo otro órgano jurisdiccional, para no aplicar la que fue denominada tesis maximalista de algunos tribunales que rechazaban la posibilidad de aplicar el tributo en tanto no hubiera una nueva regulación legal».

55 También relacionado con la base de aplicación, el ATS de 19 de septiembre de 2019 (Recurso 1417/2019) acuerda decidir si es posible «determinar la base imponible del IIVTNU, en caso de reconocida existencia de una plusvalía derivada de la aplicación de las reglas legales del tributo, con arreglo al beneficio obtenido por el contribuyente con la venta de un inmueble, según el resultado contable declarado siguiendo los criterios establecidos a efectos de un tributo diferente e inconexo como es el impuesto sobre sociedades y aplicando a tal ganancia el tipo de gravamen del propio impuesto mencionado».

56 La base imponible es el resultado de multiplicar sobre el valor del terreno en el momento del devengo el porcentaje anual aplicable a cada caso concreto por el número de años a lo largo de los cuales se haya puesto de manifiesto el incremento del valor (art. 107.4 TRLRHL).

este modo la injusticia aumentará cuanto mayor sea el plazo, afectando también a la neutralidad fiscal⁵⁷.

Y quinto, se echa de menos la ecuanimidad que debe guiar el fiel de la balanza entre el deber de contribuir y la prohibición confiscatoria. Frente a la equidistancia del TEDH entre la protección del derecho de propiedad y los intereses generales, el Tribunal Constitucional muestra una postura favorable a la Hacienda Pública al afirmar que la declaración de inconstitucionalidad es parcial para no privar «a las entidades locales del gravamen de capacidades económicas reales»⁵⁸ y considerando situaciones susceptibles de revisión «únicamente... aquellas que, a la fecha de publicación de la misma, no hayan adquirido firmeza por haber sido impugnadas en tiempo y forma, y no haber recaído todavía en ellas una resolución administrativa o judicial firme» (FJ 5 letra a). Con ello, hace prevalecer la salvaguarda del erario público frente a los principios de capacidad económica y no confiscatoria, generando una carga excesiva a los contribuyentes por este impuesto.

Debería haberse acordado la inconstitucionalidad plena, pues como afirma PALAO, «la vulneración del principio de capacidad económica se verifica... cualquiera que sea el resultado económico de la transmisión del terreno urbano», aunque se haya producido una plusvalía, pues «la actual disciplina del IIVTNU... prescinde por completo de la capacidad contributiva que puede derivarse de la transmisión del terreno»⁵⁹. Para evitar las consecuencias de una nulidad total sobre las finanzas municipales podía haberse otorgado un plazo al legislador para reparar el vicio de inconstitucionalidad, como hizo la STC 164/1913 difiriendo durante un año la anulación de la reforma de la reserva para inversiones en Canarias, declarando la imposibilidad de seguir aplicando la ley en caso de incumplimiento de ese plazo⁶⁰. Ello habría evitado la inseguridad jurídica y la litigiosidad que ha seguido a estos pronunciamientos de nuestro TC.

De otra parte, tiene razón la sentencia en criticar la falta de regulación normativa desde el primer fallo de 2017, pero son justamente estas declaraciones condicionadas de inconstitucionalidad las que han motivado la inacción del legislador.

57 Advierte Varona, analizando la supresión de los coeficientes de actualización por la LIRPF de 2014, que en transmisiones «de bienes y derechos adquiridos hace varias décadas el gravamen recaerá sobre claras riquezas ficticias, lo que supone una frontal agresión al principio de capacidad económica. Además, la situación se agrava porque los contribuyentes más afectados serán las personas mayores, muchas de ellas jubiladas y con menores posibilidades de obtener otras rentas. Es fácil pensar que aquellas que sean más solventes, que no necesiten vender sus activos y residan en Comunidades Autónomas de baja tributación en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, opten por retener sus bienes hasta la muerte, evitando de este modo tributar por una desmedida e injustificada ganancia patrimonial. Los herederos utilizarían dicho Impuesto para actualizar el valor del bien heredado, elevando su valor de adquisición a efectos de reducir la posterior ganancia patrimonial que afloraría tras su enajenación». Varona Alabern, J.E. (2016: 112). Como puede observarse, puede perjudicar a quienes se vean obligados a vender su piso por necesidades económicas y modificar el comportamiento de los contribuyentes solventes.

58 Aunque lo que grava este impuesto es la capacidad potencial, como se dijo.

59 Palao Taboada, C. (2017: 43). También Mochón critica el alcance parcial de la declaración de inconstitucionalidad y el importante grado de confusión sobre el mismo, por su carácter de «impuesto indiciario y arbitrario que no grava de forma coherente el índice de capacidad económica que, teóricamente, lo justifica». Cfr. Mochón López, L. (2019: nota 14).

60 Ver Herrera Molina, P.M. (2019: 155), en línea con la técnica prospectiva del TC alemán.

5. Alternativas del contribuyente que pagó un impuesto declarado ahora inconstitucional

Las liquidaciones que no hayan adquirido firmeza y las autoliquidaciones sí se ven afectadas por las sentencias del Alto Tribunal. La cuestión es ¿qué sucede con las liquidaciones firmes?

La STC 59/2017 declaró expresamente la nulidad y no limitó los efectos de la declaración de inconstitucionalidad. Ello permitía instar la correspondiente devolución de acuerdo con el art. 221.3 LGT, pese a existir un acto administrativo firme, a través de los procedimientos especiales de revisión de actos nulos de pleno derecho o del de revocación (art. 216 apartados a) y c) LGT), o mediante el recurso extraordinario de revisión (art. 244 LGT). Sin embargo, este último no procede porque la declaración de inconstitucionalidad no se incluye entre los motivos tasados que determinan su interposición.

En cuanto a la recuperación del impuesto satisfecho con base en la declaración de nulidad, el Tribunal Supremo admitió en 2019 diversos recursos de casación para determinar si la STC 59/2017 permite revisar en favor del contribuyente actos administrativos de liquidación del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos, correctores de la previa autoliquidación presentada, practicada en supuestos en que no hubo incremento de valor probado, firmes por haber sido consentidos antes de haberse dictado tal sentencia, y, en tal caso, fijar la causa de la nulidad y con qué limitación temporal⁶¹.

Pero esta posibilidad ha sido descartada por la jurisprudencia del Tribunal Supremo como se pone de manifiesto, entre otras, en las SSTs 435/2020, 436/2020, 454/2020 y 970/2020, todas ellas de 18 de mayo, y STS 592/2020, de 28 de mayo. Esta última concluye que la declaración de inconstitucionalidad de los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL «en la medida en que (pueden) someter a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica» y del artículo 110.4 del mismo texto legal no determina que las liquidaciones firmes del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana giradas con anterioridad y que hayan ganado firmeza en vía administrativa incurran en los supuestos de nulidad de pleno derecho previstos en las letras a), e) f) y g) del artículo 217.1 de la vigente LGT, pues no han lesionado derechos fundamentales susceptibles de amparo constitucional, toda vez que el artículo 31.1 CE (capacidad económica) —único que ha sido tenido en cuenta por el juez *a quo* para estimar el recurso y que ha provocado el debate procesal en esta casación— no es un derecho fundamental de esa naturaleza, no han prescindido por completo del procedimiento legalmente establecido, no han provocado que el solicitante adquiera facultades o derechos careciendo de los requisitos esenciales para esa adquisición y no cabe identificar una norma con rango de ley que así establezca dicha nulidad radical (FJ 2). Se centra, sobre todo, en el último motivo de nulidad del art. 217 g) LGT que declara nulos los actos tributarios «(En) cualquier otro (supuesto) que se establezca expresamente en una disposición de rango

61 Autos del TS 2596/2019, de 26 de marzo, 6064/2019, de 30 de mayo, 7631/2019, de 20 de junio y 7966/2019, de 9 de julio.

legal». El argumento básico es que los supuestos legales de nulidad radical deben ser objeto de interpretación estricta, y no hay una norma con rango de ley que señale con claridad que la declaración de inconstitucionalidad de un precepto legal acarrea la nulidad radical de los actos dictados a su amparo, pues el art. 39.1 LOTC dispone que la sentencia que declare la inconstitucionalidad declarará la nulidad de los «preceptos» impugnados, no de los actos administrativos (léase liquidaciones tributarias) dictados al amparo del precepto inconstitucional⁶².

En cambio, la vulneración del Derecho de la UE sí ha permitido aplicar la declaración de nulidad con base en el quebrantamiento del artículo 14 de la CE por la diferencia de trato discriminatoria entre los residentes y los no residentes tras la STJUE de 3 de septiembre de 2014, asunto Comisión/España (C-127/12)⁶³. Así, la STS 1016/2020, de 16 de julio, analizando la liquidación girada a un sujeto pasivo no residente en España por el Impuesto sobre sucesiones, en aplicación de una ley declarada no conforme al Derecho de la Unión Europea, firme por haber sido consentida por éste antes de haberse dictado la sentencia objeto de impugnación, concluye que la liquidación adolece de nulidad de pleno derecho, en virtud de la causa prevista en la letra a) del mencionado precepto, referida a los actos «a) Que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional». Y añade que no cabe aplicar otro efecto «a un acto administrativo basado en una ley que, al margen de su evidente contravención del Derecho de la Unión Europea, consagra una situación de diferencia de trato discriminatoria entre los residentes y los no residentes (con quebrantamiento del artículo 14 de la CE) en cuanto al régimen de beneficios fiscales previstos para los primeros por razón de residencia...».

En cuanto al procedimiento de revocación, el art. 219 LGT permite a la Administración «revocar sus actos en beneficio de los interesados cuando se estime que infringen manifiestamente la ley, cuando circunstancias sobrevenidas que afecten a una situación jurídica particular pongan de manifiesto la improcedencia del acto dictado, o cuando en la tramitación del procedimiento se haya producido indefensión a los interesados». Encajar la inconstitucionalidad de la norma en la infracción manifiesta de la ley es harto discutible, tampoco en la indefensión, y en cuanto a las circunstancias sobrevenidas el Tribunal Supremo lo aplica a «los supuestos denominados de "ilegalidad sobrevenida", como es el que surge de impugnación de una liquidación sin haber recurrido la sanción impuesta en procedimiento separado, en el supuesto de que aquella tenga éxito o en el caso de ser recurribles sólo uno de los actos», como aprecia ANÍBARRO PÉREZ⁶⁴.

62 No obstante, añade que «aun admitiendo dialécticamente que el artículo 39.1 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional se refiere también a los actos dictados al amparo del precepto declarado inconstitucional, tampoco cabría entender, en el caso que nos ocupa, que la liquidación firme que analizamos está afectada de la nulidad radical que se infiere de la letra g) del artículo 217.1 de la Ley General Tributaria» porque la STC «59/2017 declaró la inconstitucionalidad parcial, condicionada o limitada de los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL». Ello permite pensar que en supuestos de nulidad radical podría plantearse su encaje en dicho apartado del art. 217.1 LGT (FJ 1. 12.3).

63 Sobre ello véase Martínez Lafuente, A. (2020).

64 Aníbarro Pérez, S. (2020: 31).

De momento, como la STC 59/2017 no fijó el alcance de la declaración de nulidad, los autos del Tribunal Supremo de 11 de abril y 9 de mayo de 2019 (rec. 126/2019 y 442/2019) han admitido dos recursos de casación para determinar si, interpretando conjuntamente los arts. 219 LGT y 38 y 40 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, el órgano judicial puede sustituir a la Administración competente acordando la solicitud de revocación, y si para ello puede ampararse en la nulidad de un precepto constitucional, derivando efectos *ex tunc* de una sentencia del Tribunal Constitucional publicada tras la firmeza de las liquidaciones tributarias litigiosas⁶⁵.

A diferencia de la sentencia de 2017, la STC 126/2019 no declara la nulidad y solo se permite revisar situaciones que no hayan adquirido firmeza por haber sido impugnadas en tiempo y forma, y no haber recaído todavía en ellas una resolución administrativa o judicial firme. Ello se justifica por el principio de seguridad jurídica, pero desemboca en un castigo a los ciudadanos por la falta de regulación del legislador que es quien ha generado la inseguridad⁶⁶, frente a la relativización del principio de cosa juzgada en la jurisprudencia del TEDH.

La única opción que le queda al contribuyente es acudir a la responsabilidad del Estado legislador del art. 32 de la Ley 40/2015, de Régimen Jurídico del Sector Público, conforme al cual los particulares tienen derecho a ser indemnizados por las Administraciones Públicas correspondientes, de toda lesión que sufran en cualquiera de sus bienes y derechos como consecuencia del funcionamiento normal o anormal de los servicios públicos (apartado 1), que no tengan el deber jurídico de soportar (apartado 3). El apartado 3 a) permite invocar dicha responsabilidad cuando los daños deriven de la aplicación de una norma con rango de ley declarada inconstitucional siempre que el particular haya obtenido, en cualquier instancia, sentencia firme desestimatoria de un recurso contra la actuación administrativa que ocasionó el daño y haya alegado la inconstitucionalidad posteriormente declarada. Para ello tendrá el plazo de un año a contar desde la fecha de la publicación de la sentencia en el Boletín Oficial del Estado (art. 67.1 de la Ley 39/2015, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas). Dado que la STC 126/2019 se publicó en el BOE del 6 de diciembre de 2019, el plazo para exigir responsabilidad patrimonial por transmisiones en las que existe un incremento en la transmisión, pero la cuota del IIVTNU es mayor al incremento realmente obtenido, finalizó el 6 de diciembre de 2020.

Con base en el citado precepto, la STS 1620/2019, de 21 noviembre, examinando los medios de prueba aportados por el ciudadano ante la jurisdicción contencioso-administrativa para justificar la inexistencia del hecho imponible (valoraciones publicadas por el Ministerio de Fomento, escrituras de compra y de venta y prueba pericial) consideró suficientemente justificada la inexistencia de plusvalía gravable y declaró la responsabilidad patrimonial del Estado con-

65 El Anteproyecto para la reforma de la Ley General Tributaria de 2015 previó un procedimiento denominado «Revocaciones de actos administrativos dictados al amparo de normas tributarias declaradas inconstitucionales, ilegales o no conformes con el Derecho Comunitario» para dar cauce procedimental y fijar los límites de estas revisiones. Sin embargo, el dictamen del Consejo de Estado lo rechazó y no llegó a plasmarse en el correspondiente proyecto de Ley

66 Sobre la limitación de efectos de la sentencia plantea Herrera Molina (2020: 149) cómo puede invocarse la seguridad jurídica en contra de los ciudadanos habiendo sido el Estado quien la ha destruido.

denándolo a pagar la cuota satisfecha por el recurrente al Ayuntamiento con intereses y costas. Afirma la sentencia que para que nazca el deber de indemnizar es preciso que la aplicación de la ley haya ocasionado una lesión que «el particular no tenga el deber jurídico de soportar» y que el daño alegado sea «efectivo, evaluable económicamente e individualizado con relación a una persona o grupo de personas» (FJ 3). En cuanto al primer punto, la antijuridicidad del daño, sostiene que «en los casos en que el título de imputación de la responsabilidad patrimonial del Estado legislador lo es la posterior declaración de inconstitucionalidad de la ley o norma con fuerza de ley cuya aplicación irrogó el perjuicio, debe imponerse como regla general o de principio la afirmación o reconocimiento de la antijuridicidad de éste», salvo «circunstancias singulares, de clara y relevante entidad» que justificaran «que el perjudicado tuviera el deber jurídico de soportar el daño» (FJ 4). También la STS 155/2021, de 8 de febrero, anuló el Acuerdo del Consejo de Ministros denegatorio de la indemnización. Dicho Acuerdo se fundaba en el aumento del valor catastral entre 2006 y 2014, junto a la falta de prueba de disminución del valor del terreno: «no se pueden tomar los precios de compra y venta del inmueble en su conjunto, ya que los mismos incluyen el terreno y la construcción». El TS admite como prueba «la diferencia entre el valor de adquisición y el de transmisión que se refleja en las correspondientes escrituras públicas» —como hicieron la STS 1163/2018 y la STC 107/2019—, salvo que se trate de valores simulados, sin que sea preciso exigir, en todo caso, una prueba pericial completa. Añade que es la Administración la que debe justificar la correspondencia de dichos valores catastrales con el valor de mercado del suelo en las fechas de compra y venta, ante la presunción probatoria que se deduce de las escrituras públicas (FJ 9).

En consecuencia, esta será la vía que utilicen los contribuyentes para ser indemnizados por el pago de este impuesto declarado inconstitucional, siempre que, cumpliendo todos los requisitos legales, acrediten la inexistencia de plusvalía o que la cuota tributaria excede del incremento real.

6. Necesidad urgente de una reforma del impuesto: propuestas de *lege ferenda*

Es criticable que todavía no se haya modificado el Texto Refundido de las Haciendas Locales, tras un proyecto de ley y una proposición de ley (BOCG de 9 de marzo de 2018) que no llegaron a término. Las diputaciones forales del País Vasco y Navarra sí lo hicieron tras la STC 59/2017. Como recuerda el propio Tribunal y en aras del principio de seguridad jurídica y certeza del derecho, el legislador debe abordar cuanto antes este problema.

Para ello podría seguirse lo planteado en estas propuestas que no concluyeron, añadiendo la limitación que supone esta última sentencia del Tribunal Constitucional.

De este modo, como medida inmediata no deberían estar sujetas las transmisiones de terrenos respecto de las cuales el sujeto pasivo acreditase la inexistencia de incremento de valor, por diferencia entre los valores reales de transmisión y adquisición del terreno, ni por la parte de la cuota del impuesto

que exceda de dicho incremento. Por ejemplo, si el valor de enajenación es 100 y el de adquisición 80 y el impuesto asciende a 30, se someterá a tributación por 20, quedando excluidos los 10 restantes. Para acreditar la inexistencia de incremento de valor, como valores reales de transmisión y adquisición del terreno se tomarían los efectivamente satisfechos respectivamente en la transmisión y adquisición del bien inmueble, que consten en los títulos que documenten la transmisión, o bien, en su caso, los comprobados por la Administración tributaria a quien corresponda la gestión de los impuestos que gravan la transmisión del inmueble, en caso de que sean mayores a aquellos. Tratándose de transmisiones lucrativas, al no haber un precio, se tomaría el valor recogido en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que debería coincidir con el valor de mercado determinado a partir del valor catastral. Deberían considerarse los gastos y tributos que gravan la adquisición y transmisión de los inmuebles, y, sobre todo, habría que actualizar el valor de adquisición para tener en cuenta la capacidad económica real y no la puramente nominal⁶⁷. Además, de acuerdo con la proposición de ley, para mejorar técnicamente la determinación de la base imponible podrían sustituirse los porcentajes anuales aplicables sobre el valor del terreno para la determinación de la base imponible del impuesto por unos coeficientes máximos establecidos en función del número de años transcurridos desde la adquisición del terreno, que serían actualizados anualmente en función de la evolución del mercado inmobiliario y la actualización de valores catastrales.

Sobre esta cuestión puede tener relevancia el Proyecto de Ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, publicado en el BOCC el 23 de octubre de 2020⁶⁸, que modifica el art. 3.1 del Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2004, sustituyendo el «valor de referencia de mercado» por el «valor de referencia», si se usa dicho valor en la determinación de la base imponible de este impuesto o de los que gravan la transmisión, pues tendría su reflejo en la cuota de la plusvalía municipal y en el incremento de valor que debe funcionar como límite de tributación. La propuesta legislativa dota a la Dirección General del Catastro de un mayor poder a la hora de determinar el valor de referencia de los inmuebles, a la vez que se intenta agilizar su procedimiento de revisión. La fijación del valor de referencia ya no la determinará la Dirección General del Catastro conforme a un procedimiento reglamentario, sino que será ésta la que decidirá «de forma objetiva y con el límite del valor de mercado, a partir de los datos obrantes en el Catastro, el valor de referencia, resultante del análisis de los precios comunicados por los fedatarios públicos en las compraventas inmobiliarias efectuadas» (DF tercera). Ello puede vulnerar el principio de reserva de ley y de seguri-

67 La actualización es muy relevante, hasta el punto de que la supresión por Ley 26/2014, de 27 de noviembre, de los coeficientes de actualización del valor de adquisición en la transmisión de bienes inmuebles en el IRPF y el límite cuantitativo de 400.000 euros en los coeficientes de abatimiento puede implicar que, «en términos monetario-reales, se grave una ganancia patrimonial ficticia; lo que, de acuerdo con el Tribunal Constitucional, resulta inconstitucional». Cfr. Blanco García, A. del, y Sanz Arceaga, E. (2015).

68 Proyecto de Ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego. N. 33-1, BOCC, 23 de octubre de 2020.

dad jurídica en cuanto a la falta de certeza de las valoraciones, que deberían ser individualizadas⁶⁹.

Por su parte, la Junta de Gobierno de la Federación Española de Municipios y Provincias, reunida el 30 de mayo de 2017, trasladó al Gobierno de España un acuerdo con dos alternativas⁷⁰:

- Adaptar el impuesto a la STC 59/2017 determinando la base imponible con los coeficientes de variación del mercado inmobiliario del suelo para cada año (criterio seguido en la mencionada proposición de ley), manteniendo la referencia al valor catastral, permitiendo al contribuyente acreditar, en su caso, que no ha existido un incremento de valor mediante el procedimiento del art. 57 LGT, y sometiendo a tributación las plusvalías inferiores al año.
- Reformar íntegramente el impuesto bajo la denominación de Impuesto Municipal sobre las Plusvalías inmobiliarias, sustituyendo la actual base objetiva por una nueva base que grave la capacidad económica real del sujeto pasivo. Esta base tendría en cuenta el incremento real de valor (tal y como sucede en la imposición de carácter personal) por la diferencia entre el «valor de transmisión» menos el «valor de adquisición», extendiendo dicho incremento tanto al valor de la construcción (y no sólo al suelo) así como a los inmuebles rústicos (y no solo a los urbanos). Además, se gravaría igualmente la plusvalía que se generase dentro del año, actualmente exonerada, por su carácter especulativo. Si se siguiera esta propuesta, al aumentar la base de tributación habría que reducir los tipos.

El Informe de la Comisión de Expertos para revisión del modelo de financiación local, de 26 de julio de 2017⁷¹, planteó como primera alternativa su supresión, para evitar la doble imposición, sustituyéndolo para evitar la pérdida de recaudación por un recargo o participación en aquellos tributos que gravan las plusvalías en los bienes inmuebles o las transmisiones inmobiliarias. De adoptarse este sistema habría que anticipar mediante transferencia la recaudación a los Ayuntamientos, dado que estos tributos se pagan al año siguiente o varios meses después del devengo como regla general.

Una segunda opción sería la de establecer expresamente un supuesto de no sujeción donde no haya un aumento de valor de los terrenos de naturaleza urbana (esta fue la proposición diseñada por el Gobierno).

69 Compartimos la opinión de la AEDAF de que «dada la repercusión que el valor de referencia de los inmuebles tiene en el sistema tributario español, que la forma en que éste se determine dependa exclusivamente de los módulos de valor medio que establezca la Dirección General supone, de forma implícita, no respetar el principio de reserva de ley de los tributos». Gabinete de estudios de AEDAF, Comentarios de urgencia al Proyecto de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, AEDAF, 2020, p. 231. Señala la AEDAF como origen esta reforma la STS de 23 de mayo de 2018, al concluir que el método previsto en el artículo 57.1.b) de la LGT, valor catastral por coeficiente, no es válido para los impuestos patrimoniales en los que la base imponible está determinada por su valor real (p. 89). Por ello es precisa una valoración individualizada.

70 <http://www.femp.es/comunicacion/noticias/propuesta-de-la-femp-al-impuesto-sobre-plusvalias>

71 https://www.hacienda.gob.es/CDI/sist%20financiacion%20y%20deuda/informacioneells/2017/informe_final_comisi%C3%B3n_reforma_sfl.pdf (páginas 44 a 49).

Como propuesta final postula sustituir el IIVTNU por un nuevo Impuesto municipal sobre Plusvalías Inmobiliarias (IMPI) en el que sean sometidos a tributación los incrementos de valor de los bienes inmuebles de cualquier naturaleza, incluidos los que se hayan podido generar en un plazo inferior al año. Para corregir la doble imposición, éste nuevo impuesto sería deducible de la base imponible de los distintos impuestos estatales que gravan las plusvalías inmobiliarias. El incremento de valor de los terrenos se calcularía por diferencia entre el valor de la transmisión y el valor de adquisición. Este último incluiría el importe real de adquisición más el coste de las inversiones y mejoras efectuadas, así como los gastos y tributos inherentes a aquélla. En todo caso, deberían corregirse los efectos de la inflación acumulada desde la fecha de adquisición del inmueble o de realización de las mejoras o inversiones. Señala el Informe que se trata de seguir los mismos criterios que se aplican en los impuestos personales para determinar las plusvalías, gravando la capacidad económica real del sujeto, pero incluso va más allá al incluir la actualización, que ya no se aplica en los impuestos estatales desde 2015.

Nos parece que ésta es la opción más razonable como reforma definitiva del impuesto, si bien tomando como valor de transmisión el fijado en la escritura pública en vez del valor real, pues, como advierte DEL BLANCO GARCÍA, siendo el valor real asimilable al de mercado podrían gravarse plusvalías superiores a las realmente generadas⁷². Como indicio probatorio de un posible fraude se podría utilizar el citado «valor de referencia». En los supuestos de adquisición o transmisión gratuita se tomaría dicho «valor de referencia» como importe, salvo que el declarado fuera mayor. Al gravar también la construcción no habría que calcular el porcentaje correspondiente al terreno, facilitando su cálculo, pero tendrían que reducirse los tipos de gravamen. Además, al coincidir su hecho imponible con el de ganancias patrimoniales inmobiliarias en los impuestos personales debería permitirse deducir de la cuota un 75 por 100 de su importe al menos en el IRPF, como sucedió hasta 1998⁷³, restando el 25 por 100 restante como menor valor de enajenación en las transmisiones onerosas o sumándolo al valor de adquisición en las lucrativas.

7. Conclusiones

El Tribunal de Estrasburgo ha utilizado el derecho de propiedad como límite a la imposición con mayor rigor que nuestro Tribunal Constitucional, evitando cargas excesivas o exageradas, alcanzando también la expectativa fundada de disfrutar un determinado bien (más allá de lo que efectivamente se «posee»), aplicándolo incluso a las devoluciones tributarias. El centro de decisión lo constituye el principio de proporcionalidad, debiendo superar el *test* de idoneidad, necesidad y equilibrio entre el derecho dañado y el interés general. Un impuesto desproporcionado es contrario a la dignidad de la persona.

También la CDF recoge el derecho a la propiedad, su privación por causa de utilidad pública y la regulación de su uso cuando sea necesario para el interés

⁷² Blanco García, A.J. del (2019: 25).

⁷³ Art. 78. Siete b) Ley 18/1991, derogada por la Ley 40/1998, con efectos 1 de enero de 1999.

general, constituyendo una garantía frente a imposiciones excesivamente onerosas.

La consideración tanto por el TEDH como por el TJUE de los derechos derivados del pago de cotizaciones a un régimen de seguridad social como derechos patrimoniales puede tener importancia de cara a la futura reforma de las pensiones en España, pues sus perceptores no pueden verse perjudicados por un cambio normativo imprevisible, debiendo establecerse un régimen transitorio que limite sus efectos hacia el pasado.

El Tribunal Constitucional ha evolucionado en la apreciación de la prohibición de confiscatoriedad, pasando de requerir privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades o un tipo medio del IRPF superior al 100 por 100 (STC 150/1990) a calificar como confiscatorio un concreto impuesto: la plusvalía municipal (STC 126/2019). Así pues, la confiscatoriedad tiene un doble carácter, respecto de cada tributo y con relación al conjunto del sistema tributario, y a nuestro juicio debe apreciarse con independencia del carácter aislado o generalizado con que se produzca.

El Alto Tribunal vuelve a incidir en que el gravamen exceda del 100 por 100, al requerir que su cuantía sea «superior» a la ganancia patrimonial obtenida (ni siquiera basta que la iguale), lo que es claramente excesivo y genera un error de salto que puede dar lugar a enormes desigualdades. Ello se agrava por la doble imposición que implica su gravamen añadido en los impuestos sobre la renta, tomar como parámetro comparativo la ganancia total y no la del terreno y la indefinición legal de su cuantificación, respecto de la que el TS ha rechazado la actualización del valor de adquisición, acrecentándose la confiscatoriedad.

Recuerda la STC 126/2019, en aras del principio de seguridad jurídica y certeza del derecho, que el legislador debe abordar cuanto antes este problema, pero llama la atención que, con base en dicho principio, y a diferencia de la STC 59/2017, no se declare la nulidad y solo se permita revisar situaciones que no hayan adquirido firmeza, siendo castigados los ciudadanos por la falta de regulación del legislador, frente a la relativización del principio de cosa juzgada en la jurisprudencia del TEDH.

Con base en la STC 59/2017 se planteó la posibilidad de instar la nulidad de las liquidaciones cuando no hubiera incremento patrimonial, pero el Tribunal Supremo lo ha denegado argumentando que la inconstitucionalidad de una ley no permite declarar la nulidad de las liquidaciones tributarias dictadas a su amparo. Está pendiente de resolver si cabe la revocación, pero es dudoso que se acepte. La única opción que le queda al contribuyente es acudir a la responsabilidad del Estado legislador, que ha sido resuelta favorablemente en recurso de casación.

En suma, el Alto Tribunal ha mantenido la constitucionalidad parcial de un impuesto que contraviene claramente la capacidad económica sobre la base de no perjudicar los ingresos públicos, haciendo prevalecer el deber de contribuir sobre el derecho de propiedad, frente al justo equilibrio que preconiza el TEDH entre la protección de ese derecho y los intereses generales, y huero de vías que permitan la devolución de las liquidaciones firmes indebidamente practicadas.

Este pronunciamiento plantea muchas dudas y genera una inseguridad jurídica que no se resuelve por el Tribunal Supremo y puede acrecentar la litigiosidad. Urge una reforma legislativa excluyendo la sujeción al impuesto en las transmisiones de terrenos cuando el sujeto pasivo acredite la inexistencia de incremento de valor, por diferencia entre los valores reales de transmisión y adquisición del terreno, y también por la parte de la cuota del impuesto que exceda de dicho incremento. A medio plazo debería sustituirse por otra figura más acorde a la capacidad económica que subyace en su hecho imponible, tomando como parámetros los valores satisfechos en las transmisiones onerosas o el nuevo valor de referencia para las transmisiones lucrativas.

8. Bibliografía

AGULLÓ AGÜERO, «Una reflexión en torno a la prohibición de confiscatoriedad del sistema tributario», *REDF*, n. 36, 1982.

ALARCÓN GARCÍA, E., *La obligación tributaria de información sobre activos en el extranjero*, AEDAF, 2016.

ANÍBARRO PÉREZ, S., «La inseguridad jurídica creada por la inactividad del legislador en el Impuesto Sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana», *Crónica Tributaria*, n., 174, 2020.

BLANCO GARCÍA, A.J. del, «Hacia un nuevo valor fiscal inmobiliario de referencia», *Quincena Fiscal*, n. 9, 2019.

BLANCO GARCÍA, A. del, y SANZ ARCEAGA, E., «El principio constitucional de no confiscatoriedad: la virtualidad práctica de un límite a la imposición difícil (pero no imposible) de aprehender», *Quincena Fiscal*, n. 8, 2015.

CALVO ORTEGA, R., y CALVO VÉRGEZ, J., *Curso de Derecho Financiero*, Civitas, 2019.

CHICO DE LA CÁMARA, P., «La regla de la no confiscatoriedad como límite a la tributación medioambiental», en AA.VV., *Tratado de tributación medioambiental*, Vol. 1, 2008.

DE LA PEÑA VELASCO, G.: «Los rendimientos del capital inmobiliario» en AA.VV., *Estudios del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Lex Nova, 2000, p. 341. CARRETERO GARCÍA, B., «STC 295/2006, de 11 de octubre: Cuestión de inconstitucionalidad planteada sobre el párrafo primero del art. 34 b) de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del impuesto sobre la renta de las personas físicas, por posible vulneración de los arts. 14 y 31.1 de la Constitución española», *Crónica Tributaria*, n. 145, 2012.

DÍAZ RAVN, N., *La jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos en materia tributaria*, Aranzadi, 2016.

GARCÍA FRÍAS, M.A., «Reflexiones sobre el presente y el futuro del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana a la luz de

las SSTC 57 y 59/2017, de 11 de mayo», *Revista española de Derecho Financiero*, n. 175, 2017.

GOMAR SANCHEZ, J.I., «Un par de reflexiones sobre la STS 138/2021, el IIVTNU y el refranero español», *ECJ Leading Cases*, 7 de marzo de 2021.

GOROSPE OVIEDO, J.I., «La regulación del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana en el Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales: una visión crítica», *Tributos Locales*, n. 40, 2004.

– «Derechos fundamentales de los contribuyentes frente a las actuaciones de la Administración tributaria», *Revista Española de Derecho Financiero*, n. 186, 2020.

HERRERA MOLINA, P., «La banalización de los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad por el Tribunal Constitucional (sombras y luces de la STC 126/2019, de 31 de octubre, sobre la segunda inconstitucionalidad de la plusvalía municipal)», *Quincena Fiscal* n. 6, 2020.

LASAGABASTER HERRARTE, I., *Convenio Europeo de Derechos Humanos. Comentario sistemático*, Civitas.

LÓPEZ ESPADAFOR, C.M., «Una posible vía de aplicabilidad en materia tributaria de la Carta de los derechos fundamentales de la Unión Europea», *Quincena Fiscal*, n. 11, 2010.

MARTÍNEZ LAFUENTE, A., «Las devoluciones tributarias en la doctrina del Tribunal Europeo de Derechos Humanos», *Cuadernillo jurídico Abogados del Estado*, 2006.

– «La nulidad de pleno derecho en materia tributaria», *Real Academia de Jurisprudencia y Legislación de España*, 14 de octubre de 2020.

MARTÍNEZ MUÑOZ, Y., *La aplicación del Convenio Europeo de Derechos Humanos en materia tributaria: un análisis jurisprudencial*, Aranzadi, 2002.

MOCHÓN LÓPEZ, L., «La jurisprudencia constitucional y del Tribunal Supremo sobre el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana y la comprobación de valores: la constatación de un sistema caduco», *Quincena Fiscal*, n. 21, 2018.

NAVARRO EGEA, M., «La base imponible del IIVTNU en el contexto autonómico actual», *Tributos Locales*, n. 114, 2014.

PALAO TABOADA, C., «Por qué yerra el Tribunal Constitucional en las Sentencias sobre el IIVTNU?», *Nueva Fiscalidad*, n. 2, 2017.

SÁNCHEZ SERRANO, L., *Manual General de Derecho Financiero, Tomo Segundo, Derecho Tributario. Parte General*, Comares, Granada, 1996, p. 92.

ORÓN MORATAL, G., «Legalidad tributaria y capacidad económica como límites del deber de contribuir: eventuales proyecciones de la jurisprudencia sobre el IIVTNU», *Instituto de Derecho Local UAM*, 8-1-2020 (disponible en <https://www.idluam.org/blog/legalidad-tributaria-y-capacidad-economica->

-como-limites-del-deber-de-contribuir-eventuales-proyecciones-de-la-jurisprudencia-sobre-el-iiivtnu/). LEJEUNE VALCÁRCEL, E., «Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria», en AA.VV., *Seis estudios sobre Derecho Constitucional e Internacional Tributario*, Editorial de Derecho Financiero, Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 1980.

ROZAS VALDÉS, J.A., «El TEDH estima que una determinada carga tributaria sobre ciertas rentas de un contribuyente constituye una vulneración del Derecho fundamental de propiedad», *RCyT. CEF*, n. 373, 2014-1.

– «De la confiscación», en AA.VV., *Estudios sobre el sistema tributario actual y la situación financiera del sector público*, homenaje al profesor Javier Lasarte Álvarez (coord. ADAME MARTÍNEZ y RAMOS PRIETO), Instituto de estudios Financieros, 2014-2.

SALCEDO BENAVENTE, J.M., «La sentencia del Tribunal Constitucional sobre la confiscatoriedad del impuesto de plusvalía municipal, errónea e injusta», *Hay Derecho Expansión*, 24-11-2019 [<https://hayderecho.expansion.com/2019/11/24/la-sentencia-del-tribunal-constitucional-sobre-la-confiscatoriedad-del-impuesto-de-plusvalia-municipal-erronea-e-injusta/>]

SARRIÓN ESTEVE, J., *El Tribunal de Justicia de Luxemburgo como garante de los derechos fundamentales*, Dykinson, 2013.

SOLER ROCH, M., «Deber de contribuir y derecho de propiedad en el ámbito de protección de los derechos humanos», en GARCÍA BERRO, F. (Dir.), *Derechos fundamentales y Hacienda Pública. Una perspectiva europea*, Civitas, 2015.

VARONA ALABERN, J.E., «La supresión de los coeficientes de actualización y la Quasi supresión de la eficacia de los de abatimiento en la vigente LIRPF», *Quincena Fiscal*, n. 11, 2016.

LA INFLUENCIA DEL TERCER SECTOR EN LA CONFORMACIÓN DE LA FISCALIDAD INTERNACIONAL

Karina Barandiarán Espejo

*Máster en Derecho Financiero y Tributario por la
Universidad Complutense de Madrid
(España)*

Title

The influence of the third sector in shaping international taxation

Resumen

¿Cómo influye el trabajo que desempeñan las organizaciones del tercer sector en la elaboración de los estándares de fiscalidad internacional?, ¿las alianzas estratégicas con organizaciones no gubernamentales pueden beneficiar al sector empresarial? En este estudio se revisa su trabajo reciente, sus principales líneas de acción y sus propuestas en el marco internacional (Unión Europea y Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos), analizando en particular los comentarios enviados en respuesta a la consulta pública de la OCDE sobre la Acción 13 del plan BEPS: Los informes país por país.

Palabras clave

Alianza estratégica. Acción 13. BEPS. Informes país por país. Fiscalidad internacional. Tercer sector. ONG. OCDE.

Abstract

How does the work carried out by third sector organizations influence the development of international tax standards? Can strategic alliances with non-governmental organizations benefit the business sector? This study reviews their recent work, their main lines of action and their proposals in the international framework (European Union and Organization for Economic Cooperation and Development), analyzing in particular the comments sent in response to the OECD public consultation on Action 13 of the BEPS plan: Country-by-country reports.

Karina Barandiarán Espejo

Keywords

Strategic alliance. Action 13. BEPS. Country-by-country reports.
International tax. Third sector. NGO. OECD.

*Fecha de recepción: 1-03-2021 / Fecha de aceptación: 11-03-2021/ Fecha de
revisión: 15-03-2021*

Cómo referenciar: Barandiarán Espejo, K. (2021). La influencia del tercer sector en la conformación de la fiscalidad internacional. *Revista Técnica Tributaria* (132), 91-130.

SUMARIO

1. Introducción
2. Marco teórico
 - 2.1. Tercer sector
 - 2.2. El soft law en la fiscalidad internacional
 - 2.3. Gobernanza fiscal global
 - 2.4. Responsabilidad social empresarial y justicia fiscal
3. Antecedentes y estado actual del desempeño del tercer sector en la Fiscalidad Internacional
 - 3.1. Antecedentes
 - 3.2. Desempeño de las ONG en la Unión Europea
 - 3.3. Desempeño de las ONG en la OCDE
 - 3.4. Posiciones e influencia en el plan BEPS
 - 3.5. Posiciones e influencia respecto a los Informes país por país
4. Documentos enviados a la consulta pública de la OCDE para la revisión de los Informes País por País (Acción 13 de BEPS)
 - 4.1. Sector público – estatal
 - 4.2. Sector privado – empresarial
 - 4.3. Tercer sector – ONG
5. A manera de conclusión: Balance de las ventajas y desventajas del desempeño de las ONG en asuntos de fiscalidad internacional.
6. Bibliografía

1. Introducción

Los nuevos problemas a los que se enfrenta la fiscalidad internacional han traído consigo el surgimiento de distintos actores llamados a participar en los debates, estudios e investigaciones de casos. Esto ha suscitado que sea cada vez mayor la preocupación por conocer quiénes son esos actores y cómo intervienen en la elaboración de estándares, directrices o cualquier otro instrumento de gestión de las prácticas tributarias internacionales. Tradicionalmente, este escenario estuvo reservado para tecnócratas y funcionarios de organismos internacionales de alto grado de especialización, capaces de concentrar en instrumentos normativos tanto de *hard law* como de *soft law*, la respuesta a los asuntos tributarios que la interrelación entre contribuyentes y Estados generaba. Sin embargo, el cambio de paradigmas internacionales a lo largo de la historia, el dinamismo y el mundo globalizado han condicionado la empresa reguladora y normativa. Hoy en día no podríamos adjudicar la elaboración de instrumentos jurídicos de fiscalidad internacional a los mismos actores de hace unas décadas.

Encontramos dos puntos de referencia: la crisis financiera de 2007-2009, que generó inquietud en el sector empresarial, estatal y académico; y la publicación de los «escándalos» fiscales de *LuxLeaks*, en 2014, o los *PanamaPappers*, en 2016; que logró también despertar el interés público en demanda de una mayor transparencia y justicia fiscal. A partir de este segundo punto de inflexión se inició el entusiasta trabajo de un sector que antes había sido minimizado y desatendido en temas de fiscalidad internacional. El llamado tercer sector empezó no sólo a presionar y exigir mayor transparencia en temas fiscales, sino que también formuló propuestas cada vez más técnicas y especializadas.

El interés por abordar este tema surge cuando observamos que las organizaciones del tercer sector tienen un problema: su desempeño en los debates a nivel de OCDE, G-20 o UE son poco explorados, salvo investigaciones muy puntuales como la puesta de manifiesto de casos de evasión, elusión y fraude fiscal en distintos paraísos fiscales. Por ello decidimos investigar sobre este tema. Conocer el desempeño de estas organizaciones no solo permite identificar cómo participan en los debates y cómo contribuyen en ellos; también nos muestra cuáles son los intereses que defienden, cómo se contraponen con los de otros sectores, pero, sobre todo, cómo se complementan con los objetivos que persiguen tanto el Estado como la empresa, al punto de reconocer posibles líneas de acción conjuntas y alianzas estratégicas que hagan posible alcanzarlos.

De hecho, es relevante para cualquier otro sector –estatal, empresarial o académico– conocer cómo participan las organizaciones del tercer sector especializadas en temas fiscales, en el ciclo de elaboración de normas fiscales internacionales y cómo se desarrollan los debates en donde se forjan. Ese es el objetivo principal de esta investigación, en la que analizaremos su desempeño actual y el incremento de su influencia en las negociaciones internacionales, situándonos básicamente en organismos como la Unión Europea, pero sobre todo la OCDE, puesto que los estándares internacionales a nivel fiscal son en su mayoría elaborados en el seno de esta institución.

Nuestro marco teórico, primera parte del estudio, nos acercará a una definición del tercer sector y cuáles son las organizaciones que lo conforman; a los principales instrumentos de *soft law* en la fiscalidad internacional y quiénes intervienen en su elaboración; por qué hoy en día se reproducen estrategias en nombre de las prácticas de buena gobernanza fiscal global; qué entendemos por responsabilidad social empresarial y justicia fiscal. Esto nos proporcionarán el bagaje necesario para comprender las narrativas y discursos de las organizaciones del tercer sector y sobre qué basan su actuación. En una segunda parte, presentamos los principales antecedentes, los que han marcado hito en cuanto a la participación de las organizaciones no gubernamentales en la fiscalidad internacional, entendiendo así cómo y por qué surge su interés por estos temas –a priori técnicos–. Tras conocer el camino transitado hasta la actualidad, enlazaremos sus principales líneas de acción frente a situaciones problemáticas de la fiscalidad internacional, abordaremos su participación y negociaciones en debates y foros a nivel de la Unión Europea y la OCDE, específicamente en el plan BEPS. La tercera parte del estudio se centra en la contribución de las organizaciones del tercer sector en la consulta pública de la OCDE para la revisión de los Informes país por país (Acción 13 del plan BEPS), comparando sus posiciones con las de los otros sectores intervinientes, como el sector estatal y empresarial. Por último, presentamos las conclusiones alcanzadas luego de una necesaria reflexión.

2. Marco teórico

Es necesario conocer qué es el tercer sector, cómo se construye el *soft law* en la fiscalidad internacional, por qué se habla de gobernanza fiscal global, cuáles son las posiciones más utilizadas para referirse a la justicia fiscal, y qué entendemos por responsabilidad social empresarial. Todo ello, haciendo hincapié en las contribuciones y la participación de las ONG –como parte del tercer sector– en los debates y construcción de estándares internacionales en materia fiscal.

2.1. Tercer sector

Se atribuye a la sociedad europea ser el lugar donde siempre existió el tercer sector, aunque asumiendo una variedad de denominaciones. Durante mucho tiempo se le trató como parte del movimiento cooperativista o mutualista. Según Sarah S. Stroup, fue en la década de 1990 cuando los académicos de la primera ola demostraron que las ONG influían tanto en la política estatal como en la práctica social (Stroup, 2019, pág. 40).

El programa de Cooperación para el Desarrollo Local de la Economía y el Empleo (Programa LEED, por sus siglas en inglés) de la OCDE llegó a incluir en su análisis al sector sin fines de lucro, cuando en septiembre de 2000 se realizó

la conferencia internacional «El papel del sector sin fines de lucro en el desarrollo local: nuevas tendencias» en el FMI, Washington DC. Sin duda, esto trajo consigo nuevas perspectivas sobre el papel y la contribución de este sector a las comunidades internacional y nacional (OCDE, 2004, págs. 3-4).

La situación de bonanza económica vivida hasta 2008 y la importancia dada al Estado del Bienestar provocaron un crecimiento acelerado del tercer sector durante los años previos a la crisis económica, sumado a que se produjeron cambios en el marco regulatorio que dinamizaron la participación del sector privado en la financiación del tercer sector, permitiendo a las empresas deducciones de porcentajes considerables de las donaciones hechas a entidades sin ánimo de lucro e incentivando, por tanto, las aportaciones del sector privado al este sector (OCDE, 2004, pág. 8 y 206).

Si bien antes contaban con un papel residual, es innegable que presenciamos en la actualidad una proliferación de estas asociaciones, impulsada sobre todo por la visión que este sector tiene sobre la sociedad y la economía, que le conceden legitimidad y funciones propias. Para la OCDE, la misión general de todas las organizaciones de este sector es la de contribuir al crecimiento sostenible, la prosperidad compartida y la justicia económica y social, situando los valores humanos como punto medular.

En un trabajo publicado por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, bajo el título: «El sector sin fines de lucro en una economía cambiante»; se reúne bajo el término sector sin fines de lucro los conceptos de: economía social, tercer sector y tercer sistema; para representar:

«la creciente fuerza económica y social en todo el mundo (...) que se refieren en esencia a la misma idea: un sector entre el Estado y el mercado, que cumple misiones económicas y sociales, que busca la satisfacción del interés general y cuyo objetivo final no consiste en la redistribución de utilidades» (OCDE, 2004, pág. 11).

En esta investigación haremos uso del término tercer sector, subrayando —como la misma OCDE— su ubicación entre el Estado y el mercado. Específicamente, nuestras fuentes de referencia serán las ONG internacionales cuyo enfoque de acción está dirigido a los temas de fiscalidad internacional, que se preocupan por las organizaciones intergubernamentales y las corporaciones transnacionales. Nos referiremos a ellas indistintamente con los términos ONG o entidades del tercer sector.

Estas ONG internacionales actúan como empresarios cívicos, emprendedores normativos que hacen uso de enfoques innovadores para ofrecer soluciones a los problemas. Según la OCDE, un empresario cívico pasa por tres etapas: (1) Inicia cambiando la manera en que los miembros de una comunidad se perciben, los hace aceptar nuevos retos, los alienta a favor del cambio; (2) luego pone en marcha la decisión para enfrentar un reto que se ha vuelto evidente, con la intención de que el desafío se transforme en una estrategia coherente y; (3) finalmente, recurre a la adaptación y renovación, vigilando y actuando como agente de la renovación (OCDE, 2004, pág. 220). En suma, las redes de ONG internacionales identifican qué problemas surgen, los enmarcan, diseñan polí-

ticas y las llevan a las agendas de los Estados, impulsando a los guardianes de la política a adoptar cambios cuando los problemas se alinean con los valores existentes (Stroup, 2019, pág. 40).

Ahora bien, para que una organización del tercer sector sea eficiente y liberada de perjuicios (como su identificación con intereses populistas), necesita no solo tener influencia y capacidad de negociación política, sino también un mayor impacto en resultados; necesita una imagen de entidad eficiente. Un determinante clave de las estrategias de las ONG hacia las instituciones multilaterales en particular, es su nivel de formalización. Las decisiones sobre la estructura organizativa y la estrategia hacia las instituciones multilaterales reflejan su nivel de compromiso de ser una organización de movimiento social. Edward Forgarty (2011) demuestra en un estudio que las ONG que adoptan estructuras burocráticas formales tienen más probabilidades de participar en estrategias internas y ser acreditadas en instituciones multilaterales. Estas entidades surgen en su mayoría por el empuje de la ciudadanía o por el interés de empresas en involucrarse con acciones concretas en la mejora de los ámbitos de trabajo en los que están interesados, pero no todas aportan resultados igualmente eficaces. Es el carácter finalista –que implica exigencias de transparencia en su desempeño, eficiencia y resultados medibles– lo que les aporta un perfil más sofisticado que, por lo general, corresponde a las organizaciones cuyo principal sustento se basa en la financiación privada (PwC, 2013, pág. 50).

Si partimos de la premisa de que el objetivo de estas organizaciones es garantizar que determinados grupos sociales gocen de unos niveles suficientes de bienestar (PwC, 2013, pág. 17) y extrapolamos esta función a niveles de gobernanza fiscal global, podemos decir que el Tercer Sector en este ámbito tiene como finalidad contribuir a que las sociedades, a través de la gestión tributaria de los Estados, gocen de niveles suficientes de bienestar gracias a una gestión adecuada de los sistemas y estructuras fiscales.

La utilidad de este sector está justificada por el nivel de producción de valores intangibles, de tal forma que, así como existe –por ejemplo– el indicador del mejoramiento del medio ambiente, existe también un indicador de mejoramiento de los estándares de la fiscalidad. En esta línea, dado que cada vez más se requieren respuestas y soluciones frente a los problemas planteados en la fiscalidad internacional, así como su reglamentación, estas organizaciones tienen la oportunidad de relacionarse con el entorno del sistema fiscal e innovar. Es oportuno recordar que, en 2004, la OCDE calificaba el tema de la fiscalidad como una tendencia «nueva» o «innovadora» para el trabajo de este sector (OCDE, 2004, pág. 16). En la actualidad, ya no podemos decir que su participación en estos debates sea nueva; de hecho, han llegado a situarse a la vanguardia de los proyectos más actuales, como el de fomentar el desarrollo sostenible a través de la elaboración de estrategias fiscales basadas en la responsabilidad social.

La importancia del tercer sector se reconoce en todo el mundo. No solo se basa en puntos de referencia cuantitativos, sino también surge el reconocimiento del valor agregado generado por las organizaciones de este sector –comparado con el de las empresas públicas y privadas– en términos de compromiso, determinación y satisfacción de necesidades, integración social y

desarrollo sostenible. (OCDE, 2004, pág. 205). Sin embargo, es igualmente necesario lograr un mejor entendimiento del sector desde el punto de vista cualitativo, identificar y evaluar el impacto de su producción y utilidad, dado que ello representa su contribución real y cuantificable.

Aun cuando una parte de esta investigación está dedicada a presentar las principales críticas que se han reproducido y se siguen reproduciendo respecto al desempeño de las organizaciones del tercer sector, hemos de adelantar que una de las principales es que muchas de las empresas comerciales, cuando adoptan una actitud socialmente responsable, logran los mismos resultados que persiguen las ONG. No obstante, tal como lo ha señalado la misma OCDE, si el mundo actual es reflejo de la pluridimensionalidad del mercado, nada impide que coexistan diferentes entidades en él; este sector ha crecido en términos de importancia y a menudo tiende a poner énfasis en la búsqueda del cumplimiento de objetivos éticos, que es poco habitual en la rama más tradicional del sector empresarial (OCDE, 2004, págs. 11-16 y 190).

2.2. El soft law en la fiscalidad internacional

En fiscalidad internacional existen espacios que aún no han madurado completamente; en estas zonas es donde el *soft law* resulta conveniente para tratarlos. Hoy en día, las recomendaciones o declaraciones no vinculantes producto de los debates en conferencias y eventos de organismos internacionales pueden ser acogidas para evitar que los avances producidos en ellas se pierdan. Esta práctica, según Tammes, se originó a mediados del siglo XIX para plasmar las recomendaciones que no se recogían en acuerdos vinculantes (Tammes, 1983, pág. 188).

Utilizar instrumentos no vinculantes es muestra de la preeminencia de ciertos asuntos globales y de la cada vez mayor influencia de las organizaciones internacionales, cuyos Estados miembros tienden a mostrarse evasivos a comprometer en parte su soberanía en el caso de asumir instrumentos vinculantes de *hard law*. De ahí que sea visto como una alternativa más conveniente, ya que suele dejar un mayor margen de libertad a los Estados a la hora de aplicar su contenido, pues existen casos en donde el *soft law* puede ser la mejor opción. (Guzman, 2005, pág. 611). Su flexibilidad tiene la ventaja de que a largo plazo permite disponer de una regulación más adecuada a la que existiría si desde El principio se hubiera empleado *hard law* (Guzman & Meyer, 2010, págs. 188-192). Además, la utilidad del *soft law* en general, y específicamente en la fiscalidad internacional, se refleja en que los Estados pueden alcanzar acuerdos con contenidos más relevantes, o como dice Raustalia (2005, pág. 600), en acuerdos que requieren que el comportamiento de los Estados se aleje en mayor medida del que hubieran seguido en su ausencia.

Y es que, como apunta el profesor Serrano Antón, en algunos casos su uso responde a la falta de poder legislativo, como en la OCDE, y, en otros, a la dificultad de aprobar una determinada norma o a la existencia de peculiaridades nacionales que hacen difícil el éxito de un régimen jurídico. Es así como el *soft law* termina siendo sobre todo la base inspiradora de la regulación de una deter-

minada materia. Además, en la práctica este sistema impulsado por las organizaciones internacionales implica indirectamente la homogenización internacional de la legislación, y ello supone al mismo tiempo un apoyo a la internacionalización de las actividades económicas. (Serrano Anton, 2015, pág. 91)

En el ámbito de la fiscalidad internacional, es en la OCDE donde el *soft law* tiene su principal y más activa fuente de generación, y lo podemos ver con el incremento y calidad de sus estándares como instrumentos jurídicamente no vinculantes. De hecho, suele considerarse que esta organización internacional actúa esencialmente como un foro de diálogo y que su capacidad de influencia radica más en la calidad de sus argumentos desde un punto de vista técnico que en su capacidad para imponer sanciones o utilizar fondos económicos para promover determinadas políticas (Sands & Klein, 2009, pág. 186).

Las competencias normativas de la OCDE y los diferentes tipos de instrumentos que puede adoptar, están regulados en su Tratado constitutivo y en las Reglas de Procedimiento de la Organización.

El artículo 5 de la Convención dispone:

«Con el fin de alcanzar sus objetivos la Organización puede:

- a) tomar decisiones que, salvo dispuesto de otra forma, serán obligatorias para todos los miembros;*
- b) hacer recomendaciones a los miembros;*
- c) concluir acuerdos con sus miembros, con Estados no miembros y con organizaciones internacionales.»*

El citado artículo de la Convención ha sido desarrollado por la Regla 18, relativa a los actos de la organización, en donde se señala:

«a) Las decisiones de la Organización, adoptadas por el Consejo de conformidad con los artículos 5, 6 y 7 del Convenio, podrán ser:

- i) decisiones vinculantes para los Miembros que estos últimos aplicarán después de que hayan cumplido con los requisitos de sus procedimientos constitucionales apropiados; o*
- ii) decisiones por las que se aprueben acuerdos con sus Miembros, no Miembros y organizaciones internacionales; o*
- iii) decisiones sobre asuntos internos relacionados con el trabajo de la Organización, que se conocerán como Resoluciones; o*
- iv) decisiones que prevean comunicaciones a no Miembros o a organizaciones internacionales.*

b) Las recomendaciones de la Organización, formuladas por el Consejo de conformidad con los artículos 5, 6 y 7 de la Convención, serán sometidas a la consideración de los Miembros a fin de que puedan, si lo consideran oportuno, prever su implementación.

c) El texto de una decisión o recomendación en el sentido de los párrafos a) i) y b) anteriores incluirá una referencia al artículo 5 a) o al artículo 5 b) del Convenio, respectivamente.»

Queda claro que sus recomendaciones, dada su particular relevancia en el ámbito de la fiscalidad internacional, buscan armonizar o aproximar las prácticas, políticas y la normativa de sus Estados miembros (Salzman, 2005, pág. 193). Dada su naturaleza jurídica —éstas no resultan jurídicamente vinculantes en claro contraste con las decisiones—, los Estados no deberán seguirlas en todo caso sino únicamente cuando lo consideren oportuno. Pero esto no quiere decir que la falta de sanción por incumplimiento revele una ausencia de fuerza vinculante, pues la falta de cumplimiento puede conllevar una suerte de contramedidas políticas o económicas (Serrano Anton, 2015, pág. 90).

De otro lado, siendo la OCDE la principal fuente de *soft law* en la fiscalidad internacional, en cuyo proceso de elaboración intervienen tanto los órganos competentes de la organización (el Consejo de la OCDE, el Comité de Asuntos Fiscales y el Centro de Política y Administración Tributaria) como otras partes afectadas (el Estado, la sociedad civil, y los intereses del mundo empresarial frecuentemente consultados mediante el BIAC); debemos resaltar que su actividad tiene frecuentemente una vocación global y, si bien normalmente se dirige a los Estados y no a los contribuyentes, en última instancia estos también se ven afectados. De ahí que resulte necesario plantearse en qué medida los Estados no miembros de la OCDE y la sociedad civil en general pueden participar en el proceso de elaboración de instrumentos de *soft law* sobre fiscalidad internacional. En este sentido, sí que es relevante destacar que el carácter democrático y cubierto de legitimidad en la creación de los instrumentos del *soft law* por parte de esta organización internacional, facilita la participación de la sociedad civil a la hora de regular políticas globales (Reinicke & Witte, 2000, págs. 97-98).

Llegado este punto, es importante incidir en el papel que deberían tener otros actores internacionales más allá de los propios Estados en el proceso de creación de nuevas normas internacionales, especialmente las organizaciones no gubernamentales (ONG). Si bien la legitimidad de las organizaciones internacionales se ve incrementada cuando en sus procesos de creación de estándares, directrices o de cualquier otro instrumento de *soft law* interviene la sociedad civil representada por lo general por ONG, el balance de la intervención de este sector pasa —en principio— por la selección de las ONG participantes en función de su capacitación técnica en asuntos fiscales, su integridad y transparencia.

Teniendo en cuenta que las organizaciones no gubernamentales presentan marcadas limitaciones, en general, su participación es vista como un input en la creación de los principios y estándares de la fiscalidad internacional (Charnovitz, 2006, pág. 367) (Delbrück, 2003, pág. 41); y no solamente son importantes desde el punto de vista del input, sino que, como ha dicho Charnovitz, igualmente las ONG pueden contribuir a incrementar la legitimidad del *soft law* desde la perspectiva del output, ya que el empleo de sus conocimientos especializados puede incrementar la calidad de los acuerdos alcanzados. Pero también es cierto, como el mismo autor señala, que en ocasiones la participación de las ONG tiene como resultado la formulación de acuerdos imposibles de

poner en práctica, de ahí que sea tan importante la selección de los organismos con base en criterios de capacidad y conocimiento técnico, entre otros factores.

Finalmente, cabe destacar que el impacto de las ONG en el desarrollo del derecho internacional a través de la creación de instrumentos de *soft law*, como principios y estándares internacionales en materia fiscal, ha sido particularmente relevante. Las ONG no solo influyen en la adopción de nuevos acuerdos, sino que también pueden incrementar su efectividad movilizándolo el interés de la opinión pública y promoviendo medidas a nivel internacional contra Estados infractores. En algunos casos, pueden contribuir incluso al fracaso de nuevas iniciativas, como sucedió en el caso del Acuerdo Multilateral sobre Inversiones promovido por la OCDE durante la década de 1990, cuyas negociaciones se abandonaron a causa de la presión de la sociedad civil. A este caso volveremos más adelante.

2.3. Gobernanza fiscal global

¿Cómo hemos llegado hacia la gobernanza global?, o mejor aún, ¿cómo funciona la gobernanza fiscal global?, ¿qué beneficios trae una buena gestión de ésta, o lo que se ha llamado, una buena gobernanza fiscal global?

En una era de globalización, un creciente número de materias no pueden ya ser adecuadamente gobernadas dentro de un solo Estado. Se cruzan fronteras. Se crean interdependencias internacionales. El profesor Rosembuj argumenta que la gobernanza global tiene como punto de partida un hecho global, transnacional, que no implica solo a los Estados sino a otros actores internacionales, y cuya relevancia trasciende fronteras. Es un escenario global diseñado en torno al *soft law*, un orden plural con integrantes públicos y privados, nacionales e internacionales, gubernamentales y no gubernamentales que disciplinan sus actividades sin perjuicio de asumir los compromisos de sus comportamientos ante los demás, cambiándolos de ser necesario. Contiene instrucciones, criterios, estándares que construyen y guían las conductas sociales de los que la asumen o soportan; no solo Estados, también organizaciones no gubernamentales, empresas transnacionales, grupos científicos, profesionales, expertos, etc. Implica exigencias que trascienden el propio accionar conforme a las reglas, normas, estándares y principios existentes (Rosembuj, 2013, págs. 14 - 46).

Si miramos atrás reconocemos que un importante punto de inflexión en la historia de la gobernanza económica mundial estuvo dado por la crisis financiera de 2007-2009, producto –en gran parte– de un aumento de movilidad del capital y nuevos modelos comerciales que exacerbaban la competencia fiscal, ya que los ingresos se separaron físicamente de las actividades subyacentes que los generaron. Después de aquella crisis financiera, los gobiernos estuvieron dispuestos a actuar de manera colectiva para reprimir el uso de paraísos fiscales y combatir la evasión y elusión fiscal, creando un régimen global. (Christensen & Hearson, 2019, págs. 1068-1088).

En el volumen editado de Peter Dietsch y Thomas Rixen sobre la Gobernanza Fiscal Global (subtitulado «¿Qué tiene de malo y cómo solucionarlo?») (Dietsch

& Rixen, 2016, págs. 1-24), se argumenta que uno de los principales desafíos del siglo XXI tanto a nivel nacional como regional e internacional es la gobernanza de flujos económicos y financieros cada vez más globales, móviles y flexibles. Apunta que hoy en día la gobernanza fiscal ocupa un papel fundamental en las agendas políticas internacionales. Una razón fue la crisis de 2007-2009, cuando muchos Estados vieron cómo aumentaba su deuda pública y, por tanto, no podían permitirse renunciar a los ingresos fiscales perdidos por fenómenos como la evasión y la elusión fiscal. En segundo lugar, la iniciativa de políticas impulsadas por escándalos fiscales ha sensibilizado al público, ganado atención de los medios e impulsado iniciativas a cargo de ONG especialistas en materia fiscal.

Ahora bien, en concreto, la gobernanza fiscal global –inspirada por la gobernanza global– se pone en marcha a través de los estándares jurídicos y principios comunes, ambos instrumentos de *soft law*, cuya principal fuente de elaboración son las organizaciones internacionales (OCDE, G-20, UE). Su razón de ser está plenamente justificada, pues los actores internacionales han llegado al consenso intersubjetivo dominante de no prescindir de impuestos destinados a preservar bienes públicos globales, buscar la disciplina de paraísos fiscales, la eliminación del secreto bancario, la transparencia en el intercambio de información, la regulación del abuso de los mercados, de las empresas transnacionales, del sistema financiero y de las variables de ilicitud económica (Rosembuj, 2013, págs. 15-17). Y no solo se puede justificar su existencia por aquella razón, sino también porque la fiscalidad representa una de las funciones centrales del Estado moderno.

El punto de consenso entre los actores internacionales para abordar temas de fiscalidad internacional a través de la producción de instrumentos de *soft law*, en un marco de gobernanza fiscal global, es un gran paso; pero los debates alrededor de la gobernanza fiscal global requieren de una implementación y gestión que lo haga eficiente y sostenible, por esto se acuña el concepto de buena gobernanza fiscal global, a la que entendemos, tal como apunta Rosembuj (2013, pág. 15), como el conjunto de valores positivos democráticos, participativos, de responsabilidad, que se orienta a la justicia basada en el cumplimiento de la ley tributaria y la contribución al fisco allí donde toque.

Al respecto, resulta bastante ilustrativa la resolución 2010/C 341 E/07 emitida por el Parlamento Europeo, de 10 de febrero de 2010, sobre el fomento de la buena gobernanza en el ámbito fiscal (2009/2174(INI)) que responde, entre otros asuntos, a la necesidad de elaborar una estrategia coordinada de mejora de la lucha contra el fraude fiscal, los paraísos fiscales y la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad. Entiende la buena gobernanza en el ámbito fiscal como transparencia, intercambio de información entre todos los niveles, cooperación transfronteriza eficaz y competencia fiscal leal. Un elemento clave de la reconstrucción de la economía después del colapso financiero de 2007-2009 (Parlamento Europeo, 2010).

En dicho documento, el Parlamento reconoce expresamente que la inexistencia de una buena gobernanza en asuntos fiscales fomenta el fraude y la evasión fiscales con graves consecuencias para los presupuestos nacionales y para el sistema de recursos propios de la Unión Europea, además de colocar a las

empresas honradas en desventaja competitiva. Pone en evidencia que una gran parte de las empresas multinacionales están estructuradas de manera que puedan sacar provecho de la elusión fiscal en diferentes jurisdicciones en las que operan, y que ese diferente trato fiscal favorece a las grandes empresas por encima de las pequeñas, domésticas o nuevas en fase inicial.

Es oportuno resaltar cómo la Unión Europea trabaja en la conservación y fortalecimiento de su credibilidad y, por ello, se preocupa por que exista coherencia y una auténtica política comunitaria de buena gobernanza fiscal. Esa es una de las razones por las que considera una necesidad tomar medidas contundentes contra los paraísos fiscales en su propio territorio como ejemplo de buena gobernanza; y recuerda que la gobernanza fiscal acabará por atraer inversiones en la medida en que contribuye a la seguridad jurídica, la transparencia y la estabilidad en materia fiscal.

El Parlamento considera que reforzar la buena gobernanza fiscal en la UE facilitaría una base política y moral a partir de la cual se podría pedir una buena gobernanza fiscal a terceros países; y que los esfuerzos combinados del G-20 y las Naciones Unidas, junto con los realizados como parte de iniciativas dirigidas por la OCDE, han producido resultados, pero que siguen siendo insuficientes para afrontar los retos que plantean, por ejemplo, los paraísos fiscales.

En efecto, los intentos actuales para fortalecer la gobernanza fiscal global son insuficientes. Para ello se propone (1) identificar los problemas que crea la globalización en el ámbito de la fiscalidad; (2) desarrollar las bases normativas para una respuesta regulatorias apropiada y; (3) derivar las propuestas para la reforma de instituciones y políticas. Este proceso de generación de instrumentos útiles para la buena gobernanza fiscal global, busca el equilibrio necesario entre la maximización legítima del beneficio de la empresa y su compatibilidad con la transparencia, integridad y responsabilidad social empresarial, considerando que en muchos casos, la habilidad de las empresas multinacionales para hacer un uso extensivo de los paraísos fiscales y centros financieros extraterritoriales como parte de sus estrategias de elusión fiscal choca con el principio de la competencia leal y la responsabilidad empresarial. Esta es la estrategia discursiva que muchas de las organizaciones no gubernamentales defienden en la arena internacional, plasmadas expresamente en documentos dirigidos a la OCDE como respuesta a las consultas públicas de esta organización y a las que nos referiremos en la tercera parte de esta investigación.

2.4. Responsabilidad social empresarial y justicia fiscal

El aumento de la atención pública y las revelaciones sobre las resoluciones fiscales para las multinacionales en los *LuxLeaks* de 2014, ejercieron nuevas presiones sobre las empresas para que éstas se involucren de manera más proactiva con los impuestos internacionales. En noviembre de 2014 la filtración de los *Luxemburgo Leaks* por parte del *International Consortium of Investigative Journalists* (Caruana Galizia, y otros, 2014) puso en evidencia que el Gran Ducado había otorgado beneficios fiscales enormemente favorables a una serie de empresas multinacionales. Las resoluciones que se encuentran asociadas

con la elusión agresiva de impuestos corporativos generaron descontento público con el comportamiento tributario corporativo y la competencia tributaria internacional opaca (Lewis, 2019).

Las empresas multinacionales encontraban ante sí el desafío de revertir un creciente discurso negativo sobre su gestión tributaria. A medida que veían incrementar los riesgos, surgió el deseo de participar en los debates públicos, y el sector empresarial comenzó a involucrarse con los actores de la sociedad civil en temas tributarios internacionales para identificar áreas de acuerdo y abordar una difícil pregunta: ¿qué práctica es ética, más allá del cumplimiento legal básico? Así, la necesidad de un «impuesto responsable» por parte de las empresas, aparecía como escenario relevante en los debates sobre política fiscal internacional. Sus defensores argumentaron que el vínculo entre impuestos y responsabilidad social empresarial se basara no solo en la gestión de la reputación de la empresa, sino también en las obligaciones morales y la sostenibilidad. La Comisión Europea ya había creado en 1997 un Grupo de Código de Conducta sobre Fiscalidad Empresarial (Consejo de la UE, 2021), y en 2013 estableció la Plataforma para la Buena Gobernanza Fiscal con la finalidad de *«fomentar el debate entre las empresas, la sociedad civil y los expertos de las autoridades fiscales nacionales»* (Parlamento Europeo, 2010).

En efecto, ha sido en la Unión Europea donde se dieron importantes muestras de aproximación hacia la responsabilidad social empresarial. Una de ellas, tal como ha señalado la profesora Grau Ruiz, es la de reimpulsar el Código de Conducta en materia de Fiscalidad Empresarial, apostando sobre todo por nuevos aires de transparencia que ayuden a poner de relieve el grado de cumplimiento de las empresas y se eviten los riesgos para su reputación, ya que ello genera gran alarma social. Pero dicha transparencia debiera llegar a un punto específico: que se conozca la deuda tributaria legalmente satisfecha por el contribuyente en diferentes territorios, de tal forma que ello aparte las dudas en cuanto a la justicia de la contribución (Grau Ruiz, 2013, pág. 35).

La OCDE no ha sido indiferente a los debates sobre este tema. De hecho, ha establecido directrices para empresas multinacionales, dedicando una sección específica a las cuestiones tributarias (OCDE, 2013, págs. 65-68). En la elaboración de este documento intervinieron —a través de las reuniones de consulta— no solo los miembros de la organización, sino también portavoces de las empresas, organizaciones de trabajadores y las ONG. En el referido documento se especifica la importancia de que las empresas contribuyan a las finanzas públicas de los países de acogida efectuando el pago puntual de sus deudas fiscales, cumpliendo las disposiciones legales y reglamentarias de carácter fiscal de todos los países en los que ejercen su actividad y haciendo cuanto esté a su alcance para actuar de conformidad con la letra y el espíritu de dichas disposiciones legales y reglamentarias.

Igual de importante que el debate sobre la RSE es el que existe en torno a la presión moral a la que se ven sometidos contribuyentes para ajustar sus prácticas tributarias a criterios de justicia fiscal. El esfuerzo por derrotar la elusión fiscal apelando a la conciencia de los contribuyentes se ha acelerado a medida que las autoridades fiscales de todo el mundo intentan detener la erosión de la

base impositiva corporativa, aunque los interesados en las estrategias de planificación fiscal defienden sus métodos de minimización de impuestos.

Aun cuando el escepticismo sobre la moralidad fiscal tiene una larga tradición, lo cierto es que rescatar una reputación de honestidad en asuntos fiscales puede traer a la empresa otros beneficios, como una buena relación con el gobierno. Junto con los riesgos financieros asociados con una investigación sobre los asuntos fiscales de una empresa, puede haber una amenaza para su imagen, y esta es la esperanza de nuevos grupos de campaña (v.g. ONG) que se han creado para exponer a los evasores de impuestos a gran escala.

En 2002, Jeffrey Owens, entonces director del Centro de Política y Administración Tributaria de la OCDE, reconoció la falta de voces de las ONG en el debate fiscal internacional, imaginando un papel para la sociedad civil que asegure «la presión de los pares sobre aquellos que desean evitar sus obligaciones fiscales» (Owens, 2002). El potencial estaba ahí, pensó Owens, y señaló al *Financial Times* unos años más tarde, que el surgimiento de organizaciones no gubernamentales con la intención de exponer a los evasores de impuestos a gran escala podría eventualmente lograr un cambio de actitud comparable al logrado en cuestiones ambientales y sociales: «Los impuestos están donde estaba el medio ambiente hace 10 años» (Houlder, 2004).

Sin embargo, y aunque en ese momento los debates centrados en la política fiscal internacional parecían reservados en gran parte a especialistas en administración pública, organismos internacionales y organizaciones de investigación técnica; se generó un impulso que cambió fundamentalmente el tenor de las campañas de las ONG. Como relata Alistair Roxburgh de *Christian Aid*: «Hubo un cambio en la narrativa de una que trataba de contabilidad y finanzas a una que trataba de reputación. Se volvió mucho más personal, sobre los valores, la justicia y lo que era justo» (Christensen & Forstater, 2017, pág. 30).

3. Antecedentes y estado actual del desempeño del tercer sector en la Fiscalidad Internacional

3.1. Antecedentes

Volvamos a la década de 1990. Encontraremos un caso ilustrativo que muestra el fallido intento de negociar un Acuerdo de Inversión Multilateral (MAI, por sus siglas en inglés) por parte de la OCDE, que pagó ese precio por no saber llegar a la sociedad civil. El caso presentado en un artículo publicado por James Salzman (2005, págs. 196-200) es un antecedente de cómo la actuación de las ONG en temas de política fiscal internacional generó un deslustre público de la OCDE, lo que proporcionó al organismo internacional un importante impulso para reconsiderar sus procedimientos administrativos e interacciones con los gobiernos, pero sobre todo con la sociedad civil. Desde entonces, la percepción de la OCDE de sí misma y la del público sobre ella cambió drásticamente, pasando de ser una organización centrada en el interior, a un actor internacional importante bajo la mirada de la sociedad.

En el mencionado texto, Salzman relata cómo a pesar de que en la década de 1990 aumentaban los flujos de capital extranjero, sorprendentemente no existía un acuerdo global en el ámbito jurídico internacional que rigiera la inversión extranjera directa (IED) y; a falta de él, se desarrollaron gradualmente tratados bilaterales de inversión (TBI) a través de los cuales dos Estados establecían y aclaraban los derechos de los inversores extranjeros. No obstante, la naturaleza fragmentada de estos TBI alentó a varios países miembros de la OCDE a tratar de armonizarlos mediante un Acuerdo Multilateral de Inversión. Tras varios estudios preparatorios, en 1995, el Comité sobre la Inversión Internacional y Empresas Multinacionales (CIME) y el Comité de Movimientos de Capital y Transacciones Invisibles (CMIT), informaron a la OCDE que ya se habían sentado las bases para la negociación exitosa de un MAI basándose en los instrumentos y la experiencia de la OCDE. Se habían propuesto completar en mayo de 1997 un tratado abierto a todos los miembros de la OCDE, de la entonces Comunidad Europea y demás países no miembros. Las negociaciones se anunciaron en comunicados de prensa, en el sitio web creado para MAI (OECD). Para discutirlo se celebró incluso una conferencia, que al no tener concurrencia confirmaba que esta negociación era un ejercicio de armonización técnica sin interés público.

Aun cuando se notaba la indiferencia hacia el MAI, desde finales de 1995 hubo un pequeño grupo de ONG que seguía las negociaciones, oponiéndose a sus objetivos y contenidos. En diciembre de 1996 la OCDE celebró una reunión informal con ONG interesadas. Entonces, la organización internacional estaba abierta a anunciar el proceso y el estado general de las negociaciones, pero se restringían las reuniones y los documentos internos. Quizás esto incentivó al grupo *Public Citizen* a hacerse con una copia del borrador del texto de negociación y publicarlo en internet, lo que sirvió como catalizador para que las ONG iniciaran una oposición generalizada contra el MAI. Criticaron la legitimidad del proceso de puertas cerradas, pero sustancialmente, alegaron que el MAI debilitaba la capacidad reguladora de los países anfitriones a favor de protecciones al inversionista (PublicCitizen, 1998).

Debido a la rapidez y eficacia de la oposición de las ONG a la negociación de este acuerdo, se realizó una nueva reunión, esta vez más formal, que atrajo a representantes de cuarenta grupos de alrededor del mundo; y en cuestión de pocos meses había nacido una campaña global. Los sitios web de las ONG publicaron el borrador sobre el MAI y en 1998, las campañas contra esa negociación estaban en varios de los países de la OCDE y muchos más países en desarrollo. Esa campaña mundial logró un impacto poderoso, cobró vida propia en la elaboración de los estándares internacionales de la OCDE. Incluso, en 1998, el entonces presidente de los Estados Unidos, Bill Clinton, buscó apoyo de las ONG para denunciar el acuerdo como un proyecto defectuoso, exigiendo que sea reconsiderado, y Francia anunció que se retiraría de las negociaciones. En respuesta a todo esto, las negociaciones para el MAI fueron suspendidas y, finalmente, el 3 de diciembre de 1998 la OCDE emitió un comunicado declarando que las negociaciones del MAI ya no se llevarían a cabo. Tras esto, el desafío de la OCDE era claro: necesitaba reevaluar sus relaciones con las ONG para prevenir futuras bajas de alto perfil.

Este caso, relatado como antecedente del desempeño del tercer sector en asuntos de relevancia económica internacional (v.g. IED), nos da pie para entender por qué la sociedad debe sumergirse en temas que, *a priori*, son de carácter técnico, pero que al final surten efecto en la sociedad. La fiscalidad es también un tema que interactúa con la vida cotidiana de las personas. Es en ella donde recaen los efectos de cada una de las decisiones adoptadas sobre la política fiscal; sin embargo, la tributación es un tema muy técnico en comparación con otras áreas. Las preguntas sobre cómo, cuánto y dónde recaudar fondos para los servicios gubernamentales están siempre en la cima de las agendas políticas nacionales y no son muchas las personas que estén interesadas o comprendan el funcionamiento detallado de la política fiscal, que de modo general involucra a expertos y grupos de interés de manera extensa —particularmente a nivel internacional— que se encargan de formular los instrumentos tributarios internacionales fuera de la vista del público, dentro de foros internacionales relevantes, a través de resoluciones tributarias y negociaciones, o mediante reuniones de presión y consulta. Otras partes del debate técnico tienen lugar formalmente en el dominio público —a través de investigaciones publicadas, promoción por parte de *think tanks*, cuerpos profesionales e instituciones académicas— pero da la impresión de que estos temas, por su naturaleza, siguen desconectados del debate público más amplio (Christensen & Forstater, 2017, pág. 10).

A pesar de ello, el número y la visibilidad de organizaciones de la sociedad civil y gobiernos involucrados en los debates fiscales internacionales ha aumentado, y una serie de organizaciones internacionales y supranacionales se han vuelto más activas, incluida la OCDE, el Banco Mundial, el FMI, las instituciones de la UE y la ONU. Pero también es cierto que, en parte, esto fue catalizado por esfuerzos a más largo plazo para popularizar el tema a través de campañas de la sociedad civil. Las denuncias sobre malas acciones fiscales fueron inicialmente una empresa complicada para las ONG que buscaban poner los impuestos en la primera plana.

Entrado ya el siglo XXI y al estallar la crisis financiera de 2007-2009, se pudo ver otro punto de inflexión en el aumento sustancial del interés público y la preocupación en torno a las cuestiones tributarias internacionales. La crisis financiera estuvo marcada —en parte— por la puesta en evidencia de malas prácticas fiscales, lo cual había proporcionado un entorno excepcionalmente fructífero para el cambio dirigido a los paraísos fiscales y las empresas multinacionales. Ante ello, los organismos internacionales tenían que reaccionar, pues la intervención pública global estaba obligada a promover el decoro, la integridad y transparencia mediante la cooperación sistémica entre países (Rosembuj, 2013, pág. 41).

Y aunque es verdad que durante casi todo el siglo XX las ONG han permanecido ausentes de los asuntos de fiscalidad internacional, el siglo XXI ha sido testigo de un mayor interés de la sociedad civil y su acción intencionada en materia fiscal internacional. Podría decirse que el punto de mirada estuvo marcado por la fundación, en 2003, de *Tax Justice Network*, una organización que sigue siendo muy influyente en asuntos de fiscalidad internacional, contribuyendo con un grupo de expertos a una mayor ola de activismo responsable en la

política fiscal internacional, empujando a esta misma agenda a otras ONG (Christiansen, 2018, págs. 8-9).

Se puede ensayar distintas explicaciones de cómo los debates tributarios internacionales se transformaron de debates técnicos periféricos al debate abierto, público, variado y a gran escala. Los mensajes sobre impuestos y corporaciones multinacionales han demostrado ser una herramienta poderosa para que las ONG atraigan la atención de los medios. A partir de esto, la OCDE también vio claramente el debate público más acalorado como una oportunidad para avanzar en su propio papel como la principal organización internacional en materia de impuestos.

3.2. Desempeño de las ONG en la Unión Europea

Es importante destacar que las organizaciones del tercer sector también han establecido vínculos con los responsables políticos en las instituciones formales de la Unión Europea, incluidos el Parlamento Europeo y la Comisión, centrando los esfuerzos de gestión en la Unión después de una historia de dificultades para influir en organizaciones como la OCDE.

Si bien las agencias de la Unión buscan en general aportaciones políticas de las partes interesadas –incluidas las ONG– para obtener información relevante y cumplir con las expectativas de procedimiento, en el ámbito de la fiscalidad este vínculo con los activistas de la sociedad civil se ha usado para promover un equilibrio con la autoridad de los Estados miembros. Rasmus Christiansen (2018, págs. 8-9) explica cómo es que a pesar del auge del Parlamento Europeo y el activismo de la sociedad civil, la Comisión se ha convertido en una fuerza más proactiva para elevar el perfil en asuntos fiscales. En concreto, no se puede negar que la Comisión ha aprovechado la nueva atención pública promovida por las organizaciones del tercer sector hacia la política fiscal de la UE, para impulsar proyectos y fortalecer el perfil de las nuevas ideas populares, bajo el foco siempre existente de querer abordar los problemas expuestos por las filtraciones de los paraísos fiscales, vinculando así a través del discurso sus propuestas políticas directamente a temas destacados y la renovada atención social.

Por último, aún cuando abordaremos este tema más adelante con mayor detalle, resulta oportuno hacer referencia al debate actual que recogen las instituciones de la Unión Europea respecto a la Acción 13 del plan BEPS: Los informes país por país. El propósito de esta iniciativa, que busca que los beneficios de la información se mantengan en equilibrio con la carga que su cumplimiento supone a las empresas, resulta cada vez más evidente para todos los sectores, en particular para la mayoría de los gobiernos de países de la UE cuyos ministros de industria, reunidos por videoconferencia el 25 de febrero de 2021, han señalado que sus gobiernos respaldarían el requisito de que las grandes empresas publiquen detalles de sus pagos de impuestos dentro de la UE con la información desglosada según el informe país por país (CbCR), mejorando así la transparencia sobre los asuntos fiscales de las empresas. Aunque esto no siempre fue así, Austria, por ejemplo, que estaba tradicionalmente en contra de demasiada

transparencia en cuestiones fiscales, cambió su posición tras una alta presión pública. (Gardner, 2021)

Y respecto al umbral que determinaría cuáles empresas están obligadas a la presentación de los informes, el Parlamento Europeo se ha mostrado satisfecho con el de 750 millones de euros en lugar de un umbral más bajo que atraería a más empresas. Según recoge Stephen Gardner (2021) en *Bloomberg tax*, Sven Giegold, un legislador alemán del Parlamento Europeo Verde ha sostenido que el umbral más alto tiene como objetivo la evasión fiscal por parte de las grandes empresas y «las empresas más pequeñas carecen de los recursos para participar en esquemas complejos».

3.3. Desempeño de las ONG en la OCDE

3.3.1. Negociaciones con el BIAC

En el caso de la OCDE en particular, la participación de la sociedad civil tiene una larga tradición y se ha articulado fundamentalmente a través del Comité Asesor de Empresas e Industrias (BIAC, por sus siglas en inglés) y del Comité Asesor Sindical (TUAC, por sus siglas en inglés). Esta última institución se ha ocupado especialmente de las cuestiones relativas a las relaciones laborales, mientras que en el ámbito de la fiscalidad internacional el papel más activo ha sido desarrollado por el Comité empresarial e industrial (BIAC, 2012, pág. 6).

Puede apreciarse que, si bien la OCDE ha mantenido tradicionalmente un contacto más estrecho con el mundo empresarial –hay que destacar que se prevé expresamente la participación de la comunidad empresarial en el conjunto de mecanismos de supervisión como en el proceso de *peer review* a través del BIAC–, en los últimos años ha intensificado su relación con otros sectores de la sociedad civil; ese es el caso de su relación con ONGI interesadas en asuntos de fiscalidad.

3.3.2. Marco Inclusivo sobre BEPS

Concretamente, tras la publicación del paquete BEPS en octubre de 2015, la OCDE –con el impulso de los líderes del G20– desarrolló un marco más inclusivo que contó con la participación de países interesados no pertenecientes al G20 y economías en desarrollo. En este nuevo marco –el Marco Inclusivo (MI) para BEPS– los grupos de trabajo incluyeron a organismos no gubernamentales internacionales interesados en los problemas de la fiscalidad internacional, y en específico, en las medidas BEPS (OCDE, 2018). El MI no es sino una declaración política que transfiere al mundo un mensaje sobre el nivel de compromiso, un instrumento que permite a la OCDE cumplir su objetivo de garantizar la seguridad fiscal con la contribución de países no miembros de la organización y organizaciones de los sectores empresarial y social. Su esquema permite el progreso gracias a los aportes de los grupos de trabajo, en donde la base de la negociación es el consenso, buscando llegar a acuerdos técnicos antes de llegar a la solución.

3.4. Posiciones e influencia en el plan BEPS

La insatisfacción y el compromiso del público con las normas tributarias internacionales y el comportamiento tributario corporativo fueron una parte central de los cambios de fondo que permitieron que el proyecto de Erosión de la Base y Traspaso de Beneficios (BEPS, por sus siglas en inglés) liderado por la OCDE y respaldado por el G20 obtuviera un soporte sustancial.

En 2012, los líderes del G20 habían pedido formalmente a la OCDE que impulsara la reforma fiscal internacional (G20, 2012). Después de discusiones exitosas con los responsables de la formulación de políticas del G20, la OCDE ha estado trabajando en una serie de cuestiones de reforma fiscal internacional durante años, incluidas las actualizaciones de sus Directrices sobre precios de transferencia que, junto con una serie de nuevas iniciativas como el intercambio de información o los informes país por país, se incluyeron en el proyecto organizado BEPS. Este fue un proyecto entre gobiernos, respaldado por la competencia técnica de la secretaría de la OCDE.

En el proceso de construcción del plan BEPS, la OCDE hizo hincapié en la consulta con las partes interesadas no gubernamentales, incluso a través de los consultores institucionalizados de la OCDE, el BIAC y el TUAC. Las ONG participaron cada vez más en las consultas formales e informales de la OCDE y, en opinión de Pascal Saint-Amans –director del Centro de Política y Administración Tributaria de la OCDE desde el 1 de febrero de 2012– esto ha permitido que la organización sea «más inteligente» (International Tax Review, 2014). Sin embargo, en la práctica, si bien algunos activistas técnicos de la sociedad civil se comprometieron con el proceso BEPS desde dentro¹ las discusiones técnicas estuvieron dominadas por profesionales de impuestos y funcionarios, lo cual refleja no solo la capacidad de cada sector, sino también sus objetivos prioritarios. Para Christensen y Forstater (2017, pág. 33), la OCDE respondía al mandato de abordar las brechas e inconsistencias en el actual marco tributario internacional (hacia el que se inclinan muchos profesionales tributarios), en lugar de introducirse en revisiones a gran escala (como en la agenda de las ONG).

Específicamente, el informe sobre la Acción 13 introdujo un enfoque en tres niveles para la documentación de precios de transferencia, que constó de: un archivo maestro que contenga información estandarizada relevante para todos los miembros de un grupo multinacional; un archivo local que se refiera específicamente a transacciones importantes del contribuyente local; y un informe país por país que contenga información relativa a la asignación global de los ingresos e impuestos del grupo, junto con indicadores de la localización de la actividad económica, información contenida en los informes país por país. Ha sido en esta acción, la Acción 13: «*Guía sobre la documentación de precios de transferencia y la presentación de informes país por país*» (OCDE, 2013), donde las ONG internacionales dedicadas a asuntos fiscales encontraron un área clave de participación, logrando influir notoriamente en ella.

1 En particular activistas asociados con TJN que habían organizado el «Grupo de Monitoreo BEPS» (<https://www.bepsmonitoringgroup.org/>)

3.5. Posiciones e influencia respecto a los Informes país por país

Si bien varias ONG, medios de comunicación, sector empresarial y gobiernos de Estados miembros y no miembros de la OCDE han abordado los debates fiscales internacionales desde diferentes ángulos y con diferentes objetivos, un punto de convergencia ha sido la transparencia fiscal, teniendo como centro la presentación de Informes país por país (CbCR, por sus siglas en inglés).

Esta iniciativa fue considerada por primera vez en Naciones Unidas a mediados del siglo XIX, pero realmente despegó tras una reformulación por expertos activistas de *Tax Justice Network* y otras ONG. La presentación de Informes país por país cobró sustancial importancia en 2003, cuando el miembro fundador de TJN, Richard Murphy, publicó el primer estándar para una transparencia fiscal corporativa. Como relatan Christensen y Forstater (2017, págs. 26-27), desde aquel momento —y por varias razones— las propuestas de políticas de TJN y otras ONG iban a convertirse en puntos clave de los debates fiscales internacionales, sobre todo porque los informes de la sociedad civil transmitían mensajes simples, respaldados por la apariencia autorizada de estimaciones precisas y amplias de que los paraísos fiscales y la evasión fiscal eran problemas económicos globales masivos; aunque como veremos más adelante, estas estimaciones han sido objeto de varias críticas.

Estas organizaciones que permanecían casi al margen y en gran parte desinteresadas en el espacio fiscal internacional, revirtieron su situación y llegaron a impulsar el CbCR utilizando una variedad de experiencias y estrategias discursivas. TJN alistó a otros miembros de la sociedad civil en la promoción de la idea, vinculando el tema a otras áreas que se desarrollarían después de la crisis, como la desigualdad, los derechos humanos, la financiación para el desarrollo y, centralmente, la justicia fiscal. Se formó la coalición *Publish what you pay* (publica lo que pagas), con la participaron de *Global Witness*, *Global Financial Integrity*, *Oxfam*, *ActionAid*, *ChristianAid*. Esta iniciativa apuntaba a la OCDE y el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB, por sus siglas en inglés) (Christiansen, 2018, págs. 1-15).

Aquel movimiento global denominado «Publica lo que pagas» y los miembros de la Coalición de transparencia de las industrias extractivas (EITI, por sus siglas en inglés) habían comenzado pidiendo que las empresas de la industria extractiva informaran «país por país» de sus ingresos, con el fin de hacer que los gobiernos rindan cuentas por el uso que hacen de los ingresos de los recursos naturales. TJN argumentó de manera amplia que el CbCR de la industria extractiva permitirá a las empresas ser responsabilizadas «por pagar el impuesto que los miembros de la sociedad civil creen que deberían pagar» (Murphy, 2010) (Christensen & Forstater, 2017, págs. 31-32).

Sin duda, establecer unas bases de consenso acerca del CbCR es tan importante para organizaciones del tercer sector como para los propios organismos internacionales y las autoridades fiscales de cada Estado. A través de los Informes país por país, el IASB podría fijar un estándar de informe por países que obligase a todas las empresas multinacionales a informar sobre los beneficios

obtenidos y los tributos pagados en cada Estado en el que operan para garantizar la transparencia financiera. Este estándar de informes país por país obligaría a las empresas multinacionales a revelar los beneficios obtenidos en cada lugar en el que operan, lo que permitiría a las respectivas autoridades tributarias calcular el impuesto a pagar (Grau Ruiz, 2013, pág. 40). La naturaleza del CbCR requiere que los grupos multinacionales reporten información sobre sus asuntos fiscales y actividad económica país por país, en lugar de agregarse a escalas geográficas regionales o globales como se hace convencionalmente (Christensen & Seabrooke, 2020).

En 2010, tanto el Grupo de Trabajo sobre Impuestos y Desarrollo de la OCDE como su Foro Global sobre Desarrollo, estaban considerando la cuestión del CbCR; sin embargo, solo un año después ambos foros habían abandonado la idea. El Grupo de Trabajo había llegado a la conclusión de que *«no había una clara unanimidad sobre si esta [transparencia fiscal] debería llegar tan lejos como la presentación de informes país por país»* (OECD, 2011).

A pesar de ello, TJN y otros activistas lograron reimpulsar el debate en torno al CbCR, promovieron los informes país por país como una importante iniciativa de reforma, y esto llamó la atención de los responsables políticos de la OCDE y del G20. Se trataba de una versión ampliada y mejorada del CbCR que cubra todos los sectores, no solo las instituciones extractivas o financieras. Así fue como se incorporó al Plan de Acción como elemento 13, en el ámbito de la documentación de precios de transferencia.

TJN y el Grupo de Monitoreo de BEPS (BMG, por sus siglas en inglés) continuaron de forma muy activa con ese trabajo. Impulsaron discusiones técnicas sobre la necesidad de que los CbCR fuesen públicos; sin embargo, las voces de los profesionales actuaron como un contrapeso sustancial a los llamados de la sociedad civil a una transparencia pública integral, lo que finalmente condujo a que la información país por país se limitara a las autoridades fiscales en lugar de su publicación hacia una audiencia general. En suma, aunque el resultado final del plan BEPS recomendó un CbCR para todos los sectores, limitó su presentación sólo a las grandes empresas (umbral de ingresos de 750 millones de euros); y asumió que la presentación de informes no sería pública, sino que ésta estaría reservada a las correspondientes autoridades fiscales.

A pesar de que el éxito perseguido solo fue parcial, los actores de la sociedad civil han mantenido su compromiso con el CbCR a raíz del proyecto BEPS. TJN ha seguido presionando para que los informes públicos sean uno de sus mensajes centrales, mientras que otras ONG también han adoptado la medida basándose en su posición como mensaje común de la sociedad civil y en alineación con el tema más amplio de la transparencia (Christensen & Forstater, 2017, pág. 34). Esto, junto a otros temas, han sido expuestos con detalle en los documentos enviados a la OCDE, después de que esta organización, en mayo de 2020, solicitara comentarios a distintos actores internacionales para una revisión de la Acción 13 del plan BEPS: Los informes país por país.

4. Documentos enviados a la consulta pública de la OCDE para la revisión de los Informes País por País (Acción 13 de BEPS)

La OCDE concluyó el 13 de mayo de 2020 una consulta pública de dos días, en la que se revisó el esquema de presentación de informes país por país para grupos multinacionales. La reunión, que se llevó a cabo de forma remota por videoconferencia, contó con presentaciones y debates de representantes empresariales, miembros de la sociedad civil y académicos.

Establecido en 2015 como resultado de los acuerdos del plan de transferencia de beneficios por erosión de base (BEPS) de la OCDE y el G20, el esquema de presentación de Informes país por país está diseñado para proporcionar a las administraciones tributarias la información necesaria para evaluar si existe el riesgo de que los grupos multinacionales que operan en sus países están evitando impuestos a través de precios de transferencia inapropiados u otros medios. En su momento, la Acción 13 fue producto de un esfuerzo por lograr un delicado equilibrio a través de estándares que sopesen adecuadamente los beneficios informativos y las cargas de cumplimiento.

Como parte de los acuerdos BEPS de 2015, los países decidieron que el esquema de Informes país por país sería reevaluado en 2020, lo que provocó esta audiencia. El documento de consulta pública sobre los Informes país por país solicitó comentarios sobre el estado general de implementación de los Informes país por país por parte de los miembros del Marco Inclusivo y de las administraciones tributarias, si debieran hacerse públicos, si las multinacionales debiesen divulgar información adicional o diferente, o si debieran cambiarse los umbrales para su presentación (OECD, 2020). En total, fueron setenta y ocho los documentos que, entre el sector empresarial, académico, organizaciones del tercer sector y algunas representaciones estatales, fueron enviados como respuesta a la consulta pública realizada por la OCDE sobre la Acción 13 del plan BEPS.

Sin ánimo de excesiva exhaustividad, pero sí con la intención de recaudar una muestra real de lo que han sido las posturas de los distintos sectores en este tema, después de revisar cada uno de los documentos mencionados presentaremos a continuación –a manera de pauta– lo que tanto el sector empresarial como el tercer sector opinan acerca de la Acción 13 del plan BEPS; además, recogemos también la posición que reflejan treinta y tres senadores de los Estados Unidos. Después de ello, estaríamos en condiciones de comparar los objetivos prioritarios que persigue cada sector y descubrir a qué intereses responden sus propuestas que, adelantamos, no precisamente serán coincidentes.

De las cuarenta y tres cuestiones que plantea el documento de consulta de la OCDE, sólo algunas de ellas se abordan de forma recurrente en las cartas analizadas. De hecho, los temas que, al parecer, más discusión e interés han suscitado en todos los sectores son los que se refieren a la publicidad –o no– de los informes país por país (OECD, 2020, pág. 9), a si debería mantenerse –o no– el umbral de ingresos del grupo consolidado (OECD, 2020, pág. 22) y, en algunos casos, a si es necesario alinear los estándares de la OCDE con los del Estándar: Iniciativa de informe global o Estándar GRI (por sus siglas en inglés).

4.1. Sector público – estatal

4.1.1. Treinta y tres senadores de Estados Unidos

Un grupo de 33 senadores estadounidenses envió un documento en respuesta a la consulta pública de la OCDE. En su carta (2020), llama la atención su posición a favor de que los informes país por país estén disponibles públicamente. Señalan que las corporaciones multinacionales utilizan maniobras para evitar pagar impuestos en países donde operan, específicamente en EE. UU., ejemplificando que las corporaciones estadounidenses registraron USD 32 mil millones de ganancias en Bermudas en 2017, a pesar de tener sólo 547 empleados allí. En ese sentido, son de la opinión de que, si se hiciesen públicos los Informes país por país, se mostraría qué corporaciones están registrando ganancias en paraísos fiscales. Si se hicieran públicos, los responsables políticos, los inversores y los ciudadanos se beneficiarían de una mayor transparencia de las corporaciones multinacionales.

Asimismo, apuestan por un umbral más bajo para exigir a las corporaciones multinacionales que elaboren el Informe país por país, de tal forma que se obtenga una imagen más completa de las finanzas de las multinacionales. Son partidarios de exigir el CbCR no sólo a las empresas con ingresos anuales de al menos EUR 750 millones, sino de involucrar a las que tienen menores ingresos, contribuyendo así a una mejora de la administración tributaria y la aplicación de la ley.

4.2. Sector privado – empresarial

4.2.1. Business at OECD (BIAC)

Como máximo representante del sector empresarial en la OCDE, el Comité asesor de empresas e industrias, conocido también como *Business at OECD*, ha sido muy claro en su respuesta al documento de consulta (2020). En su comunicación, el Comité señala que es demasiado pronto después de la introducción de la presentación de Informes país por país para implementar cambios importantes, sobre todo porque el costo del CbCR y los requisitos de información no pueden ser subestimados; además, el proceso de presentación puede ser engorroso y las empresas pueden requerir la asistencia de asesores locales en cada país. Incluso señala que es prematuro realizar cambios en la Acción 13 ahora que el Marco Inclusivo aún tiene en curso el proyecto de la Acción 1 sobre economía digital y, antes de cualquier reforma de fondo, sería necesario conocer qué cambios puede requerir ese proyecto para el CbCR.

Respecto a la publicidad de los Informes, el Comité es enfático en señalar que muchos de sus miembros siguen oponiéndose a cualquier intento de hacer pública la información de los CbCR, por varios motivos, incluido el hecho de que los informes contienen datos comercialmente sensibles, y exigir su publicidad

aumentaría el riesgo de que se divulguen datos comerciales y estrategias confidenciales a un nivel muy «granular».

En cuanto a si el umbral de ingresos actual es satisfactorio o debería ajustarse, los miembros del Comité no sugieren ningún cambio. De hecho, consideran prudente retrasar la expansión de empresas multinacionales sujetas a este requisito hasta que los procesos para evaluar el riesgo y utilizar los datos de otro modo hayan sido establecidos y validados. Señalan que muchos de sus miembros más comprometidos están por encima del umbral, por lo tanto, es para ellos poco relevante. No obstante, incluyen en su análisis que la extensión del alcance de los CbCR y la reducción del umbral (establecido en 750 millones de euros de ingresos anuales) podría suponer una carga excesiva para las empresas pequeñas, pues el proceso de recopilación de datos es intenso e implica una inversión monetaria significativa.

Una de sus principales críticas es que aún no existan formas armonizadas en los países para implementar el CbCR; y sugieren que la OCDE exija a los países que son lentos en implementar el acuerdo de intercambio de información, acelerar el proceso con el fin de aliviar a las empresas de la carga de múltiples presentaciones, dado que algunos países exigen una presentación local cuando no se tiene un acuerdo de intercambio de información con el país de la última entidad matriz, lo que resulta difícil de entender porque, de todos modos, a través del intercambio tendrá esa información, máxime si el país de envío saliente no requiere que la información sea recíproca.

4.2.2. Grupos de expertos en asesoría fiscal

*Accountancy Europe*² (2020) considera, en principio, que la Acción 13 de BEPS debería aplicarse a las EMN que superen el umbral de 750 millones de euros, independientemente de cómo estén estructuradas sus operaciones en el extranjero, y que este umbral se revise periódicamente para confirmar que sigue siendo apropiado para cumplir los objetivos de la Acción 13. En esa misma línea, no están convencidos de que exista una necesidad actual de reducir el umbral actual de 750 millones de euros, máxime si el documento de consulta establece que en él están representados aproximadamente el 90 por ciento de los ingresos corporativos relevantes, mientras que solo se incluye del 10 al 15 por ciento de los grupos de empresas multinacionales; lo que significa un rango muy eficaz.

Apostar por una reducción del umbral sin una necesidad clara y empírica de hacerlo, rompería el equilibrio entre los beneficios de la información y la carga de cumplimiento. Supone un riesgo de carga administrativa adicional para grupos pequeños que no están preparados, con una ganancia potencialmente mínima para las autoridades fiscales. Y, en cualquier caso, muchas autoridades fiscales luchan por hacer un uso adecuado de la información de CbCR que ya reciben y tampoco estarían preparadas para asimilar lo que podría ser un aumento significativo de datos (*Accountancy Europe*, 2020). En el mismo sen-

² *Accountancy Europe* reúne a organizaciones profesionales de 35 países que representan a un millón de contables, auditores y asesores fiscales (www.accountancyeurope.eu)

tido ha opinado EFAMA³ (2020), para quien los beneficios de la reducción del umbral no son justificables; y, por su parte, ICC⁴ añade que el umbral de 750 millones de euros se utiliza como referencia para la aplicación de otras normas (por ejemplo, las nuevas normas para la fiscalidad de la economía digitalizada), debiendo buscarse en este sentido la coherencia; por lo que recomiendan retrasar la discusión sobre la reducción del umbral hasta que las autoridades fiscales puedan analizar eficazmente todos los datos que ya han recibido (2020).

Otro es el discurso del Consejo Americano de Negocios Sostenibles (ASBC *por sus siglas en inglés*)⁵, a quienes preocupa que el umbral de notificación actual de 750 millones de euros (850 millones de dólares estadounidenses) exima a la gran mayoría de las corporaciones multinacionales. En su carta han hecho referencia a que la Comisión de Bolsa y Valores de EE.UU., por ejemplo, instituye un umbral de ingresos anuales de 100 millones de dólares estadounidenses para determinar si una empresa puede calificar como una compañía con obligaciones de informes reducidas; y propone que el umbral de ingresos anuales para la divulgación de impuestos en el Marco inclusivo también se sitúe más cerca de USD 100 millones (2020).

ASBC apuesta por una mayor transparencia fiscal para las empresas que operan en varios países bajo la Acción 13 del plan BEPS. Defienden los intereses de los propietarios de pequeñas empresas que, en su opinión, a menudo se encuentran compitiendo con las corporaciones multinacionales. No admiten que se incline la balanza en ventaja de las grandes empresas sobre las pequeñas (multinacionales sobre las totalmente nacionales) especialmente cuando esas políticas presentan un daño tangible para sus representados (ASBC, 2020).

Bajo un discurso que busca un campo de juego justo y equitativo, las propuestas de ASBC (2020) en cuanto a la publicidad de los informes se amparan en la poca información de la que disponen, lo que por sí mismo sugiere la existencia del desequilibrio, pues al no tener toda la información necesaria tampoco pueden participar en una discusión informada. Sus comentarios enviados a la consulta de la OCDE sugieren el llamado a la divulgación de la información necesaria para participar en un debate responsable.

También, en una publicación hecha junto con *Accountancy Europe*, *CFE Tax Advisers Europe*⁶ pide una mejor gobernanza fiscal resaltando la necesidad de cooperación entre los formuladores de políticas, los contribuyentes y los profesionales de impuestos, que permita desarrollar programas de cumplimiento adecuados para todos los tipos y tamaños de empresa. La actitud responsable de CFE invita a las empresas a considerar las ventajas que la transparencia fiscal pública voluntaria, como parte integral de sus políticas de sustentabilidad, aportaría a sus negocios. Exponer de forma clara tanto sus políticas como tran-

3 Asociación europea de gestión de fondos y activos, EFAMA, por sus siglas en inglés. (www.efama.org)

4 Cámara de comercio internacional - ICC, por sus siglas en inglés (www.iccwbo.org)

5 Representa a decenas de miles de propietarios de pequeñas empresas en los Estados Unidos (www.asbcouncil.org)

6 Esta asociación de asesores fiscales europeos, a la que pertenece la Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF), reúne a miembros de 33 organizaciones nacionales en 26 países europeos que representan a más de 200.000 asesores fiscales (www.taxadviserseurope.org)

sacciones fiscales evitará que desde fuera se tenga percepciones erróneas, y esto es particularmente beneficioso para las empresas orientadas al consumidor donde el daño a la reputación puede tener un impacto severo (CEF tax advisers europe & Accountancy Europe, 2020).

En cambio, EFAMA (2020) resalta la importancia de evitar un intento de hacer pública toda la información de los CbCR, ya que esto conllevaría riesgos relacionados con datos comercialmente sensibles que de otro modo no están disponibles públicamente, y esto daría lugar a problemas de competencia en el mercado.

Por último, el ASBC alienta a los países miembros del Marco Inclusivo a adoptar el nuevo impuesto estándar GRI 207: Tax 2019 porque éste requiere cantidades limitadas de datos que ayudan a crear una imagen clara de la estrategia fiscal de una empresa sin requerir medidas contables excesivamente onerosas; de hecho, varias empresas ya se han trasladado a adoptar el estándar y otras consideran hacerlo. En definitiva, por el valor de la información y la simplicidad de cumplir con sus requisitos, ven el estándar GRI como la norma global emergente (ASBC, 2020). A esto se suma la publicación conjunta hecha por CFE *Tax advisers europe y Accountancy Europe* alentando a la Comisión Europea a iniciar este mismo debate que ya se desarrolla en la OCDE, para generar igualdad de condiciones en materia de transparencia fiscal, evitando así impactos negativos en las empresas de la UE. Invita a aprovechar iniciativas como GRI 207 —que permite a las empresas presentar informes públicos— mostrando la contribución fiscal total que hacen a los países en los que operan, promover la confianza y la credibilidad en las prácticas tributarias de las organizaciones y en los sistemas tributarios, permitir que las partes interesadas emitan juicios informados sobre las prácticas fiscales de una organización, y ayudar a informar el debate público y apoyar el desarrollo de una política fiscal socialmente deseable— pues demuestra ser una solución eficaz para abordar las demandas de las diferentes partes interesadas en conseguir una mayor transparencia fiscal (CEF tax advisers europe & Accountancy Europe, 2020).

4.2.3. Ernst & Young Global Limited (EY)

EY —una de las empresas más importantes del mundo en el sector de asesoría tributaria y financiera— también es enfática en recordar que el elemento central de los CbCR es el equilibrio entre los beneficios de la información y las cargas del cumplimiento (Ernst & Young, 2020, págs. 12-16); y, aun cuando la OCDE haya señalado que «*Se estima que la exención descrita en el apartado 52, que prevé un umbral de 750 millones de EUR, excluirá aproximadamente a entre el 85% y el 90% de los grupos multinacionales de la obligación de presentar el informe país por país*», también es verdad que «*dicho informe país por país será presentado por los grupos multinacionales que controlen en torno a un 90% de los ingresos empresariales. Por lo tanto, mediante el umbral de exención previsto se alcanza un equilibrio adecuado entre la carga que supone la presentación de informes y las ventajas que obtiene las administraciones tributarias.*» (OCDE, 2016, pág. 24).

Reconoce que no es frecuente que una obligación administrativa como ésta excluya al noventa por ciento de todas las empresas, pero esto debe ser así para lograr un equilibrio apropiado, dada la concentración de la actividad empresarial a través de la cual una pequeña minoría de los grupos de EMN ocupan la mayor parte de la actividad empresarial global. Agrega que aún es pronto para saber cuáles han sido los beneficios de los CbCR para las autoridades fiscales, puesto que sólo han hecho uso limitado de la información.

Para EY, no se deberían ampliar los requisitos de alcance de los CbCR, pues se dirigirían a grupos de EMN que representan menos actividad económica. Cuanto mayor sea el umbral, menos empresas se acercarán a los 750 millones de euros, y se tendrá claro cuáles EMN deben presentar el CbCR y cuáles no. Cualquier grupo que se acerque al umbral se enfrentaría a una carga desproporcionada porque la inversión en capacidad de cumplimiento es alta y, peor aún, solo estarán sujetos a los requisitos de CbCR en algunos años, según cómo sean sus resultados de ingresos. Por ello, instan a la OCDE a mantener el umbral existente, para garantizar el equilibrio entre carga y beneficios que proporciona.

4.3. Tercer sector – ONG

4.3.1. BEPS Monitoring Group (BMG)

Otra es la línea de ideas e intereses de los grupos del tercer sector. Es el caso del BMG. En su carta enviada a la consulta (2020), de las sugerencias y recomendaciones hechas a la OCDE para revisar la Acción 13 de BEPS, resalta su postura frente al principal objetivo del CbCR: proporcionar transparencia pública sobre qué se grava a las empresas multinacionales donde éstas desarrollan sus actividades económicas y crean valor.

El Grupo de monitoreo de BEPS apuesta porque los CbCR sean publicados; su justificación: que la información que contienen es básica para proporcionar transparencia sobre las actividades de las EMN en todo el mundo. Recuerda que los líderes del G20, en 2013, declararon que *‘se establecerá más transparencia, incluso a través de una plantilla común para que las empresas informen a las administraciones tributarias sobre su asignación mundial de beneficios e impuestos’* (BMG, 2020, pág. 3). Esto fue lo que llevó a la tensión entre la demanda de transparencia y la opinión de que los informes serían entregados sólo a las administraciones tributarias bajo requisitos de confidencialidad. Sin embargo, el grupo defiende que el verdadero objetivo del CbCR es proporcionar transparencia sobre las EMN para garantizar que los ingresos declarados y los impuestos pagados estén en consonancia con sus actividades reales, y no debería desnaturalizarse su objetivo usándose como un medio para controlar cómo los países aplican sus propias normas fiscales; sino que debe ir más allá de tan solo proporcionar a las autoridades fiscales una evaluación de riesgos.

Es interesante cómo —en un afán de crear analogía— la carta de este grupo menciona los informes similares que emiten las industrias extractivas y los sectores bancario y financiero; sectores que, aun cuando presentan un carácter

potencialmente polémico, tras la apelación a los criterios de buena gobernanza fiscal en 2014 hicieron públicos sus informes. Después de esto, parece difícil entender por qué la publicación de los CbCR no está generalizada, sino reservada solo para algunos sectores.

De cierto modo, invita a la OCDE alinearse con el estándar para los CbCR públicos propuestos por el GRI en 2019, teniendo en cuenta que este último es reflejo de las presiones de los inversores. El CbCR de la OCDE basado en el secreto, es el principal obstáculo para la transparencia total. Hacerlo público cubriría las necesidades de los investigadores, de los inversores, trabajadores y otras partes interesadas en las EMN que están cada vez más preocupados por los riesgos planteados por la evasión fiscal. Es cierto que la plantilla CbCR debe diseñarse de modo que no incluya información que razonablemente podría considerarse de confidencialidad comercial –en el sentido de que una obligación afectaría indeseablemente a las condiciones de competencia de la empresa–, pero ello no deberá ser obstáculo ni justificación suficiente para que los datos no susceptibles de confidencialidad comercial sean de conocimiento público.

Evidentemente, también han respondido a la cuestión de si debe mantenerse el umbral de los ingresos del grupo. BMG apuesta por una reducción del umbral, puesto que 750 millones de euros es un monto muy alto incluso para grandes empresas. Para ilustrarlo, cita la definición general de gran empresa que la Unión Europea contempla. En ella, el umbral de volumen de negocios es de 50 millones de euros (y 250 empleados); sin embargo, en algunos países africanos como Nigeria, Tanzania y Uganda, una gran empresa a efectos fiscales supera los 4 millones de dólares. En ese orden de ideas, si se estableciera un umbral más bajo, probablemente se proporcionará una oportunidad para que las administraciones tributarias evalúen a las empresas multinacionales locales y, en particular, a las entidades que hacen uso de sociedades ficticias en otras jurisdicciones. Pero aún así, si se fijara un umbral como el de la UE para las grandes empresas (40 millones de euros), éste todavía puede ser muy alto para países en desarrollo; es por esa razón que, en definitiva, su propuesta consiste en una determinación del umbral de acuerdo con las diferentes necesidades.

4.3.2. ActionAid

La relevancia del CbCR depende de los datos que se proporciona, el alcance que cubre y su disponibilidad para los usuarios, por lo tanto, es necesario que el formato de la OCDE se alinee al Estándar GRI, al tiempo que amplíe sus alcances más allá de las multinacionales que ya están bajo la obligación de informar. Esto es lo que para *ActionAid* debería ser la esencia del contenido de la Acción 13 del plan BEPS.

En la respuesta enviada a la OCDE, la ONG apunta lo importante que resulta que las administraciones tributarias de los países de bajos ingresos tengan acceso a los datos; que finalmente, el estándar de la OCDE debe exigir que los datos de las empresas informantes se hagan públicos, de modo que los ciudadanos, inversores, consumidores, periodistas y organizaciones

de la sociedad civil puedan acceder a la información que les sea relevante (Action Aid, 2020).

Otro de los aspectos clave de su informe es el umbral actual que tiene el CbCR, que lo hace aplicable solo a empresas multinacionales con ingresos anuales mínimos de 750 millones de euros. Aunque reconocen que el objetivo es incluir la mayor parte de los ingresos fiscales manteniendo limitada la carga sobre las empresas, lo que se ignora es que este umbral es inapropiado para muchas economías más pequeñas, en donde las multinacionales tienen una facturación mucho menor, pero que a fin de cuentas son éstas las responsables de una mayor participación de la actividad económica.

La ONG es contundente en su informe al señalar que todas las deficiencias que atañen al documento de consulta de la OCDE han sido abordadas ya por el GRI, y ActionAid respalda esta iniciativa porque, en su opinión, aseguraría datos de calidad técnica para todos. El programa lanzado bajo el Estándar GRI es un programa de normas técnicas más sólidas para la presentación de los CbCR, en cuyos requisitos estaría la divulgación de los incentivos fiscales importantes, la divulgación de la remuneración total de los empleados, impuestos retenidos y pagados en nombre de los empleados, saldo de la deuda intra-empresarial y la tasa de interés promedio que se paga por esa deuda.

4.3.3. Oxfam International

Una de las respuestas más estructuradas ha sido la de *Oxfam international* (2020), que centra su exposición en cinco puntos, siendo dos de ellos los que coinciden con los comentados por la mayoría de las organizaciones de la sociedad civil, incluidas las recomendaciones de GRI. Nos referimos a la publicidad de los informes y la reducción del umbral. Explícitamente recomienda al Marco Inclusivo de la OCDE alinear su estándar lo más cerca posible al estándar GRI.

Oxfam considera que los datos del CbCR podrían tener un impacto mucho mayor —y sin costo adicional— si fueran publicados, dado que los requisitos legales y administrativos para acceder a los datos han resultado demasiado onerosos para algunos países, en especial, lo países en desarrollo. Otra de las razones por las que consideran que los Informes país por país deben ser publicados, es que se necesita de esos datos para informar el debate público y acabar con la evasión de impuestos corporativos, dado que BEPS sigue siendo un problema en este caso porque incluso la OCDE, la UE y el FMI tienen dificultades para obtener datos país por país de las autoridades fiscales. Como tercera razón para publicar los CbCR, resaltan la necesidad de los inversores de evaluar la sostenibilidad de tipos impositivos efectivos bajos. Quizás sea más controvertida la cuarta razón, que se sustenta en la mejora de la moral fiscal y la recaudación de impuestos, donde los efectos conductuales de los Informes país por país serían mayores debido a los riesgos de reputación a los que se someten las EMN.

Es especialmente interesante este informe de Oxfam porque, además de justificar sus posiciones, rebaten los argumentos de los sectores que no comulgan

con ellos. Por ejemplo, respecto al argumento –sobre todo del sector empresarial– de que hacer públicos los informes significaría un costo incremental para las multinacionales, la ONG señala que tal costo de cumplimiento es limitado en comparación con las inversiones ya realizadas; y que el argumento del perjuicio competitivo se ve socavado por la práctica cada vez mayor de las multinacionales que divulgan voluntariamente los beneficios y la información fiscal, entre ellos: Vodafone, Shell o Repsol.

Como hemos dicho antes, Oxfam sigue la línea de otras organizaciones y del propio Estándar GRI en cuanto a reducir el umbral de ingresos. Recomiendan que se aplique el umbral de «grandes empresas» según la contabilidad de la Directiva de la Unión Europea, es decir, que supere al menos dos de los tres valores de referencia siguientes: activos superiores a 20 millones de euros, ingresos superiores a 40 millones de euros, o número medio de empleados durante el ejercicio por encima de 250.

4.3.4. Tax Justice Network

Tax Justice Network (2020) presentó su carta resaltando que el estándar CbCR de la OCDE se basó en su propuesta, pero introdujo fallas; que una de las más importantes deficiencias es no incluir el requisito de la publicidad de los datos: la principal debilidad de los informes de la OCDE es la falta de disponibilidad.

Para empezar, es necesario que los datos sean accesibles a todas las autoridades fiscales de todas las jurisdicciones, pues para algunas están sujetas a arreglos complejos que prácticamente las excluye sistemáticamente (sobre todo a los países de bajos ingresos). Por tanto, un mejor acceso tan solo para las autoridades fiscales sí que ayudaría a garantizar la responsabilidad de las multinacionales en todas las jurisdicciones, y esto debe considerarse un mínimo para garantizar el fin del efecto desequilibrado de los acuerdos actuales. La solución podría consistir en pasar a un intercambio automático de la información multilateral entre todos los gobiernos.

Un segundo ángulo de este problema es la falta de publicidad. Los datos del CbCR ofrecen muchos beneficios adicionales si se hacen públicos a otras partes interesadas, mejorando la calidad, cobertura y disponibilidad. Además de permitir una evaluación de los riesgos fiscales por parte de la autoridad tributaria, también permite un análisis comparativo del desempeño de las autoridades tributarias en frenar la transferencia de beneficios hacia el exterior. De igual forma, la publicación de estos datos puede confirmar el cumplimiento tributario por parte de los mayores contribuyentes del país y esto, a su vez, apoyaría el cumplimiento por parte de los demás, elevando la moral fiscal en todos los ámbitos y niveles.

Respecto a la cobertura de los datos, pocas son las multinacionales obligadas a proporcionar los CbCR debido al umbral establecido de 750 millones de euros en volumen de negocios anual. A modo de comparación, la UE utiliza 40 millones de euros en volumen de negocios como umbral para una gran empresa. Pero

incluso, este umbral de la UE puede ser inadecuado para otras economías en donde multinacionales más pequeñas pueden ser responsables de los más grandes porcentajes de la actividad económica y, por ende, con mayores porcentajes de riesgo fiscal. En coherencia con esto, es necesario que el estándar se aplique a todos los grupos que operan como multinacionales, basando la responsabilidad y transparencia del CbCR en su naturaleza sustantiva en lugar de cualquier umbral artificial.

En resumen, lo que propone *Tax Justice Network* es que todas las multinacionales ingresen en el ámbito de aplicación, exigiéndose hacer público los datos, y que la OCDE –como mínimo– garantice el pleno acceso de las autoridades fiscales de los países de todos los niveles de ingresos; de esta forma los informes país por país corregirían sus fallos de cobertura, accesibilidad y disponibilidad, respectivamente. Yendo incluso más allá, esperan y solicitan a la OCDE hacer converger el contenido técnico de la Acción 13 del plan BEPS, con el Estándar GRI 207, que lo consideran mucho más sólido.

4.2.5. Global Reporting Initiative – Estándar GRI 207: Tax 2019

Global Reporting Initiative (GRI) es una organización internacional que ha elaborado informes de sostenibilidad durante los últimos 20 años. Sus estándares (Estándares GRI) ayudan a comunicar, y así mitigar, el impacto de las empresas en cuestiones críticas de sostenibilidad. En 2017, el *Global Sustainability Standards Board* (GSSB) –organismo independiente de establecimiento de estándares de GRI– inició un proyecto para desarrollar nuevas divulgaciones relacionadas con impuestos y pagos a gobiernos. Este proyecto tenía como objetivo ayudar a promover una mayor transparencia en el enfoque fiscal de una organización. En septiembre de 2019, el GSSB aprobó el borrador revisado del Estándar, y en diciembre de 2019, se lanzó como *GRI 207: Tax 2019*, que proporciona el primer estándar global de información pública para la transparencia fiscal. Este estándar responde a las preocupaciones sobre el impacto que tiene la elusión de impuestos corporativos sobre la capacidad de los gobiernos para financiar servicios y apoyar el desarrollo sostenible (GRI, 2020).

Técnicamente, la propuesta *GRI 207: Tax 2019*, es el primer estándar global de informes que combina divulgaciones del enfoque de gestión sobre estrategia fiscal, con informes públicos país por país de las actividades comerciales, los ingresos, ganancias e impuestos. Su proyecto nació como respuesta a los crecientes pedidos de una mayor transparencia en el impuesto de sociedades de una serie de partes interesadas, incluidos inversores, gobiernos, organizaciones de la sociedad civil, medios de comunicación y público. Incluye revelar información sobre el enfoque de la gestión de la organización, cómo ésta gestiona los impuestos, así como la divulgación de temas específicos en cada país, como reporte de datos financieros, económicos y fiscales; lo que permitirá a las partes interesadas conocer la prácticas de una organización para gestionar sus obligaciones fiscales y emitir juicios más informados sobre cómo los impuestos se alinean con el núcleo de una organización en las jurisdicciones fiscales en las que opera (GRI Standards, 2020).

En la respuesta enviada al documento en consulta de la OCDE, recomiendan que ésta mejore la transparencia de las prácticas tributarias corporativas y requiere que la información reportada bajo la Acción 13 de BEPS se haga pública. De hecho, alrededor del 25% de las respuestas enviadas en esta consulta instaron a la OCDE alinearse con el estándar fiscal recientemente lanzado por GRI.

Esta organización argumenta que, si se produce una alineación entre el Estándar GRI 207 y la Acción 13 de BEPS, se apoyará a las organizaciones a avanzar hacia la publicidad de los informes. Específicamente señalan: *«Cree-mos que la información pública sobre impuestos aumenta la transparencia y promueve la confianza y credibilidad en las prácticas tributarias de las organizaciones y en los sistemas tributarios. Permite a las partes interesadas emitir juicios informados sobre las posiciones fiscales de una organización. La transparencia fiscal también informa el debate público y apoya el desarrollo de una política fiscal socialmente deseable»* (GRI Standards, 2020, pág. 2). En esencia, esta propuesta está basada en el principio de transparencia fiscal, y la comunidad inversora (según el documento en mención) ha confirmado que en la actualidad carecen de divulgaciones necesarias para evaluar los riesgos asociados con las prácticas fiscales corporativas e informar sus decisiones de participación e inversión.

En el segundo argumento que sustenta sus recomendaciones a la OCDE, GRI ha considerado que no existe umbral mínimo para la presentación de informes, y que, en principio, cualquier organización puede realizar informe público país por país independientemente de su tamaño o el número de jurisdicciones en las que opere. Sin embargo, reconocen que algunos miembros de su comité técnico sugirieron que el umbral de la Acción 13 de BEPS podría considerar como umbral de ingresos aplicable para las grandes empresas, el que ha sido proporcionado por la Unión Europea (40 millones de euros) (GRI Standards, 2020).

En suma, lo que el Estándar GRI 207 busca es un cambio global en apoyo de la transparencia fiscal corporativa, pues esa es la próxima gran tarea de sostenibilidad. Las corporaciones quieren una mejor infraestructura, mejor fuerza laboral, aplicación de patentes, protección comercial y más; todo ello es perfectamente válido y legítimo, pero algunas corporaciones imponen enormes costos a la sociedad a través de daños ambientales o, sobre todo, fraude fiscal. Se persigue un ideal claro: que las empresas paguen lo que corresponda pagar en el lugar que corresponde pagar; y el nuevo Estándar Fiscal GRI alienta a las empresas responsables a hacer precisamente eso no solo porque es lo correcto, sino porque es de su propio interés ayudar a proporcionar los ingresos necesarios para sostener la economía y restaurar la confianza pública en el mundo empresarial.

La divulgación pública funciona, informa a las partes interesadas y, por lo tanto, impulsa la responsabilidad empresarial. Cada vez hay más pruebas de una importante elusión fiscal de las empresas en todo el mundo, estos pagos perdidos deben utilizarse para promover la sostenibilidad y el bienestar público en las sociedades donde se adeudan los impuestos. Desde que GRI lanzó el primer estándar de transparencia fiscal en diciembre, muchos han manifestado su apoyo. El respaldo de senadores estadounidenses de alto perfil, de los inverso-

res y de los grupos de la sociedad civil, muestra que el consenso internacional de los responsables de la formulación de políticas sigue creciendo.

5. A manera de conclusión: Balance de las ventajas y desventajas del desempeño de las ONG en asuntos de fiscalidad internacional.

El problema planteado al inicio de la investigación nos dio la posibilidad de desarrollar y analizar cómo es el desempeño de las organizaciones del tercer sector y cuál es su grado de influencia en los foros, debates y discusiones para elaborar los estándares de fiscalidad internacional. De hecho, se tiene que reconocer a las ONG un arduo trabajo buscando incentivar la coherencia de estos instrumentos jurídicos con prácticas de buena gobernanza fiscal o de responsabilidad social empresarial, incorporando, por ejemplo, el peligro del daño reputacional. Sus negociaciones con el BIAC, los procesos de fiscalización, el marco inclusivo y otros mecanismos de acción, han contribuido no sólo a la mejora de dichos estándares, sino que han provocado también que las organizaciones internacionales en cuyo seno se producen los debates, sean vistas con mayor aprecio por la comunidad internacional.

De otro lado, es evidente que los debates fiscales internacionales han experimentado un cambio significativo y profundo. Si bien, anteriormente se entendía como un espacio cerrado de políticas de expertos del sector privado, tecnócratas y agencias estatales, los actores de la sociedad civil han alcanzado un rol importante. Incluso, las organizaciones internacionales han aprovechado la nueva relevancia pública de los temas tributarios como una oportunidad para desarrollar nuevos roles y foros. Quizás sea esa la principal ventaja de su participación, pues la relevancia que las ONG internacionales están adquiriendo responde a una creciente necesidad de legitimación de las organizaciones internacionales derivada de la constante expansión de sus actividades, de forma que las ONG se convierten en un elemento de mediación entre la sociedad y las instituciones internacionales.

La participación de ONG internacionales resultó fundamental para aumentar y explotar la relevancia pública de cuestiones fiscales internacionales. Sus marcas: credibilidad moral, base de seguidores, así como el vínculo entre la agenda tributaria internacional emergente y los problemas de desarrollo en curso, contribuyeron a fomentar la preocupación en el espacio público más amplio. Han impulsado una narrativa novedosa para cambiar el debate fiscal global, han ganado conciencia pública y con ello influencia.

Sin embargo, aun cuando reconocemos la importancia de su influencia en los debates fiscales cuando buscan que los estándares reflejen el interés global; es también criticable que, en algunos asuntos discutidos en los organismos internacionales, las ONG obtengan mayor legitimidad que ciertos Estados.

De otro lado, si bien nos hemos centrado en analizar los comportamientos y estrategias a nivel del discurso fiscal de las ONG más relevantes y de mayor credibilidad, también es verdad que este sector es susceptible de difundir

expectativas exageradas entre la sociedad, y ahí es donde radica una de las principales críticas. Hemos visto cómo, con acierto, proponen soluciones novedosas e interesantes ante los desafíos de la fiscalidad internacional, por ejemplo, invitando a la OCDE a que modifique la Acción 13 del plan BEPS y exija la publicidad de los informes país por país, así como la reducción del umbral que determina cuáles empresas deben presentarlos y cuáles no; sin embargo, el contraste con los argumentos del sector empresarial o de asesoría fiscal en este aspecto es contundente. Por una parte, las ONG marcan sus pautas centrándose en materias concretas; y, por otro lado, el sector que representa a las empresas y contribuyentes considera que lo que se debe tener en cuenta son las repercusiones que sufrirán a niveles generales.

La búsqueda de transparencia en la información es uno de los principales objetivos de las organizaciones del tercer sector; y esto, sin duda, interesa en gran medida a los gobiernos de Estados comprometidos con la implementación de políticas de recaudación efectivas. Pero ¿cuál es el papel que deben desempeñar los contribuyentes, en particular las grandes empresas? Mantenerse al margen de este tipo de iniciativas no parece la mejor opción, al contrario, apostar por sumarse a ellas y adaptar sus estrategias fiscales a estándares internacionales como el CbCR puede suponer una utilidad mayor de lo que se pueda pensar. Los ingredientes del paradigma ganar/perder, la competencia, la respuesta reactiva para encontrar soluciones, provienen de prácticas exitosas en el pasado y que hoy han perdido validez. Un desempeño coordinado entre los contribuyentes y las organizaciones del tercer sector evitaría que aquellos sufran el daño reputacional y la presión por parte de las ONG; pudiendo encontrar en ellas un aliado estratégico, aplicar tácticas conjuntas a través de procesos de influencia, iniciativas graduales y recíprocas para la reducción de tensión, pueden permitirse realizar acciones que además de un respaldo legal, tengan un respaldo social.

Con todo ello, existe el riesgo de encasillar a las ONG como difusoras de argumentos populistas y falsas expectativas, pero dependerá de su grado de tecnicismo, transparencia y eficacia, seguir considerándolas organizaciones influyentes e importantes, ubicadas ahora en un lugar clave para elaborar estándares fiscales acorde con los nuevos desafíos que experimentamos como especie. El tercer sector ha hecho mucho por los asuntos relativos a la responsabilidad social de las empresas, interviniendo activamente en los informes país por país; pero los nuevos desafíos para la fiscalidad internacional –*big data*, robótica, inteligencia artificial– se abrirán paso y seguirán impulsando la creación de instrumentos jurídicos; este es el reto de las organizaciones de este sector –y de todos los sectores– que pondrá nuevamente a prueba su capacidad de alcanzar consensos intersubjetivos dominantes y erigirse como emprendedores normativos para ofrecer soluciones novedosas ante los desafíos emergentes.

6. Bibliografía

Accountancy Europe. (6 de marzo de 2020). *OECD Public consultation – Review of Country-by-Country Reporting (BEPS Action 13)*. Obtenido de [oecd.org: https://www.dropbox.com/s/qovaugzkxsym3ia/oecd-public-comments-recei](https://www.dropbox.com/s/qovaugzkxsym3ia/oecd-public-comments-recei)

ved-2020-cbc-review.zip?dl=0&file_subpath=%2FComments+received%2FAccountancy+Europe.pdf

Action Aid. (6 de marzo de 2020). «*Actionaid's response to public consultation on OECD BEPS action 13 country by country*». Obtenido de https://www.dropbox.com/s/qovaugzkxsym3ia/oecd-public-comments-received-2020-cbc-review.zip?dl=0&file_subpath=%2FComments+received%2FActionAid.pdf

ASBC. (4 de marzo de 2020). *Public comments received on the 2020 Review of Country-by-Country Reporting (BEPS Action 13 Minimum Standard)*. Obtenido de oecd.org: https://www.dropbox.com/s/qovaugzkxsym3ia/oecd-public-comments-received-2020-cbc-review.zip?dl=0&file_subpath=%2FComments+received%2FAmerican+Sustainable+Business+Council.pdf

BIAC. (2012). «*Annual Report*». Paris: BIAC. Obtenido de https://www.businessnz.org.nz/__data/assets/pdf_file/0017/72044/BIAC-Annual-Report-2012.pdf

BMG. (6 de marzo de 2020). «*Submission to the Inclusive Framework on BEPS on the Public Consultation Document: Review of country-by-country reporting (BEPS action 13)*». Obtenido de OECD: https://www.dropbox.com/s/qovaugzkxsym3ia/oecd-public-comments-received-2020-cbc-review.zip?dl=0&file_subpath=%2FComments+received%2FBEPS+Monitoring+Group.pdf

Business at OECD (BIAC). (6 de marzo de 2020). «*Ref: Review of Country-by-Country Reporting (BEPS Action 13)*». Obtenido de https://www.dropbox.com/s/qovaugzkxsym3ia/oecd-public-comments-received-2020-cbc-review.zip?dl=0&file_subpath=%2FComments+received%2FBusiness+at+OECD.pdf

Caruana Galizia, M., Cabra, M., Williams, M., Diaz-Struck, E., Reuter, D., & Gallego, C. (5 de noviembre de 2014). *Explore the Documents: Luxembourg Leaks Database*. Obtenido de [icij.org: https://www.icij.org/investigations/luxembourg-leaks/explore-documents-luxembourg-leaks-database/](https://www.icij.org/investigations/luxembourg-leaks/explore-documents-luxembourg-leaks-database/)

CEF tax advisers europe & Accountancy Europe. (2020). *European Tax Professionals Call for Better Tax Governance – Joint Statement of CFE Tax Advisers Europe and Accountancy Europe*. Obtenido de [taxadviserseurope.org: https://taxadviserseurope.org/blog/portfolio-items/european-tax-professionals-call-for-better-tax-governance-joint-statement-of-accountancy-europe-and-cfe-tax-advisers-europe/](https://taxadviserseurope.org/blog/portfolio-items/european-tax-professionals-call-for-better-tax-governance-joint-statement-of-accountancy-europe-and-cfe-tax-advisers-europe/)

Charnovitz, S. (2006). «Nongovernmental organizations and international law». *The American Journal of International Law*, 100(2), 348-272.

Chris Vam Hollen and 32 US senators. (6 de marzo de 2020). «*Public Consultation: Review of Country-by-Country Reporting (BEPS Action 13)*». Obtenido de https://www.dropbox.com/s/qovaugzkxsym3ia/oecd-public-comments-received-2020-cbc-review.zip?dl=0&file_subpath=%2FComments+received%2F33+US+Senators.pdf

Christensen, R., & Forstater, M. (2017). «New Players, New Game: The role of the public and political debate in the development of action on international tax issues».

Christensen, R., & Hearson, M. (2019). «The new politics of global tax governance: taking stock a decade after the financial crisis». *Review of International Political Economy*, 26(5), 1068-1088.

Christensen, R., & Seabrooke, L. (2020). «Global Tax Governance: Is the EU promoting Tax Justice?». En R. Coman, A. Crespy, & V. A. Schmidt, *Governance and Politics in the Post-Crisis European Union* (págs. 294-311). Cambridge University Press.

Christiansen, R. C. (2018). «*The Rise of the EU in International Tax Policy*».

Consejo de la UE. (3 de febrero de 2021). Grupo «Código de Conducta» (*Fiscalidad de las Empresas*). Obtenido de [consilium.europa.eu](https://www.consilium.europa.eu/es/council-eu/preparatory-bodies/code-conduct-group/): <https://www.consilium.europa.eu/es/council-eu/preparatory-bodies/code-conduct-group/>

Delbrück, J. (2003). «Exercising public authority beyond the state: Transnational democracy and/or alternative legitimation strategies?». *ndiana Journal of Global Legal Studies*, 10(1), 29-43.

Dietsch, P., & Rixen, T. (2016). *Global Tax Governance. What's Wrong with it and How to Fix it*. New York: ECPR Press.

EFAMA. (6 de marzo de 2020). *Public comments received on the 2020 Review of Country-by-Country Reporting (BEPS Action 13 Minimum Standard)*. Obtenido de [oecd.org](https://www.oecd.org/): https://www.dropbox.com/s/qovaugzkxsym3ia/oecd-public-comments-received-2020-cbc-review.zip?dl=0&file_subpath=%2FComments+received%2FEFAMA.pdf

Ernst & Young. (6 de marzo de 2020). *Comments on Public Consultation Document Review of Country-by-Country Reporting (BEPS Action 13)*. Obtenido de [oecd.org](https://www.oecd.org/): https://www.dropbox.com/s/qovaugzkxsym3ia/oecd-public-comments-received-2020-cbc-review.zip?dl=0&file_subpath=%2FComments+received%2FEY.pdf

Fogarty, E. (2011). «Nothing Succeeds Like Access? NGO Strategies Towards Multilateral Institutions». *Journal of Civil Society*, 7(2), 207-227.

G20. (2012). *G20 Leaders Declaration. Los Cabos, Mexico, 18-19 June 2012*.

Gardner, S. (25 de febrero de 2021). *Bloomberg*. Obtenido de Bloomberg tax: <https://news.bloombergtax.com/daily-tax-report/eu-tax-reporting-initiative-clears-one-roadblock-others-remain?context=search&index=12>

Grau Ruiz, M. A. (2013). «Una medida todavía insuficientemente explorada en la lucha contra el fraude fiscal en su dimensión internacional: la transparencia en el cumplimiento de obligaciones tributarias a través de la responsabilidad social empresarial». *Cronica tributaria*, 1, 33-40.

Grau Ruiz, M. A. (2013). «Una medida todavía insuficientemente explorada en la lucha contra el fraude fiscal en su dimensión internacional: la transparencia en el cumplimiento de obligaciones tributarias a través de la responsabilidad social empresarial». *Crónica Tributaria*, 1.

GRI. (2020). *globalreporting.org*. Obtenido de «Rising global tax scrutiny shows the case for change»: <https://www.globalreporting.org/about-gri/news-center/2020-01-16-rising-global-tax-scrutiny-shows-the-case-for-change/>

GRI Standards. (6 de marzo de 2020). «*Submission to the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project Public consultation document: Review of Country-by-Country Reporting (BEPS Action 13)*». Obtenido de https://www.dropbox.com/s/qovaugzkxsym3ia/oecd-public-comments-received-2020-cbc-review.zip?dl=0&file_subpath=%2FComments+received%2FGRI+Standards.pdf

Guzman, A. T. (2005). «The design of international agreements». *European Journal of International Law*, 611.

Guzman, A. T., & Meyer, T. L. (2010). «*International Soft Law*». Obtenido de <https://doi.org/10.1093/jla/2.1.171>

Houlder, V. (21 de Noviembre de 2004). «Tax avoidance story as a morality tale». *Financial Times*.

ICC. (6 de marzo de 2020). *Public comments received on the 2020 Review of Country-by-Country Reporting (BEPS Action 13 Minimum Standard)*. Obtenido de [oecd.org](https://www.oecd.org/): https://www.dropbox.com/s/qovaugzkxsym3ia/oecd-public-comments-received-2020-cbc-review.zip?dl=0&file_subpath=%2FComments+received%2FThe+International+Chamber+of+Commerce.pdf

International Tax Review. (13 de marzo de 2014). «*Pascal Saint Amans Defends OECD's Common Reporting Standard Despite Loopholes Intended*». Obtenido de <http://www.internationaltaxreview.com/Article/3319275/EXCLUSIVE-Pascal-Saint-Amans-defends-OECDs-Common-Reporting-Standard-despite-loopholes-identified-by.html>

Lewis, C. (Setiembre de 2019). «Nonprofits Investigate Profits. Investigative journalists play a key role in bringing corruption to light». *Finance & Development*, 38-39.

Murphy, R. (30 de junio de 2010). «Time to act on tax transparency». *The Guardian*.

OCDE. (2004). *El sector sin fines de lucro en una economía cambiante*. Paris: OECD Publishing.

OCDE. (2013). «*Plan de Acción BEPS*».

OCDE. (2013). *Líneas Directrices de la OCDE para Empresas Multinacionales*. OECD Publishing.

OCDE. (2016). *Documentación sobre precios de transferencia e informe país por país, Acción 13 - Informe final 2015, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios*. París: OECD Publishing. Obtenido de <https://doi.org/10.1787/9789264267909-es>

OCDE. (julio de 2018). «*Marco Inclusivo de BEPS. Una respuesta global a un problema global*». Obtenido de <https://www.oecd.org/tax/folleto-marco-inclusivo-de-beps.pdf>

OECD. (2011). *OECD Guidelines for Multinational Enterprises, 2011 Edition*. OECD Publishing.

OECD. (6 de febrero – 6 de marzo de 2020). *Review of BEPS action 13: Draft public consultation document*. París. Obtenido de OECD: <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-review-country-by-country-reporting-beps-action-13-march-2020.pdf>

OECD. (2021). *Multilateral Agreement on Investment*. Obtenido de oecd.org: <https://www.oecd.org/investment/internationalinvestmentagreements/multilateralagreementoninvestment.htm>

Owens, J. (2002). «Introduction: taxation in a global environment.(Spotlight)». *OECD Observer*, 230, 15-17.

Oxfam. (6 de marzo de 2020). *OECD Public Consultation on Country-by-Country Reporting. Oxfam Comments*. Obtenido de https://www.dropbox.com/s/qovaugzkxym3ia/oecd-public-comments-received-2020-cbc-review.zip?dl=0&file_subpath=%2FComments+received%2FOxfam.pdf

Parlamento Europeo. (10 de febrero de 2010). Fomento de la buena gobernanza en el ámbito fiscal. *Diario oficial de la Unión Europea*, págs. C341 E/29 – 35.

PublicCitizen. (27 de abril de 1998). *New MAI Text Ignores Citizen Concerns*. Obtenido de citizen.org: <https://www.citizen.org/news/new-mai-text-ignores-citizen-concerns/>

PwC, F. (2013). «Estudio sobre el presente y futuro del Tercer Sector social en un entorno de crisis». 9.

Raustiala, K. (2005). «Form and Substance in International Agreements». *American Journal of International Law*, 99(3), 600. Obtenido de 10.2307/1602292

Reinicke, W., & Witte, M. (2000). «Interdependence, globalization, and sovereignty: the role of non-binding international legal accords.». En D. Shelton, *Commitment and compliance: The role of non-binding norms in the international legal system* (págs. 75-100). Oxford: Oxford University Press.

Rosembuj, T. (2013). *Principios globales de la fiscalidad internacional*. Barcelona: El Fisco.

Salzman, J. (2005). Decentralized administrative law in the organization for economic cooperation and development. *Law and Contemporary Problems*, 68(4), 189-224.

Sands, P., & Klein, P. (2009). *Bowett's law of international institutions*. Londres: Sweet and Maxwell.

Serrano Anton, F. (2015). «La influencia del Plan de Acción BEPS en la tributación española: impacto en la normativa, incremento de la litigiosidad y el papel de los tribunales». *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos*, 391, 77-110.

Stroup, S. S. (2019). «NGOs' interactions with states». En *Routledge Handbook of NGOs and International Relations* (págs. 32-45). Thomas Davies.

Tammes, A. J. (1983). «Soft law. In *Essays on International & Comparative Law*». Obtenido de https://doi.org/10.1007/978-94-017-1468-6_14

Tax Justice Network. (2020). *Submission by the Tax Justice Network to the OECD. Review of country by country reporting (BEPS Action 13)*. Obtenido de https://www.dropbox.com/s/qovaugzkxsym3ia/oecd-public-comments-received-2020-cbc-review.zip?dl=0&file_subpath=%2FComments+received%2FTax+Justice+Network+.pdf

The BEPS Monitoring Group. (6 de marzo de 2020). «*Submission to the Inclusive Framework on BEPS on the Public Consultation Document: Review of country-by-country reporting (BEPS action 13)*». Obtenido de https://www.dropbox.com/s/qovaugzkxsym3ia/oecd-public-comments-received-2020-cbc-review.zip?dl=0&file_subpath=%2FComments+received%2FBEPS+Monitoring+Group.pdf

ADDRESSING VAT REGRESSIVITY

Rita de la Feria

*Professor of Tax Law, University of Leeds
(United Kingdom)*

Título

Abordado el carácter regresivo del IVA

Resumen

Los impuestos sobre el consumo, como es el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), normalmente son considerados como impuestos regresivos. La respuesta tradicional a la pregunta sobre su regresividad ha sido la exclusión tributación de determinados productos –tanto mediante el uso de tipos reducidos como de exenciones sobre la presunción de que mediante esta exclusión se lograrían conseguir los objetivos redistributivos y sociales. Este enfoque sigue teniendo gran influencia en las políticas fiscales, estando ampliamente extendidas por todo el mundo tanto la utilización de varios tipos de gravamen como de exenciones. Todavía en las últimas décadas una abrumadora cantidad de pruebas legales y económicas se han erigido contra el uso de las exenciones en base. El objetivo de este artículo es contribuir al debate, presentando argumentos a favor de un IVA de base amplia. La conclusión es que un impuesto sobre el valor añadido con una base reducida, no es el resultado de criterios de equidad y eficiencia, pero sí de criterios políticos, y solo afrontándolos puede mejorarse el diseño del IVA.

Palabras clave

Palabras clave: IVA, regresividad, exenciones, tipos reducidos, impuestos de base amplia, impuestos de base reducida

Abstract

General consumption taxes, like value added tax (VAT), are commonly regarded as regressive. The traditional response to concerns over this regressivity has been the exclusion of certain products from full taxation –either through the use of reduced rates or exemptions– on the presumption that this exclusion will achieve social and distributional aims. This approach continues to heavily influence policy, with both multiple rates and exemptions still widely used worldwide. Yet, over the last decades, an overwhelming body of legal and economic evidence has built up against the use of exclusions from the base. This aim of this article is to contribute to this discussion, by presenting the arguments in favour of broad-based VATs.

Rita de la Feria

It concludes that narrow VAT bases are not the result of equity or efficiency considerations, but rather of the political ones, and only by addressing those can VAT design be improved upon.

Keywords

VAT, regressivity, narrow tax base, broad tax base, exemption, reduced tax rate.

Fecha de recepción: 24-02-2021 / Fecha de aceptación: 26-02-2021

Cómo referenciar: de la Feria, R. (2021). Addressing VAT regressivity. *Revista Técnica Tributaria* (132), 131-151.

SUMARIO

1. Introduction
2. Addressing VAT Regressivity
 - 2.1. VAT incidence and distributional impact
 - 2.2. Revenue costs and spillover effects
3. Evolution of VAT Base in Europe
 - 3.1. Failed efforts to broaden the EU VAT base
 - 3.2. Narrowing the EU VAT base
4. Conclusion

1. Introduction

General consumption taxes, like value added tax (VAT), are commonly regarded as regressive.¹ The traditional response to concerns over this regressivity has been the exclusion of certain products from full taxation, on the presumption that this exclusion will achieve social and distributional aims. The argument is two-fold: first, non-taxation will increase consumption of products with positive externalities, so-called merit goods, such as cultural events, sport events and books; and, secondly, non-full taxation of essential products, such as food, healthcare and education, will diminish the natural regressivity of consumption taxes. Non-full taxation is achieved primarily through either exemptions or reduced rates, and both methods are widely used within Europe, as well as in many other countries applying a VAT. Yet, over the last decades, an overwhelming body of legal and economic evidence has built up against the use of multiple VAT rates or exemptions. Narrow VAT bases give rise to significant legal difficulties, creates economic distortions, and it is at best unclear whether it actually has the social and distributional effects that it aims to achieve.

The aim of this article is to demonstrate that, despite the intuition, using VAT reduced rates or exemptions is an inefficient method of achieving social and distributional aims. Part II provides an analysis of the traditional approach to addressing regressivity, by providing a cost-benefit analysis of VAT exclusions from the base; in Part III the evolution of the EU VAT base is analysed, showing that the determinant factors of the current base design were not equity or efficiency, but political in nature. Finally, Part IV concludes that a better designed EU VAT system is fundamentally dependent on understanding and addressing these political factors.

2. Addressing VAT Regressivity

Despite the widespread perception of VAT as a naturally regressive tax, the question is not as straightforward as it initially appears, and the answer is far from settled. Although questions have been raised concerning the possible bias relating to the measurement of VAT regressivity generally,² the main source of contention relates to how regressivity is assessed. Namely whether it should be assessed relative to current income, or to current consumption.³ VAT is particularly regressive if regressivity is assessed relative to income, but much less so when it is assessed relative to consumption, which is regarded as a better

1 Whilst the article concentrates on VAT, most of its conclusions are applicable, *mutatis mutandis*, to other general consumption taxes, such as retail sales tax (RST) applicable in the US.

2 F. Gastaldi, et al., «Regressivity-Reducing VAT Reforms» (2017) *International Journal of Microsimulation* 10(1), 39.

3 R. de Mooij and M. Keen, «Fiscal Devolution and Fiscal Consolidation: The VAT in Troubled Times» in A. Alesina and F. Giavazzi (eds), *Fiscal Policy after the Crisis* (University of Chicago Press, 2013), 443–485.

indicator of lifetime welfare;⁴ in 2014, an OECD report looking at 20 of its members, concluded that VAT systems were either proportional or slightly progressive when measured as a percentage of expenditure.⁵

It is undoubtedly true that, to the extent that all income is consumed, VAT is equivalent to a flat-rate, proportional tax, rather than a regressive one, and this will indeed be the case for those at the lower end of the income distribution. To the extent, however, that not all income is consumed and savings come into play, regressivity becomes a concern. Of course, it can be argued—and it often is—that savings are mere deferred consumption.⁶ Yet, that argument does not fully convince, for two reasons. The first is that, whilst savings can indeed be seen to some extent as deferred consumption, they are much more than that, and can also be seen as, for example, further income generators and until consumption takes place individuals will extract significant benefits from their savings holding. The second, and perhaps more important, reason is that the higher the savings, the more deferred in time the consumption will potentially be, and *ad extremis* it can be passed on inter-generationally to a time when consumption is no longer taxed. It is therefore more realistic to argue that, whilst VAT is a proportional tax for the lowest income deciles, where all income is spent on consumption, it becomes regressive once part of that income is saved. Consequently, the higher the percentage of income saved, the more regressive the tax will be. The question is, then, how to address this regressivity.⁷

Reduced rates are one of two methods traditionally used to address vertical equity concerns—either to diminish the regressivity of VAT, or to increase consumption of perceived merit goods—the other being exemptions. Whilst the reasons for the use of reduced rates in older VATs are rather more prosaic,⁸ early literature on optimal consumption taxation does provide backing for the use of differentiated rates.⁹ Yet, the reduced rates in existing VATs do not follow the inverse elasticity rule suggested in early optimal taxation theory: first because, in practice, the information on consumers' behaviour needed to operate a differential tax regime that improves, rather than worsens, economic welfare is so extensive as to make such regimes impractical¹⁰; and, secondly, the traditional use of reduced rates by VAT systems to reduce the regressivity of the tax, tends

4 E. Caspersen and G. Metcalf, «Is a Value Added Tax Regressive? Annual Versus Lifetime Incidence Measures» (1994) *National Tax Journal* 47(4), 731. See also N. Warren, A. Harding and R. Lloyd, «GST and the changing incidence of Australian taxes: 1994-95 to 2001-02» (2005) *eJournal of Tax Research* 3(1), 114; G.N. Carlson and M.K. Patrick, «Addressing the Regressivity of a Value-Added Tax» (1989) *National Tax Journal* 42(3), 339; and S. Cnossen, «The Value-added Tax: Key to a Better Tax Mix» (1989) *Australian Tax Forum* 6(3), 265.

5 OECD, *The Distributional Effects of Consumption Taxes in OECD Countries* (Paris: OECD Publishing, 2014).

6 A. Thomas, «Reassessing the Regressivity of the VAT» (2020) *OECD Taxation Working Papers* 49.

7 Assuming it should be; some argued that progressivity concerns should not be concentrated in one single tax, see A. Auerbach, «Public finance in practice and theory» (2010) *CESifo Economic Studies* 56(1), 1.

8 As discussed in R. de la FERIA and R. Krever, «Ending VAT Exemptions: Towards a Post-Modern VAT» in R. de la FERIA (ed.), *VAT Exemptions: Consequences and Design Alternatives* (The Hague: Kluwer Law International, 2013), 3-35.

9 F.P. Ramsey, «A Contribution to the Theory of Taxation» (1927) *Economic Journal* 37, 47; W.J. Corlett and D.C. Hague, «Complementarity and the Excess Burden of Taxation» (1953) *Review of Economic Studies* 21; and A. Sandmo, «A Reinterpretation of Elasticity Formulae in Optimum Tax Theory» (1987) *Economica* 54(213), 89.

to result in precisely the opposite result to that suggested under that rule, namely the higher taxation of highly inelastic products, such as food and utilities. There is, therefore, limited support to be found in the literature on optimal taxation theory or otherwise,¹⁰ for the use of differentiated rates as applied in older VATs, such as those in Europe. This is because, not only is there now extensive evidence that reduced rates carry significant costs beyond the obvious loss of revenue, there are also significant doubts as to their potential benefits, namely whether applying reduced rates truly achieves social and distributional aims.

2.1. VAT incidence and distributional impact

As a pre-condition for reduced rates to achieve the sought after distributional and social aims, the decrease in the tax rate must be passed on to consumers, in the form of price reductions. Theoretically, this should indeed be the case: in a perfectly competitive market, it is assumed that a decrease in taxes should result in a decrease in prices. Indeed, in policy circles it is almost universally assumed that indirect tax changes are fully and exactly passed through to consumer prices.¹¹ Markets, however, are often not perfectly competitive, and theory makes clear that pass-through may be less than complete (under-shifting), or more than complete (over-shifting).¹² For a long time, economic literature provided sound theoretical insights into the efficiency of consumption taxes, but the empirical work was not as widely developed.¹³ For the last decade, however, there have been a wealth of studies on the incidence of VAT. Whilst these studies do not reach fully uniform results, and show instead varying degrees of pass-through to consumer prices, clear patterns have emerged that cast doubts, in policy circles, upon the full pass-through assumption.¹⁴

One of the first, and most significant, studies was the so-called «labour-intensive services experiment». Carried out across several European countries, and across a range of industries—from hairdressing to cleaning—the aim of the study, implemented in 1999, was to test the impact of the introduction of reduced rates of VAT on job creation. In 2003, a report from the European Commission confirmed that the impact of the new reduced rates on prices of labour-intensive services was minimal: when conducting price surveys, Member States found that reduced rates of VAT were reflected in consumer prices only partially or not at all, and that at least part of the VAT reduction was used to increase the margins of service providers; where the VAT reduction had been passed on to the con-

10 P.B. Sorensen, «The Theory of Optimal Taxation: What is the policy relevance?» (2007) *International Tax and Public Finance* 14, 383; and H.J. Kleven, «Optimum Taxation and the Allocation of Time» (2004) *Journal of Public Economics* 88, 545.

11 R. Bird and P.P. Gendron, *The VAT in Developing and Transitional Countries* (Cambridge: CUP, 2007).

12 D. Benedek, et al., «Varieties of VAT Pass Through» (2020) *International Tax and Public Finance* 27, 890.

13 T. Kosonan, «More and Cheaper Haircuts After VAT Cut? On the Efficiency and Incidence of Service Sector Consumption Taxes» (2015) *Journal of Public Economics* 131, 87.

14 For a review of the latest literature see T. Buettner and B. Madharova, «Unit Sales and Price Effects of Pre-Announced Consumption Tax Reforms: Micro-level Evidence from European VAT» (2020) *American Economic Journal: Economic Policy* (Forthcoming)

sumer, Member States found that this was only a temporary measure and prices would subsequently increase.¹⁵ Overall, the study concluded that, partially due to the lack of effect on prices, the aims of the experiment, namely to increase employment and to combat informality, had not been achieved.¹⁶

Around the same time, a second experiment to assess the impact of reduced rates on prices took place in Ireland. In 2001, struggling to contain high inflation, the Irish Government reduced the rate of VAT from 21 per cent to 20 per cent. In 2002, the Irish Government decided to raise the rate of VAT back from 20 per cent to 21 per cent, after the Government concluded that the lower rate of VAT had not been passed on to consumers.¹⁷ Changes in European domestic VAT rates structures in the last decade have also opened up opportunities for empirical studies on the price incidence of the tax,¹⁸ and there is now a significant body of literature exploring the topic, displaying clear trends and response patterns. The main take-away is in line with the results of the labour-intensive services and the Irish experiments: there is near unanimity in finding less than full pass through on prices. Prices tend not to reflect changes in VAT rates—or at least, not fully. The response to VAT changes is, however, heterogeneous, and depends on not only the type of change, but also the product type and firms' characteristics. Changes in the level of estándar rates are more likely to be passed on to consumers, than changes in the level of reduced rates or base-narrowing reclassification measures;¹⁹ wide-ranging changes that affect a small consumption share are less likely to be passed on to consumers, than changes that affect around half of the consumption share;²⁰ and, as opposed to what tax incidence theory indicates, the response to rate changes is asymmetric, and increases are more likely to be passed on than are decreases.²¹ Larger firms are also more likely to pass on rate reductions on prices than smaller firms;²² reductions for products in more competitive markets are more likely to be passed on than those where there is imperfect competition;²³ reductions are more likely to be passed on as regards products where the market salience of the tax

15 See Commission of the European Communities, *Report from the Commission to the Council and to the European Parliament: Experimental application of a reduced rate of VAT to certain labour-intensive services* (Brussels: 2 June 2003, COM(2003) 309 final); and Commission Staff Working Paper, *Evaluation report on the experimental application of a reduced rate of VAT to certain labour-intensive services* (Evaluation Report) (2 June 2003, SEC(2003) 622). For a detailed analysis of the «labour-intensive services experiment» see below, section II, «Narrowing the EU VAT base».

16 Evaluation Report, above fn.15, 28.

17 Evaluation Report, above fn.15, 26.

18 On the changes in European domestic VAT rates since 2018, see R. de la Feria, «Blueprint for Reform of VAT Rates in Europe» (2015) *Intertax* 43(2), 154.

19 Benedek, et al., above fn.12.

20 Benedek, et al., above fn.12.

21 Y. Benzorty, et al., «What Goes Up May Not Come Down: Asymmetric Incidence of Value-Added Taxes» (2018) *NBER Working Paper* 23849. See also R. Batista Politi and E. Mattos, «Ad Valorem Tax Incidence and After-Tax Price Adjustments: Evidence from Brazilian Basic Basket of Food» (2011) *Canadian Journal of Economics* 44(4), 1438.

22 Kosonan, above fn.13; and J. Harju, et al., «Firm types, price-setting strategies, and consumption-tax incidence» (2018) *Journal of Public Economics* 165, 48.

23 C. Carbonnier, «Who pays sales taxes? Evidence from French VAT reforms, 1987-1999» (2007) *Journal of Public Economics* 91, 1219.

is higher;²⁴ and firms operating in sectors with low profit margins are less likely to pass on VAT decreases, than are firms operating in sectors with high profit margins.²⁵

How to explain these results? The most typical explanation for the lack of full pass-through of VAT changes on consumer prices is that it results from inelastic supply and demand or imperfect market competition.²⁶ Another possible explanation for the lack of effect on prices, particularly in the context of temporary changes such as the labour-intensive services experiment, is the assumption of fixed costs for changing prices.²⁷ Cognitive biases may, however, also play a role. Anchoring, whereby an individual depends on an initial piece of information to make subsequent judgements, may help explain the lack of pass-through if consumers make purchasing decisions on the basis of the pre-VAT reduction price (anchor). The low market salience of indirect taxes, resulting in consumers not always fully *factoring* in the price effects of general consumption taxes or excise duties in their purchasing decisions, seems also to contribute to the lack of pass-through.²⁸

Whilst all these explanations can certainly help to partly explain the results, they do not do so fully—in particular, they do not explain the heterogeneous response of firms, depending on size or business structure, or the different pass-through rates depending on share of consumption affected by the reform. Regardless of the reason—or most likely reasons—for the lack of pass-through of VAT changes on consumer prices, we now know that consumers tend not to receive the benefit of reduced rates of VAT. This begs the further question of who does tend to benefit from this reduction in rates. Until recently there was limited concrete evidence on the main beneficiaries of reduced rates, although employees and a possible positive effect on (low-skill) employment had already been discarded;²⁹ a recent study, however, confirms the intuition that retailers—not consumers, employees or suppliers—are the primary beneficiaries of VAT reductions.³⁰

The above mentioned studies cast doubt on whether reduced rates of VAT will be passed through to consumers. Yet, even assuming that, given the heterogeneity of the response to VAT reductions, reduced rates will indeed affect prices, there are still no guarantees that the envisaged distributional and social aims will be attained. Economic literature has been consistently sceptical of the

24 F. Montag, A. Sagimuldina and M. Schnitzer, «Are Temporary Value-Added Tax reductions passed on to consumers? Evidence from Germany's Stimulus» (2020) *arXiv:2008.08511v1*, 19 August. On the distinction between market and political salience, further discussed in the Conclusion below, see D. Gamage and D. Shanske, «Three Essays on Tax Salience: Market Salience and Political Salience» (2011) *Tax Law Review* 65, 23.

25 Benzorty, et al., above fn.21.

26 D. Fullerton and G.E. Metcalf, «Tax Incidence» (2002) *Handbook of Public Economics* 4, 1787; Kosonan, above fn.13; and S. Delipalla and M. Keen, «The comparison between ad valorem and specific taxation under imperfect competition» (1992) *Journal of Public Economics* 49, 351.

27 M. Golosov and R.E. Lucas, «Menu Costs and Phillips Curves» (2007) *Journal of Political Economy* 115(2), 171.

28 R. Chetty, et al., «Salience and Taxation: Theory and Evidence» (2009) *American Economic Review* 99, 1145; and *a contrario*, Montag, Sagimuldina and Schnitzer, above fn.24.

29 Kosonan, above fn.13.

30 Y. Benzarti and D. Carloni, «Who Really Benefits from Consumption Tax Cuts? Evidence from a Large VAT Reform in France» (2019) *American Economic Journal: Economic Policy* 11(1), 38.

suitability of differentiated VAT rates to achieve distributional aims.³¹ Such aims are generally regarded as better addressed under an efficient, and welfare enhancing,³² single-rate system, with the yield then used to compensate lower-income households, either through welfare transfers, or progressive income taxes.³³ Only when there are no other means of compensating lower-income households, due to poor targeting capacity—as in the case of some developing countries—has an efficiency argument been made to justify the use of reduced rates of VAT.³⁴ This is partly because the most significant beneficiaries of the tax expenditure that result from the application of reduced rates of VAT are not lower-income households, but higher-income households.

Given the regressive nature of VAT, at least at the higher-income deciles, it seems intuitive that applying lower rates of VAT will protect low-income households and limit the regressivity of the tax. Yet analysis of consumption patterns, and distribution of VAT payments by income decile or quantile, seems to indicate that it is often the opposite: since consumption, even of essential items, is overwhelmingly by the highest income households, when there is a VAT reduction—assuming this reduction is passed-through—it is those households that primarily benefit from VAT decreases.³⁵ A recent empirical study found that in Ghana, the average estimated benefit received by the lowest consumption decile by the application of VAT reduced rates and exemptions was US\$16 per capita, compared to US\$190 per capita at the top end of the distribution.³⁶ The picture is even worse when high levels of informality are taken into account: a recent study found that the presence of large informal sectors in developing countries has a significant impact upon the distributional impact of general consumption taxes.³⁷ The large negative relationship between informal consumption shares—or from small businesses below the VAT registration threshold—and households' total expenditure means that applying reduced rates or exemptions will

31 Although there is some support in optimal tax theory for their application when it impacts on household production, see H. Kleven, W. Richter and P.B. Soerensen, «Optimal taxation with household production» (2000) *Oxford Economic Papers* 52(3), 584.

32 Even under imperfect competition conditions, see B. Bye, et al., «Welfare effects of VAT reforms: a general equilibrium analysis» (2012) *International Tax and Public Finance* 19(1), 368.

33 A. Atkinson and J. Stiglitz, «The structure of indirect taxation and economic efficiency» (1972) *Journal of Public Economics* 1, 97; A. Deaton and N. Stern, «Optimally Uniform Commodity Taxes, Taste Differences and Lum-sum Grants» (1986) *Economic Letters* 20, 263; I. Crawford, M. Keen and S. Smith, «Value-Added Tax and Excises» in J. Mirrlees, et al. (eds), *Dimensions of Tax Design: the Mirrlees Review* (Oxford: OUP, 2011); C.L. Ballard and J.B. Shoven, «The Value-Added-Tax: The efficiency cost of achieving progressivity by using exemptions» in M.J. Boskin (ed.), *Modern Development in Public Finance: Essays in Honor of Arnold Harberger* (Oxford: B. Blackwell, 1987), 109–129; and E.H. Davis and J.A. Kay, «Extending the VAT base: problems and possibilities» (1985) *Fiscal Studies* 6(1), 1.

34 M. Keen, «Targeting, Cascading, and Indirect Tax Design» (2013) *IMF Working Papers* WP/13/57; Bird and Gendron, above fn.11; M. van Oordt, «Zero-Rating vs Cash Transfers under the VAT» (2018) *Fiscal Studies* 39(2), 1; and C. Heady and S. Smith, «Tax and Benefit Reform in Central and Eastern Europe» in D. Newbery (ed.), *Tax and Benefit Reform in Central and Eastern Europe* (London: Centre for Economic and Policy Research, 1995).

35 This issue is further developed in R. de la Feria and A. Swistak, «The Progressive VAT», mimeo (forthcoming). See also A. Bozio, et al., *Fiscalite et redistribution en France: 1997-2012* (Institute des Politiques Publiques, 2012); and N. Ruiz and A. Tronnay, «Le caractere regressif des taxes indirectes: les enseignements d'un modele de microsimulation» (2008) *Economie et Statistique* 413, 21.

36 T. Harris, et al., «Redistribution via VAT and cash-transfers: an assessment in four low and middle income countries» (2018) *IFS Working Paper* W18/11. See also S. Boeters, et al., «Economic effects of VAT reforms in Germany» (2010) *Applied Economics* 42(17), 2165.

37 P. Bachas, et al., «Consumption Taxes, Redistribution and Informality» (2020) *IFS Working Paper* W20/14.

primarily affect either higher income households, whose consumption is concentrated in the formal sector, or larger businesses.

In practice therefore, reduced rates of VAT, to the extent that they are passed through in lower prices, effectively subsidise the consumption of the households at the higher levels of the income distribution. This in turn means that, contrary to intuition, reduced rates of VAT, as with any other exclusions from the base, do not necessarily reduce the regressivity of the tax,³⁸ but can, on the contrary, increase it.³⁹ This will be particularly the case where reduced rates of VAT apply to services where there is a choice between private and public services, as is often the case with medical services or education—as principally high-income households tend to opt for private services—or where they apply to meritorious items, such as books or cultural events—as principally high-income households consume these products.⁴⁰

2.2. Revenue costs and spillover effects

In addition to questions over the effectiveness of applying reduced rates of VAT in order to pursue distributional and social aims, consideration must also be given to the equity and efficiency costs of introducing such rates. In this regard, the most significant element to consider is undoubtedly the size of the tax expenditure associated with these exclusions from the base. There are also, however, significant spillover effects that result from the application of multiple rates, namely interpretative and qualification problems, loss of neutrality and distortions to competition, opportunities for tax planning and avoidance, and increased compliance and administrative costs.

The tax expenditures—defined as reductions in tax liability compared to the benchmark—⁴¹ resulting from the use of reduced rates of VAT are likely to be extremely significant. Whilst it is not always easy to determine the exact size level of this tax expenditure,⁴² c-efficiency levels—measured as the *ratio* of actual VAT revenues to the product of the estándar rate and final consumption—do provide some indication: in developed countries low c-efficiency tends to be attributable primarily to the VAT policy gap—that is, revenue loss due to exclusions from the base—rather than the compliance gap, as tends to be the case in developing countries.⁴³ It is therefore suggestive of the scale of the tax expenditure involved that European countries' VAT systems tend to rank below the OECD c-efficiency average, which stands at 52.9, whilst New Zealand, which amongst other broad-base features applies one single VAT rate, ranks at above

38 Although they can, particularly in high-income countries, see Thomas, above fn.6.

39 Harris, et al., above fn.36.

40 de la Feria and Swistak, above fn.35.

41 C. Heady, «Tax Expenditures: Definitional and Policy Issues» in L. Phillips, et al. (eds), *Tax Expenditures: State of the Art* (CTF, 2011). On reduced rates of VAT as tax expenditures, see P.P. Gendron, «Canada's GST at 21: a tax expenditure view of reform» (2012) *World Journal of VAT/GST Law* 1(2), 125; and Y. Zu, «Reforming VAT Concessions: A Tax Expenditure Analysis» (2017) *British Tax Review* 418.

42 Zu, above fn.41.

43 M. Keen, «The Anatomy of the VAT» (2013) *National Tax Journal* 66(2), 423.

90 points.⁴⁴ Similarly, the VAT Revenue *Ratio* (VRR), which also measures the effectiveness with which taxes are collected, also suggests that most VATs have significant tax expenditures, with between half and one-third of potential revenues lost due to exclusions from the base.⁴⁵ These results are in line with a recent calculation of the tax expenditure associated with exclusions from the VAT base in low and middle-income countries, which found that between 22 per cent and 55 per cent of potential VAT revenue was foregone as a result of those exclusions.⁴⁶

The high levels of tax expenditure associated with reduced rates of VAT are all the more significant, because the foregone revenue has the potential to affect mostly those in lower-income households, as by the nature of consumption patterns, those are the ones who mostly benefit from public expenditure—whether by way of welfare benefits or others such as education or healthcare services. In the UK, for example, the distributional impact of eliminating reduced rates of VAT, whilst increasing the range of social benefits, was found to benefit mostly the three lowest-income deciles.⁴⁷ Similarly, a study focussing on four low and middle-income countries found that, despite being completely untargted, a Universal Basic Income (UBI) funded by the revenue gains from a broader VAT base would create large net gains for poor income households and reduce inequality and poverty, even if only 75 per cent of additional VAT revenue was disbursed as UBI payments.⁴⁸

Beyond the revenue costs, the use of multiple VAT rates also carries significant spillover effects, not least qualification and interpretation problems. In Europe, these difficulties can be illustrated with a few examples. In Belgium, a cycle repair of a puncture is subject to a lower rate than the rate applicable to the inner tube used for the repair, because of the labour component. In Portugal, fresh fish is subject to a 5 per cent rate; if it is cooked prior to being frozen, it is subject to a 19 per cent rate; and if it forms part of a ready meal to be taken away or consumed on the spot, it is taxed at a 12 per cent rate. In the UK, raw and unprocessed nuts are zero-rated, and so are roasted and salted nuts still in their shells; fruit and nut mix can be zero-rated if the weight of the roasted nuts is less than a quarter of the whole; however, if nuts are shelled and roasted or salted, or if they have been coated with chocolate or yoghurt, the estándar rate applies.

Also symptomatic of these definitional and interpretative difficulties are the high levels of litigation concerning the application of reduced rates of VAT. Within the EU, there is a growing number of cases on whether reduced rates of VAT

44 D. Snell, «GST – Revenue and Business Risk» in R. Krever and D. White (eds), *GST in Retrospect and Prospect* (Wellington: Thomson Brookers, 2007), 423–430, 426.

45 OECD, above fn.5, 59–61.

46 Harris, et al., above fn.36. Tax expenditure studies in France, Italy and Germany show equally large numbers, see B. Egert, «The Efficiency and Equity of the Tax and Transfer System in France» (2013) *CESifo Working Paper* 4210; J. Tyson, «Reforming Tax Expenditures in Italy: What, Why and How?» (2014) *IMF Working Paper* WP/14/6; and M. Thoenes, «18 Billion At One Blow – Evaluating Germany's Twenty Biggest Tax Expenditures» (2012) *Fifo Discussion Papers* 12-4.

47 de Mooij and Keen, above fn.3.

48 Harris, et al., above fn.36.

should be applicable to specific—often new—products.⁴⁹ Amongst the most recent, and illustrative, cases are those concerning the treatment of non-physical books. At stake in these cases has been the interpretation of the word «books», and whether the provision within the EU VAT Directive,⁵⁰ which allows «books» to be subject to a reduced rate of VAT should be extended to similar products which did not exist at the time the Directive was approved, namely audio books, and e-books. In the first of this group of cases concerning non-physical books, namely audio books, the (3rd Chamber of the) Court of Justice of the European Union (CJEU) left the decision to the national court on whether applying a VAT reduced rate to hardcopy books, but not to audio books, violated the principle of fiscal neutrality.⁵¹ Yet, barely six months later, in two other decisions on the same theme, the (4th Chamber of the) CJEU ruled that the supply of electronic books cannot fall within the scope of the reduced VAT rates rule.⁵² These initial cases have been followed by others, and the matter was only settled with the approval of new (amending) legislation.⁵³

National courts have struggled with similar difficulties, and in this regard, whilst other countries have also experienced a high volume of cases,⁵⁴ litigation levels in the UK are particularly telling.⁵⁵ One of the most (in)famous cases was *United Biscuits (UK) Ltd (No. 2) v CC&E (Jaffa Cakes)*.⁵⁶ Jaffa Cakes are a food product comprised of three layers: a sponge cake base; a layer of solidified orange flavoured jam; and a chocolate cover. For several years McVities, the producers of Jaffa Cakes, treated them as cakes, which—for historical reasons that are not fully clear, but appear to be related to their sale in traditional bakery shops—are subject to a zero rate of VAT in the UK. In 1991, however, this classification was challenged by HMRC, in particular on the basis that Jaffa Cakes are the same size and shape as biscuits, which under UK VAT law are subject to a estándar rate on the basis of having been regarded by the legislator as non-essential food products at the time of the law's entry into force. The case was brought before the VAT Tribunal, with a central question: what criteria should be used to class something as a cake, rather than a biscuit? Ultimately, the Tribunal concluded that Jaffa Cakes were indeed cakes, rather than biscuits, and

49 For a comprehensive analysis of this jurisprudence see R. de la Feria, «EU VAT Principles as Interpretative Aids to EU VAT Rules: The Inherent Paradox» in M. Lang, et al. (eds), *Recent VAT Case Law of the CJEU* (Vienna: Linde, 2016).

50 Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax [2006] OJ L347/1.

51 *K Oy* (C-219/13) EU:C:2014:2207.

52 *Commission v France* (C-479/13) EU:C:2015:141; and *Commission v Luxembourg* (C-502/13) EU:C:2015:143.

53 Council Directive (EU) 2018/1713 of 6 November 2018 amending Directive 2006/112/EC as regards rates of value added tax applied to books, newspapers and periodicals [2018] OJ L286/20 (14 November 2018). For a review of the so-called e-books cases see F. Cannas, «Reduced Rates and the Digital Economy: The Treatment of (E-)Books Highlights Some Possible Inconsistencies of the EU VAT System» (2017) *EC Tax Review* 26(2), 96.

54 M. Kukawska and M. Machinski, «Polish landscape in the area of VAT rates for foodstuffs from the perspective of the neutrality principle» (2014) *World Journal of VAT/GST Law* 3(3), 201.

55 G. Morse, «*Proctor & Gamble UK v HMRC (Pringles Two)* – a very peculiar UK practice – the characterisation of food products for zero-rating» (2009) *British Tax Review* 59; and I. Roxan, «Interpreting exceptional VAT legislation: or, are there principles in Pringles?» (2010) *British Tax Review* 699.

56 *United Biscuits (UK) Ltd (No. 2) v CC&E* [1991] BVC 818 (LON/91/160).

should therefore be zero-rated.⁵⁷ The decision had a massive impact on the food industry in the UK. Not only did it give rise to significant and ever more complex follow-up litigation,⁵⁸ but the criterion established by the Tribunal in that case –based on the consistency of the product once it becomes stale–remains to the present day the one applicable to distinguish zero-rated cakes (which harden when stale) from estándar-rated biscuits (which soften when stale). Many other everyday food products have been the subject of court cases in the UK to determine their VAT treatment, such as Marks & Spencer teacakes,⁵⁹ or Pringles.⁶⁰

In addition to qualification and interpretative problems, multiple-rates systems give rise to planning, avoidance, and fraud opportunities; generally, the greater the number of VAT rates, the lower the degree of compliance.⁶¹ Indeed, litigation indicates that VAT avoidance is often linked to exclusions from the base: of all the VAT avoidance cases decided by the CJEU in the last 20 years, for example, only two did not concern either reduced rates, or exemptions.⁶² A paradigmatic example of the opportunities created by the application of reduced rates is the existing, and ongoing, litigation regarding composite supplies. The debate has two inter-related dimensions: the first concerns a qualification problem, namely how to treat a single supply of products some of which are subject to reduced rates, whilst others are subject to estándar rates;⁶³ the second, however, is how and when should a supply with various components be regarded as single, and when should it be regarded as composite, and it is in this context that planning and avoidance can come into play, with either artificial merger, or artificial division of supplies.⁶⁴ In addition, certain types of VAT fraud are also linked to exclusions from the base, and would not be possible without those exclusions, such as misclassification of supplies,⁶⁵ or certain claims for non-refundable input VAT.⁶⁶

57 The court ruling has become one of the most famous tax cases in the UK outside tax law circles, even becoming the subject of a short documentary in 2006 entitled *Half Cake Half Biscuit*, see «The Great Jaffa Cake Debate, Food: Identity Crisis», *The Sunday Herald*, 26 March 2006.

58 M. Devereux and R. de la Feria, «VAT – Unjust Enrichment», *Tax Journal*, 12 May 2008, 13–15.

59 *Marks & Spencer plc v CC&E (No.5)* [2005] UKHL 53; [2005] STC 1254.

60 *Procter & Gamble UK v HMRC* [2008] EWHC 1558 (Ch); [2008] STC 2650. See Morse, above fn. 55.

61 A. Agha and J. Haughton, «Designing VAT Systems: Some Efficiency Considerations» (1996) *Review of Economics and Statistics* 78(2), 303. See also T. Buettner and K. Erbe, «Revenue and welfare effects of financial sector VAT exemption» (2014) *International Tax and Public Finance* 21(6), 1028.

62 *RAL (Channel Islands) Ltd v CC&E* (C-452/03) EU:C:2005:289; and *WebMindLicenses kft v Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vám Főigazgatóság* (C-419/14) EU:C:2015:832.

63 *Talacre Beach Caravan Sales Ltd v CC&E* (C-251/05) [2006] ECR I-6269; [2006] STC 1671. See also G. Morse, «Restricting the composite approach in VAT: primacy of zero-rating and other categorising legislation: *Talacre Beach Caravan Sales Ltd v CEC*» (2007) *British Tax Review* 17.

64 T. Boulangé and L. Van der Noot, «The CJEU Confirms that Composite Services Cannot be Artificially Split in order to Benefit from a Reduced VAT Rate» (2018) *Intertax* 46(5), 450; G. Morse, «Separate or Composite Supplies for VAT: Assessing the Level of Generality: *Dr. Beynon and Partners v Customs & Excise Commissioners*» (2005) *British Tax Review* 190; G. Morse, «Identifying supplies. Further reflections on third party and multiple supplies: *Debenhams Retail plc v CEC and College of Estate Management v CEC*» (2006) *British Tax Review* 54; and D. Ladds and M. Chowdry, «*Debenhams Retail plc v Commissioners of Customs and Excise*» (2004) *British Tax Review* 26.

65 A. Hopland and R. Ullmann, «Pushing the Wrong Buttons: VAT Evasion by Misclassification of Meal Consumption Type» (2020) *European Accounting Review* 29, 975.

66 This point is further developed in R. de la Feria and A. Schoeman, «Addressing VAT Fraud in Developing Countries: The Tax Policy-Administration Symbiosis» (2019) *Intertax* 47(11), 950.

The compliance and administrative costs of the above are clear. The difficulty establishing the VAT rate applicable to a determined supply, amplifies companies' compliance costs. In many cases, as acknowledged by the European Commission, the resort to external tax expert advice is unavoidable, creating significant additional financial burdens,⁶⁷ which for Small and Medium Enterprises (SMEs) will often be onerous. Similarly as regards administrative costs: both classification and interpretative difficulties, and combatting avoidance and fraud are an unnecessary imposition. Combatting aggressive planning also gives rise to extremely significant administrative costs, as demonstrated by the levels of litigation.

The case in support of differentiated rates of VAT, particularly as a method of reducing the regressivity of the tax or encouraging the consumption of meritorious products, is extremely weak. There is limited evidence that tax savings are passed on to customers; on the contrary, they tend to be absorbed primarily by retailers. Even where such tax savings are passed on to customers, however, reduced rates tend to benefit overwhelmingly the richest households, as a result of global consumption patterns across the income distribution—in some cases resulting in increased regressivity. The costs of multiple-rates systems, on the other hand, are extremely high. The revenue costs are very significant, which is particularly concerning, as public expenditure—either where it takes the form of welfare benefits or of public services—tends to most benefit the poorest income households, and the spillover effects are both varied and large. The case in favour of approving, or moving to, a single-rate VAT system, or at least broadening the VAT base, is therefore overwhelming. Yet, both in Europe the opposite has happened: not only has broadening the base proved impossible, but the tendency has been instead to narrow the base further.

3. Evolution of VAT Base in Europe

Within Europe, the use of reduced rates dates back to the introduction of VAT itself in 1967. Although evidence regarding potential negative consequences of applying multiple rates may have been unavailable at that time,⁶⁸ difficulties soon became apparent. Accordingly, since the late 1980s, there have been several attempts to amend European rates rules, under the political guidance and legislative initiative of the European Commission. Yet, there has been unwavering resistance by EU Member States to any proposed amendments that might lead to a broadening of the VAT base. On the contrary, the most recent agreed upon amendments to the rates rules have narrowed the VAT base, with more goods and services being subject to reduced rates in Europe today than was the case even 15 years ago. Despite the impact of the financial crisis on the use of reduced rates of VAT, by 2011 the share of reduced rate goods and services was still on average 26 per cent, ranging from a few percentage points in Bulgaria,

67 Commission of the European Communities, *Proposal for a Council Directive amending Directive 77/388/EEC as regards reduced rates of value added tax* (Brussels: 23 July 2003, COM(2003) 397 final), para.42. As G. de Witt rightly points out «a complicated VAT system is good for lawyers and other advisers, but is bad for business»: G. de Witt, «The European VAT Experience» (1995) *Tax Notes International* 10(2), 49, 49.

68 As discussed in de la Feria and Krever, above fn.8.

Denmark and Romania, to more than 40 per cent of total consumption in Greece, Poland, Portugal, and Spain.⁶⁹

3.1. Failed efforts to broaden the EU VAT base

The system put in place under the First and Second VAT Directives established only a basic framework,⁷⁰ leaving full autonomy to Member States in so far as rates were concerned. Reportedly for political and practical reasons, Member States used that freedom to largely mimic the multiple-rates structures applied under their previous turnover taxes.⁷¹ With the approval of the Sixth VAT Directive in 1977, there was a significant increase in the level of detail regarding the tax base, and a decrease in the level of freedom granted to Member States.⁷² Yet, despite the progress achieved in some areas of the system, as regards other areas such as the rates structure, reportedly the EC Council of Ministers found it impossible to reach agreement, and consequently further harmonisation was postponed to a later date.⁷³

In 1987 the European Commission put forward a proposal for a new VAT rate structure.⁷⁴ This new structure was based on three basic principles: implementation of a dual-rate system, as opposed to a multiple-rates system; use of reduced rates limited to six categories of goods and services; and repeal of all temporary derogations, allowing Member States to apply reduced rates, where those rates had been in place before 1976.⁷⁵ The proposal was widely regarded as too ambitious,⁷⁶ and by 1989, the Commission recognised that certain aspects were curtailing the possibility of reaching agreement. In 1991, the Council finally rea-

69 F. Borselli, et al., «Patterns of Reduced VAT Rates in the European Union» (2012) *International VAT Monitor* 1, 13.

70 First Council Directive 67/227/EEC of 11 April 1967 on the harmonisation of legislation of Member States concerning turnover taxes [1967] OJ L67/1301 (14 April 1967); and Second Council Directive 67/228/EEC of 11 April 1967 on the harmonisation of legislation of Member States concerning turnover taxes – Structure and procedures for application of the common system of value added tax [1967] OJ L67/1303 (14 April 1967).

71 de la Feria and Krever, above fn.8. See also S. Cnossen, «What Rate Structure for a Value-Added Tax?» (1982) *National Tax Journal* 35(2), 205, 209; and V. Lenoir, «April 1954-April 2004 – VAT Exemptions: The Original Misunderstanding» (2004) *European Taxation* 44(10), 456, 456–457.

72 Sixth Council Directive 77/388/EEC of 17 May 1977 on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes—Common system of value added tax: uniform basis of assessment [1977] OJ L145/1 (13 June 1977).

73 European Commission, *First Report from the Commission to the Council on the application of the common system of value added tax, submitted in accordance with Article 34 of the Sixth Council Directive (77/388/EEC of 17 May 1977)* (Brussels: 14 September 1983, COM(83) 426 final), 5.

74 European Commission, *Proposal for a Council Directive completing the common system of value added tax and amending Directive 77/388/EEC – Approximation of VAT rates* (21 August 1987, COM(87) 321 final/2). For details on the context of this proposal, see R. de la Feria, *The EU VAT System and the Internal Market* (Amsterdam: IBFD, 2009), 57 and following.

75 European Commission, *Completion of the Internal Market: approximation of indirect tax structures and harmonisation of indirect tax structure*, Global Communication from the Commission (5 August 1987, COM(87) 320 final).

76 A.J. Easson, «The Elimination of Fiscal Frontiers» in R. Bieber, et al. (eds), 1992: *One European Market? A Critical Analysis of the Commission's Internal Market Strategy* (Baden-Baden: Nomos Verlagsgesellschaft, 1988), 241–260, 260.

ched agreement on the essential characteristics of a new VAT rate structure,⁷⁷ which, not only differed significantly from the Commission's original 1987 proposal, but also differed from the alternative rates structure proposed by the Commission in 1989. The new VAT rate structure, which would apply from 1993 onwards, was largely a product of political compromises. The price for reaching agreement was not only an extremely complex system, but also one that was filled with exceptions and derogations.

Whilst temporary measures on VAT rates described above were supposed to be in place for a period of only four years after 1993, the Commission was unable to fulfil this time plan and it was not until the summer of 1996 that a work programme was presented for the adoption of the new VAT rules regarding the base.⁷⁸ Ultimately, this new attempt was also doomed to fail. The first setback came very soon after the presentation of the 1996 programme, as Member States failed to reach total agreement on the already tabled proposal regarding the establishment of a fixed band for estándar rates of VAT. Although the proposal was eventually approved, the final text contained no reference to the maximum level of estándar rate.⁷⁹ Unknown at the time, this was to be the last significant EU attempt to broaden the VAT base.

Over the years, it was always clear that Member States' resistance to VAT-broadening measures was inextricably linked to political constraints. One of the most paradigmatic examples of these constraints, which has acquired near mythical *status* within European circles, is the Irish Budget of 1982.⁸⁰ In 1981, faced with a struggling Irish economy, the then Irish Minister for Finance, presented a range of tax reform measures aimed at dealing with the fiscal deficit. The measures included various VAT base-broadening measures, which would result in the application of the estándar rate of VAT to several products that until then had been subject to the zero rate, such as children's shoes. Although the Budget included pay-back to lower-income families, so as to limit the potential regressive impact of the measures, they immediately became the target of powerful controversy. Emotional political discussions were held on prime-time national TV, focussing primarily on the effect of the rate change on lower-income families.⁸¹ Dependent on independent members of the Irish Parliament to get the Budget passed, the Coalition Government of the time failed to get its Budget passed. The defeat of the Government over the Budget made a general

77 Council Directive 92/77/EEC of 19 October 1992 supplementing the common system of value added tax and amending Directive 77/388/EEC (approximation of VAT rates) [1992] OJ L316/1 (31 October 1992), known as the «Approximation of VAT Rates Directive».

78 European Commission, *A common system of VAT – A programme for the Single Market* (Brussels: 22 July 1996, COM(96) 328 final).

79 Council Directive 96/95/EC of 20 December 1996 amending, with regard to the level of the estándar rate of value added tax, Directive 77/388/EEC on the common system of value added tax [1996] OJ L338/89 (28 December 1996).

80 *Dail Eireann debate* (Wednesday 27 January 1982), Vol.332 No.2, Financial Resolutions, 1982 – Financial Statement, Budget, 1982, available at: <https://www.oireachtas.ie/en/debates/debate/dail/1982-01-27/22/> [Accessed 25 November 2020].

81 See *Today Tonight – Budget 1982*, broadcast on RTE Television on 27 January 1982, available at: <https://www.rte.ie/archives/> [Accessed 15 November 2020].

election unavoidable,⁸² giving victory to the main opposition party.⁸³ Although the Irish General Election of 1982 was said to be brought about by «a unique set of circumstances»,⁸⁴ the popular view, which has survived the *test* of time, was that the Government's fall was largely attributable to the VAT base-broadening changes, and particularly the imposition of a estándar rate of VAT on children's shoes.⁸⁵

3.2. Narrowing the EU VAT base

Since the approval of the Approximation of VAT Rates Directive,⁸⁶ VAT rates, far from converging as might have been expected,⁸⁷ can diverge much more than under the legal framework set up in 1992. As reported by the European Commission in 2001, despite its tentative efforts to increase convergence, «when current rates are compared with those applicable in 1997, it is apparent that rates continue to vary considerably».⁸⁸ The first post-1992 narrowing of the Europe VAT base started in 1999, in the context of the so-called labour-intensive services experiment.⁸⁹

The experiment allowed the application of reduced rates to certain labour-intensive services, such as hairdressing and window cleaning, with the aim of testing its impact on job creation and to combat informality.⁹⁰ Initially intended to last for three years, the experiment was consecutively extended,⁹¹ until it became permanent. In 2008, the European Commission put forward a new legislative proposal, which had two objectives, both allowing for narrowing of the VAT base: to make the possibility of applying reduced rates to certain labour-inten-

82 See *Election '82*, broadcast on RTE Radio on 27 January 1982, available at: <https://www.rte.ie/archives/> [Accessed 15 November 2020].

83 See *Today Tonight*, broadcast on RTE Television on 16 February 1982, available at: <https://www.rte.ie/archives/> [Accessed 15 November 2020].

84 See *Today Tonight*, broadcast on RTE Television on 16 February 1982, available at: <https://www.rte.ie/archives/> [Accessed 15 November 2020].

85 Something denied by the then Taoiseach (Head of Government) Garret Fitzgerald, see «How the myth over VAT on children's footwear still endures», *The Irish Times*, 9 September 2000.

86 Council Directive 92/77/EEC of 19 October 1992, above fn.77.

87 This was in fact the European Parliament's opinion, see European Parliament, «Options for a Definitive VAT System» (October 1995) *Working Paper, Economic Affairs Series*, E5, 87. See also P. Guieu and C. Bonnet, «Completion of the Internal Market and Indirect Taxation» (1987) *Journal of Common Market Studies* 25(3), 209, 215.

88 Commission of the European Communities, *Report from the Commission on reduced VAT rates drawn up in accordance with Article 12(4) of the Sixth Council Directive of 17 May 1977 on the harmonisation of the laws of the Member States relating to turnover taxes – Common system of value added tax: uniform basis of assessment* (Brussels: 22 October 2001, COM(2001) 599 final), para.19.

89 COM(2003) 309 final (2 June 2003), above fn.22; and Evaluation Report, above fn.15.

90 Council Directive 1999/85/EC of 22 October 1999 amending Directive 77/388/EEC as regards the possibility of applying on an experiment basis a reduced VAT rate on labour-intensive services [1999] OJ L277/34 (28 October 1999).

91 Council Directive 2002/92/EC of 3 December 2002 amending Directive 77/388/EEC to extend the facility allowing Member States to apply reduced rates of VAT to certain labour-intensive services [2002] OJ L331/27 (07 December 2002); Council Directive 2006/18/EC of 14 February 2006 amending Directive 77/388/EEC with regard to reduced rates of value added tax [2006] OJ L51/12 (22 February 2006); Council Directive 2004/15/EC of 10 February 2004 amending Directive 77/388/EEC to extend the facility allowing Member States to apply reduced rates of VAT to certain labour-intensive services [2004] OJ L52/61 (21 February 2004).

sive services permanent; and to allow Member States the freedom to apply reduced rates to «locally supplied services», such as restaurant services.⁹² The proposal was approved not long after its presentation.⁹³

Concurrent attempts by the European Commission during the same period to limit overall differentiation failed miserably. In 2003, the Commission presented a proposal with a view to «review and rationalise the use of reduced rates».⁹⁴ After years of discussions at the Council,⁹⁵ the proposal was finally approved in 2006 but at significant cost: the emphasis was no longer on rationalisation of reduced rates, or broadening of the base, but rather on the extension of the temporary rates provisions within the VAT Directive, as well as on the extension of the list of products to which reduced rates may apply. A legislative proposal that had been intended to broaden the VAT base had resulted in final legislation that had exactly the opposite effect of narrowing it.

By 2008, the level of VAT base erosion in Europe was therefore extensive. The financial and economic crisis of 2008–2009, however, provided Member States with an opportunity to—for a while at least—approach rate differentiation differently. Confronted with high budget deficits and limited (or negative) economic growth, whilst at the same time deprived of the possibility of currency devaluation and bound to a common interest rate, Member States turned to VAT. In line with research that indicates that tax reforms occur more frequently in periods of economic recession, and that VAT increases are amongst the most frequent measures,⁹⁶ between 2008 and 2014, a staggering 23 out of the 28 EU countries changed their VAT rate structures during this period. At the same time, only nine EU Member States broadened the base—and in only a few cases substantially so.⁹⁷ Interestingly, the few Member States where wider broadening

92 European Commission, *Proposal for a Council Directive amending Directive 2006/112/EC as regards rates of value added tax* (7 July 2008, COM(2008) 428 final), 2. This was the sixth formal proposal by the Commission exclusively on VAT rates (excluding informal suggestions).

93 Council Directive 2009/47/EC of 5 May 2009 amending Directive 2006/112/EC as regards reduced rates of value added tax [2009] OJ L116/18 (9 May 2009).

94 European Commission, *Proposal for a Council Directive amending Directive 77/388/EEC as regards reduced rates of value added tax* (Brussels: 23 July 2003, COM(2003) 397 final).

95 The Council initiated its formal discussions in 2003, see *Preparation of Eurogroup and Council of Economics and Finance Ministers*, Luxembourg, 6–7 October 2003 (MEMO/03/191, 6 October 2003). However, the Council's initial discussions indicated that reaching Member States' agreement regarding this proposal might be difficult and lengthy (see *2530th Council Meeting – Economic and Financial Affairs – Luxembourg*, 7 October 2003 (C/03/274, Pres/03/274, 7 October 2003) and *Results of the Council of Economics and Finance Ministers, 25th November 2003 – financial services and taxation* (MEMO/03/241, 26 November 2003). During 2005 a substantial push was given to this proposal, leading to its final approval in 2006, see *Results of Council of Economic and Finance Ministers*, Brussels, 6–7 December 2004 (MEMO/04/289, 08 December 2004), and The Council of Economic and Finance Ministers, press release, *Results of the 2688th ECOFIN Meeting* (13678/05, Brussels: 8 November 2005), 21.

96 D. Amaglobeli, et al., «Tax Policy Measures in Advanced and Emerging Economies: A Novel Database» (2018) *IMF Working Papers* WP/18/110.

97 Details on these changes are provided in de la Feria, above fn.18.

measures were introduced were those, like Portugal and Greece, where a bailout had been agreed with the so-called troika—a group composed of the IMF, the European Commission, and the European Central Bank—and thus where VAT base-broadening measures were part of wider reforms agreed in the context of the bail-out agreements.⁹⁸

Clearly keen to harness the political momentum,⁹⁹ the European Commission launched a public consultation in 2012 on the review of the EU legislation on VAT reduced rates.¹⁰⁰ Whilst the response to the consultation was not widely representative, most respondents were opposed to the abolition of the reduced rates and/or advocated their extension.¹⁰¹ Soon after, the European Commission announced what can only be characterised as a monumental U-turn on VAT rates policy, by presenting a legislative proposal that would effectively open the door to further narrowing of Member States' VAT bases.¹⁰² The reasons for such a surprising announcement were not immediately apparent, and there are numerous potential triggers.¹⁰³ However, the political context of this U-turn is particularly significant.¹⁰⁴

As the effects of the financial crisis wore *off* various base-narrowing pressures mounted. First, some Member States started reversing the base-broadening measures that had been adopted in the period between 2009 and 2014.¹⁰⁵ Secondly, pressure intensified from other Member States to obtain derogations from EU rates rules, which would allow them to apply reduced rates of VAT to specific products. The final pressure, and arguably the last straw for the European Commission, concerned what became known as the «tampon tax».

98 A. Krajewska, «Fiscal Policy in the EU Countries Most Affected by the Crisis: Greece, Ireland, Portugal, and Spain» (2014) *Comparative Economic Research* 17(3), 5, 13–25. As regards Portugal, see also de la Feria, above fn.18.

99 R. de la Feria, «The 2011 Communication on the Future of VAT: Harnessing the economic crisis for EU VAT reform» (2012) *British Tax Review* 119.

100 European Commission, Consultation Paper, *Review of existing legislation on VAT reduced rates* (October 2012, TAXUD/C1).

101 European Commission, *Review of Existing Legislation on VAT Reduced Rates, Summary Report of the Outcome of the Public Consultation* (8 October 2012–4 January 2013, taxud.c.1. (2013) 708070, 12 April 2013).

102 European Commission, *Proposal for a Council Directive amending Directive 2006/112/EC as regards rates of value added tax* (Brussels: 18 January 2018, COM(2018) 20 final). On the details of the proposal see I. Lejeune and C. Herbain, «A revamped flexibility on VAT rates for Member States» (2018) *British Tax Review* 161; and H. Kogels, «The Sweet Dream of a Simple VAT Rate Structure» (2017) *EC Tax Review* 26(6), 290.

103 R. de la Feria, «The Definitive VAT System: Breaking with Transition» (2018) *EC Tax Review* 27(3), 122.

104 R. de la Feria and M. Schofield, «Towards an [Unlawful] Modernized EU VAT Rate Policy» (2017) *EC Tax Review* 26(2), 89.

105 VATlive, *Portugal restaurant VAT cut to 13%* (1 July 2016). See also C. Teixeira, «Guia para perceber o que muda no IVA da restauração», *Visao*, 1 July 2016; and A. Pereira and R. Pereira, «A lower VAT rate on Electricity in Portugal: Towards a cleaner environment, better economic performance, and less inequality» (2018) *Energy Policy* 117(C), 1.

The political controversy surrounding the application of general consumption taxes to women's sanitary products did not start in Europe. There has been an ongoing debate in various countries, including Canada and the US, where pressure from constituents had already led to the decrease of the tax rate on those products in several states,¹⁰⁶ and Germany, where the rate has also been reduced with effect from January 2020.¹⁰⁷ The debate has been particularly consequential in the UK, however, where the debate dates back to the late 1990s,¹⁰⁸ but it intensified significantly in the period that preceded the UK Brexit Referendum in 2016.¹⁰⁹ The so-called tampon tax became one of the most highly politicised tax law issues of 2015, and three months before the Brexit Referendum, the UK Prime Minister, David Cameron, announced that he had secured agreement with his counterparts at the European Council to change the «far too inflexible» VAT system.¹¹⁰ That same month, following an EU Council Ministers' meeting, it was reaffirmed that the European Commission would provide options for Member States to zero-rate sanitary products.¹¹¹ The timing of the announcement seems to indicate therefore that the UK tampon tax weighed heavily on the Commission's decision to reverse its traditional position on the VAT base—which is rather ironic given the result in the Brexit Referendum the following June.

4. Conclusion

The European experience demonstrate the strength of political resistance to single-rate, broad-base VATs, when reforming an existing tax system. Not only is it nearly impossible to broaden the base, but there is a constant and often systematic pressure to further narrow that base. The obvious questions that emerge then are: what determines these dynamics; and why is resistance to broad-based VATs so prevalent? This is the case even in countries that, like European countries, have strong tax administrations and welfare-targeting capacity, and despite strong evidence against the effectiveness of using reduced rates—or exemptions—to achieve social and distributional aims. As demonstrated above, and like other areas of the tax system where there is a gap between

106 B. Crawford and C. Spivak, «Tampon Taxes, Discrimination, and Human Rights» (2017) *Wisconsin Law Review* 491.

107 N. Schmidt and S. McKenzie, «Tampons will no longer be taxed as luxury items, after landmark German vote», *CNN*, 8 November 2019.

108 Detailed analysis is provided in M. Schofield and R. de la Feria, «Finance Act 2016 Notes: Section 126: VAT: women's sanitary products» (2016) *British Tax Review* 611.

109 A. Seely, «VAT on Sanitary Protection» (15 November 2016) Briefing Paper 01128, UK House of Commons Library.

110 *Hansard*, HC, col 1245 (21 March 2016).

111 European Council, press release, *European Council conclusions*, 17–18 March 2016 (2016, press release 143/16).

efficiency and fairness perceptions, the answer can be found in the political constraints upon tax reforms generally,¹¹² and on general consumption taxes in particular. Yet, whilst there is widespread awareness of this reality generally,¹¹³ there has been so far limited research or political interest in the political dynamics of consumption taxes. It is defended here that only by changing this approach can VAT systems start fulfilling their potential: ironically, and somewhat paradoxically, only by understanding these dynamics,¹¹⁴ and by accepting that current VAT design is largely determined by them rather than by efficiency and equity considerations, will we be able to implement a VAT that is actually determined by efficiency and equity considerations.

112 M. Castanheira, et al., «On the political economies of tax reforms: survey and empirical assessment» (2012) *International Tax and Public Finance* 19(4), 598.

113 OECD, above fn.5. It was even mentioned in former UK Prime Minister David Cameron's biography, D. Cameron, *For the Record* (William Collins, 2019).

114 Discussed in detail in R. de la Feria and M. Walpole, «The Impact of Public Perceptions on General Consumption Taxes» (2020) *British Tax Review* 67/5, 637-669.

XXIII
PREMIO
AEDAF
2021

*Excelencia en la práctica, en la docencia,
en la investigación y en la formación judicial
en todos los ámbitos del Derecho Tributario*

aedaf ASOCIACIÓN
ESPAÑOLA
DE ASESORES
FISCALES

www.aedaf.es

El plazo de presentación de originales concluye el día **1 de julio de 2021 a las 12:00 h.**

Toda la **información, categorías y dotación** del Premio en aedaf.es



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

PRESTACIONES PATRIMONIALES PÚBLICAS NO TRIBUTARIAS ¿PARA QUÉ?

José María Lago Montero

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de Salamanca

(España)

Cómo referenciar: Lago Montero, J.M. (2021). Prestaciones patrimoniales públicas no tributarias ¿Para qué? *Revista Técnica Tributaria* (132), 155-181.

SUMARIO

1. La calificación de las prestaciones exigibles por la prestación de servicios públicos ¿otra historia interminable? Disgregación de las categorías de la tasa y el tributo
2. Si la reserva de ley sigue siendo exigible, sea cual sea el *nomen iuris*, ¿por qué empecinarse en sostener categorías no tributarias?
3. La cuantificación ha de ser proporcionada al coste de servicio que se presta, en todo caso. Y la capacidad económica del usuario no puede obviarse alegremente
4. La seguridad jurídica que conforma la gestión administrativa, la vía de apremio y el recurso contencioso, no la ofrece el derecho privado
5. Bibliografía
6. Jurisprudencia

1. La calificación de las prestaciones exigibles por la prestación de servicios públicos ¿otra historia interminable? Disgregación de las categorías de la tasa y el tributo

Se revive periódicamente, entre operadores y comentaristas, cierta desazón, particularmente en los últimos años, llegado el momento de calificar una prestación exigible por la prestación de un servicio público como tasa, precio público, precio privado/tarifa o prestación patrimonial pública, tributaria o no tributaria. La jurisprudencia ha padecido los avatares legislativos y el debate doctrinal consecuente sin aportar, tampoco, criterios pacíficos que contribuyan a la seguridad jurídica, alineándose o sustentando unos y otros, carente de la necesaria uniformidad y homogeneidad de criterio, al menos en lapsos de tiempo razonables. La polémica no cesa sino que se recrudece de cuando en cuando, a la vista del empeño que ponen legislador, doctrina y jurisprudencia en resaltar según qué aspectos de la prestación exigible; y según se ponga el acento en una de sus características resulta que se predica de ella una denominación, una naturaleza y un régimen jurídico diverso. A nuestro entender, la distinción entre categorías de prestaciones exigibles por la prestación de servicios públicos está demostrando su artificiosidad e inutilidad, creciente a medida que aumenta y al legislador se le ocurre dar vida a nuevas figuras, carentes de sustantividad propia. Son todas prestaciones retributivas, que han de ser proporcionadas al coste del servicio que se presta, cobrando menos —o nada— a quienes carecen de capacidad económica, máxime cuando se trate de servicios esenciales, criterios todos que deberían de plasmarse en la ley reguladora de cada una de ellas, con la suficiente concreción, especialmente cuando se aprecia coactividad en la recepción del servicio y en el establecimiento y exigencia de la prestación. Y siendo esto así, poco sentido tiene, por no decir ninguno, en mi opinión, el empeñamiento en seguir descuartizando la que debería ser una categoría única, la tasa, con base en criterios no determinantes de suficiente diferenciación, pues no lo son ni el carácter más o menos coactivo, ni el carácter más o menos público, ni la intervención de un intermediario privado, ni la fuente mediata/inmediata en la ley/voluntad, pues nunca concurre ninguno de ellos con la necesaria claridad diferenciadora. Criterios que sirven para aportar matizaciones en el régimen jurídico, pero no para crear categorías distintas, ayunas de un régimen jurídico preciso y diferenciado.

A algunos de los que fuimos adoctrinados, años ha, con buenos criterios, en la categoría de la tasa prácticamente omnicomprendiva de toda prestación exigible por la prestación de un servicio público, fuera más o menos coactivo y mediara o no un vicario en su provisión de alguna manera¹, nos cuesta digerir y distinguir las nuevas categorías que han ido surgiendo y, sobre todo, asimilar que con ellas se haya producido alguna ganancia en términos de justicia, de

1 Por todos los clásicos, mi maestro el profesor GONZÁLEZ GARCÍA, Don Eusebio: *Concepto actual de tributo. Análisis de jurisprudencia*, Aranzadi, Cizur Menor, 1996. Y casi tan clásico como brillante, SIMÓN ACOSTA, Eugenio: *Las tasas de las entidades locales*, Aranzadi, Cizur Menor, 1999. Para la evolución de la tasa al precio público de la mano del legislador y la jurisprudencia constitucional, la referencia es AGUALLO AVILÉS, Ángel: *Tasas y precios públicos*, Lex Nova, Valladolid, 1992. Como bien dijo el primero de los citados, la doctrina y la jurisprudencia le han dedicado esfuerzos intelectuales ingentes al concepto de tributo, pero no está nada claro que hayan dado frutos.

legalidad y de seguridad jurídica respecto de la situación preexistente a la generalización de las recientemente turgentes categorías del precio público y privado, y la prestación patrimonial pública tributaria o no. Así que vamos a finalizar el nefasto 2020 –y comenzar el esperanzador 2021, que viene bravo– realizando el enésimo esfuerzo de comprensión del porqué y el para qué de todas estas categorías triunfantes. Porque lo que está claro, a día de hoy, es que los propulsores y defensores de la nueva categorización van ganando la guerra, batalla tras batalla. A lo mejor es que tienen alguna razón fundada por más que no terminemos de apreciarlo nítidamente².

De todos son conocidos los hitos de la disgregación de la categoría de la tasa, y con ella, de la huida del ámbito del tributo de algunos de sus señeros hechos imponderables, así que los resumimos extremadamente. El primer momento de turbulencia reciente lo protagoniza la creación del **precio público** en 1988, generador de las S.S.TC 185/1995 y 233/1999, con las consiguientes y coetáneas reformas de LGT, L.T.P.P., L.H.L. y demás legislación redefinidora de las categorías en debate. Un segundo momento sísmico arranca en 2011 con la Ley de Economía Sostenible, reformadora del art. 2 LGT, ratificada en 2015 y reafirmada en 2017 de la mano de la Ley de Contratos del Sector Público, redactora de una D.A. primera en la LGT que procura el reinado en el sector de las **prestaciones patrimoniales públicas no tributarias** (en adelante P.P.P.N.T.) categoría de la que prácticamente nadie hablaba hasta la fecha. La S.TC 63/2019, de 9 de mayo, la valida al amparo del poder de configuración normativa del legislador³.

Doctrina y jurisprudencia constitucional sostuvieron en su momento que no era inconstitucional la creación del precio público, rompiendo la previa categoría de la tasa. Lo inconstitucional era pretender que se deslegalizara su establecimiento. El legislador podía mantener el concepto amplio de precio público de la Ley 8/1989 siempre que estableciera y regulara mínimamente por ley aquellos que fueran coactivos, en el entendimiento que sostiene el TC de lo que es

2 Del magisterio del profesor FALCÓN Y TELLA no cabe esperar más que aportaciones lúcidas, aunque a algunos menos luminosos nos cueste asimilarlas. Cfr. «¿Tasas o tarifas? La supresión del párrafo segundo del art. 2.2.a.) LGT», *Quincena Fiscal* n.º 7/2011; id: «El concepto constitucional de tributo y las tarifas», *Quincena Fiscal* n.º 11/2011; id: «Las prestaciones patrimoniales públicas en favor de AENA: ¿tasas o precios privados?», *Quincena Fiscal* n.º 9/2012; id: «Las tarifas que abonan los usuarios de un servicio público como prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias», *Quincena Fiscal* n.º 5/2018; id: «Las tarifas del agua, en caso de concesión, son precios privados: S.TC 63/2019, de 9 de mayo», *Quincena Fiscal* n.º 13/2019. Pioneros en la reducción disgregadora del concepto de tributo TORNOS MÁS, Valentín: «Potestad tarifaria y política de precios», *Revista de Administración Pública* n.º 135/1994, entre otros varios trabajos insistentes en el mismo sentido; y VILLAR ROJAS, Francisco: *Tarifas, tasas, peajes y precios administrativos*, Comares, Granada, 2000.

3 Para no hacer tan largo el cuento, me remito al *iter* normativo reciente descrito, con sabroso comentario, por el profesor Alejandro MENÉNDEZ MORENO: «¡Menos mal que las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario son constitucionales! A propósito de la Sentencia del Tribunal Constitucional 63/2019, de 9 de mayo», *Quincena Fiscal* n.º 21/2019. Destaca la característica de que las P.P.P.N.T. sean exigibles con indiferencia en cuanto a la forma de prestación del servicio, que puede ser mediante personificación privada –una empresa pública– o mediante concesión o gestión indirecta –una empresa privada–. Pero se sobreentiende que siempre siendo el prestador un ente distinto de la propia Administración titular del servicio, así que no es indiferente la forma de prestación: si el servicio lo presta un ente público, seguimos dentro del ámbito de la tasa. Lúcido y contrario a este proceder disgregador legislativo, doctrinal y jurisprudencial ORTIZ CALLE, Enrique: «Las fronteras del Derecho Tributario. A propósito de las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario», *Quincena Fiscal* n.º 19/2018.

coactividad, que la circunscribe al presupuesto de hecho y no al establecimiento ni a la exigibilidad de la prestación⁴. Pero la Ley 25/1998 prefirió devolver éstos al ámbito de las tasas, dejando como precios públicos aquéllos que menos regulación legal necesitan por no ser coactivos según el TC.

El TC ha venido sosteniendo un concepto de tributo prácticamente coincidente con el de prestación patrimonial pública, matizable pero no reprochable, a nuestro entender, pues prácticamente la primera agota el ámbito de la segunda⁵, en relación género/especie; pero resulta demasiado amplio a juicio de prestigiosos autores, que sostienen que no deberían tildarse de tributarias a las prestaciones que se abonan a concesionarios que las hacen suyas «por derecho propio». En nuestra opinión, la cuestión está en que es difícil sostener que verdaderamente las hagan suyas más que como intermediarios, cuando siguen establecidas en el presupuesto del ente público como ingresos públicos: el concesionario está obligado a su entrega a la Administración, que es lo habitual en las que conocemos de cerca –agua, basura, autobús– tradicionalmente reguladas así en sus ordenanzas fiscales. Esta reglamentación y presupuestación no es artificial ni baladí sino que responde a la naturaleza y a la realidad aplicativa tradicional de este ingreso público, regulado por el de derecho público, por la

4 Lo que resulta difícilmente digerible, según evidencia MENÉNDEZ MORENO, *Menos mal...*, cit. Más ampliamente en «Criterios axiológicos para delimitar la noción y régimen jurídico de los tributos y de las prestaciones patrimoniales públicas» parte I en *Quincena Fiscal* n.º 4/2018 y parte II en *Quincena Fiscal* n.º 6/2018, así como en «Las prestaciones patrimoniales de carácter público: un análisis de la noción de las mismas en la Ley 9/2017», de Contratos del Sector Público, en *Quincena Fiscal* n.º 1-2/2018. Tampoco está de acuerdo con que éste sea un buen criterio distintivo LITAGO LLEDO, Rosa: 'El concepto constitucional de prestación patrimonial de carácter público vs la definición legal de tasa', en la obra colectiva dirigida por Antonio CUBERO TRUYO *Tributos asistemáticos del ordenamiento vigente*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2018. A nuestro juicio, el carácter público y coactivo de una prestación viene dado por su *establecimiento* imperativo por un ente público, ayuno de negociación en su existencia y en su cuantía, y por su *exigibilidad* forzosa en caso de incumplimiento voluntario. Criterios ambos concurrentes y mucho más seguros que el de la *imprescindibilidad* del supuesto de hecho a que recurrió el TC en su momento. Recelosos con razón para con la doctrina del TC que da sustento a esta insustancial diferenciación entre categorías semejantes de prestaciones patrimoniales públicas MARTÍN QUERALT, Juan-LOZANO SERRANO, Carmelo-TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel-CASADO OLLERO, Gabriel: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, Madrid, 2020: «no existe el más mínimo indicio en el proceso de elaboración y aprobación de nuestra Constitución (que está exhaustivamente documentado) que induzca a pensar que el constituyente pretendía aludir con esta expresión a otros ingresos públicos distintos del tributo».

5 Cfr. S.TC 185/1995, de 14 de diciembre; S.TC 182/1997, de 28 de octubre; S.TC 233/1999, de 16 de diciembre; S.TC 106/2000, TS de 20 de octubre de 2005, recurso 4011/2000; S.TC 102/2005, de 20 de abril; S.TC 101/2009, de 7 de abril. Analiza cuidadosamente esta equiparación BUENO GALLARDO, Cristina: «Notas sobre la equiparación de los conceptos de 'prestación patrimonial de carácter público contributiva y tributo en la última jurisprudencia constitucional', en la obra colectiva dirigida por Antonio CUBERO TRUYO *Tributos asistemáticos del ordenamiento vigente*», Tirant lo Blanch, Valencia, 2018. SÁNCHEZ LÓPEZ, M.ª Esther: «El concepto de prestación patrimonial de carácter público, a raíz de su introducción por la Ley de Contratos del Sector Público», *Quincena Fiscal* n.º 6/2019, evidencia que la línea distintiva entre la tasa, el precio público y la tarifa es demasiado tenue e insegura, lo que complica su aplicación, especialmente en el ámbito local. Tampoco queda determinado el alcance de la reserva de ley que se predica para estas nuevas P.P.P.N.T., que ya opera con alcance distinto para según qué tributos. Habrá de depender de la mayor o menor coactividad presente en cada una, si se siguen los dictados del TC, lo cual nos sumerge en la indeterminación detectada por RAMALLO MASSANET, Juan: «Tasas, precios públicos y precios privados (hacia un concepto constitucional de tributo)», *Civitas Revista Española de Derecho Tributario* n.º 90/1996: que sea o no libre el sujeto pasivo, que sea o no indispensable el servicio que recibe, es algo difícilmente objetivable porque «las necesidades básicas de cada persona pueden ser extraordinariamente diferentes, hasta tal punto que en unos casos darán lugar a prestaciones coactivas y en otros no; y lo mismo puede decirse de las circunstancias de lugar».

prestación de un servicio público, por más que en su gestión medie una empresa pública o privada⁶.

Que el pago a la Administración sea *indirecto*, no inmediato, por mediar un concesionario que lo hace suyo directamente del usuario, no significa, a nuestro entender, que la prestación cambie de naturaleza ni que haya de cambiar por ello de régimen jurídico. Pero es que además tampoco alcanzamos a ver en qué mejora el ordenamiento jurídico —ni la vida de los ciudadanos— con esta redefinición. El TC ya había ratificado que el pago *indirecto*, a concesionario, no altera la naturaleza tributaria de la prestación exigible, por más que el servicio haya sido prestado por empresas privadas como ocurre a menudo en el ámbito portuario: las tarifas portuarias por la prestación de servicios públicos son auténticos tributos, con independencia de que los servicios portuarios sean prestados por la Autoridad portuaria de forma directa o indirecta —S.TC 102/2005, de 20 de abril—⁷, sentencia esta última en la que se declara, con acierto en mi opinión, que la calificación como precio privado de una prestación predetermina su régimen jurídico, siendo inconstitucional por excluir las exigencias de la reserva de ley.

Ello no obstante, prestigiosos autores persisten en hacer compatibles e identificables precios *privados* y prestaciones patrimoniales *públicas*, para lo cual bastaría con que respetaran la reserva de ley, dicen. Y sostienen también que el carácter privado del receptor, siquiera sea como intermediario, excluye a *radice* la calificación como tributo⁸. Lo que nos conduce a un callejón sin salida, y a la descalificación de quienes opinan lo contrario, desenlace que, desde luego, no tenemos el más mínimo interés en alcanzar. Lo único que tiene interés, a nuestro entender, y a lo que estamos abiertos, es desentrañar si una calificación u otra, además de ser más acorde a la naturaleza de la prestación, mejora en algo su régimen jurídico en términos de legalidad, seguridad jurídica y justi-

6 Recuerda y resalta acertadamente MENÉNDEZ MORENO, *¡Menos mal que las prestaciones...*, cit, que sigue siendo imperativa la ordenanza reguladora en el ámbito local, pues la propia Ley de Contratos del Estado-2017 modificó a la de Haciendas Locales añadiendo un apartado 6 a su artículo 20, según el cual se regularán por ordenanza las contraprestaciones económicas coactivas por los servicios a que se refiere el apartado 4 del artículo 20 L.H.L., que son tasas cuando los presta el ente público y novedosas P.P.P.N.T. cuando las presta una empresa pública o privada. A favor del mantenimiento del concepto tradicional de tasa, en el que es irrelevante la forma de prestación del servicio, LITAGO LLEDO, Rosa: *El concepto constitucional de prestación patrimonial de carácter público...*, cit, en la obra colectiva dirigida por Antonio CUBERO TRUYO *Tributos asistemáticos del ordenamiento vigente*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2018. Critica la estrategia huidiza de la categoría, conducente a la inaplicación a la misma de los principios de justicia y a la degradación de la reserva de ley. El pretendido y solo relativo carácter «contractual» de algunas prestaciones no excluye su carácter «impuesto». El modo de gestión del servicio no es un criterio válido de distinción.

7 Así lo sostuvimos en «Tasas portuarias ¿fin de la guerra normativa y tarifaria?», en la obra colectiva que tuvimos el placer de dirigir *Tasas portuarias por usos y servicios*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2013. Como sostuvo en su momento Don Eduardo GARCÍA DE ENTERRÍA, de cita obligada en este punto: 'Sobre la naturaleza de la tasa y las tarifas de los servicios públicos', *R.A.P.* n.º 12/1953, la forma de prestación del servicio no altera la naturaleza de la prestación exigible. Cfr. de 4 de mayo; S.TC 194/2000, de 19 de julio. Ratifican la misma calificación de tasas, como no podía ser de otra manera, las coetáneas S.TC 121/2005, de 10 de mayo, y 122/2005, de 11 de mayo, y la posterior S.TC 101/2009, de 27 de abril, brillantemente comentadas por Saturnina MORENO GONZÁLEZ: 'Las tasas y tarifas portuarias tras la última reforma legislativa. Aspectos generales de su régimen jurídico conforme al derecho interno e incidencia del derecho de la Unión Europea, en la misma obra colectiva».

8 FALCÓN Y TELLA, Ramón, obras citadas en nota 2. Se esfuerza en precisar las diferencias JIMÉNEZ NAVAS, M.ª del Mar: 'Algunas notas definitorias de las prestaciones patrimoniales de carácter

cia, sea tributaria o no tributaria⁹. En nuestra opinión, la discrecionalidad del legislador debería ceder ante la evidencia de que el Derecho Público tutela mejor el interés general de la comunidad de usuarios que el Derecho Privado. Y que el Derecho Tributario, con sus principios formales y materiales, tutela mejor la justicia demandable a las prestaciones exigibles que el Derecho Privado¹⁰.

público no tributario introducidas por la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de contratos del sector público', *Quincena Fiscal* n.º 13/2019, quien aprecia defectuoso cumplimiento de la reserva de ley por la falta de precisión con que se regulan las P.P.P.N.T. La falta de consenso doctrinal y jurisprudencial viene dada por que se utilizan distintos criterios para calificar –la forma de prestar el servicio, la coactividad–. El respeto a la reserva de ley exige mayor concreción, siquiera sea en el presupuesto de hecho y en el sujeto activo, para que las ordenanzas locales no se arranquen a regular, cada una a su manera, lo que les parezca oportuno, generando inseguridad en los operadores. Ordenanza municipal «no fiscal» que lleva un trámite para su aprobación no idéntico al de las ordenanzas fiscales y que requiere habitualmente de informe previo de la Administración autonómica –Comisión de precios–. Para FERNÁNDEZ PAVÉS, M.^a José: «El pago por el servicio de agua potable según el TS ¿es tasa o tarifa?», en la obra colectiva en homenaje a la profesora FERNÁNDEZ JUNQUERA, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2017, debería ser indiferente el modo de prestación del servicio, de lo que se trata es de ver el régimen jurídico que se aplica y ello determinará la naturaleza de la prestación exigible, pero en nuestra opinión, es la naturaleza del servicio que se presta, público siempre y esencial en buena parte de los casos, la que condiciona la prestación posible exigible y el régimen jurídico aplicable, que ha de ser preferiblemente el tributario, por más que legislador pueda configurar servicio y prestación del modo alternativo tarifario/privado en que lo viene haciendo.

9 Ciertamente es también que planteamos el debate en términos genéricos, pero no podemos olvidar que son docenas de miles las prestaciones exigibles por servicios públicos, concesionados o no, por nuestros 8.500 ayuntamientos, 17 CCA.A. y el Estado, con sus docenas de organismos públicos estatales, autonómicos y locales. Habría que examinar una por una cada una de las prestaciones que se están cobrando para verificar en qué términos y hasta qué punto presta el servicio la Administración titular o la empresa vicaria; si existe o no una concesión administrativa o una figura análoga; si en la misma se prevé que la empresa cobre una prestación directamente a los usuarios y de qué manera; si tal prestación afluye o no a las arcas de la empresa vicaria y/o a las del ente público, cuándo y cómo, antes o después; si está prevista una subvención/canon a pagar por la Administración a la empresa o al contrario, es la empresa la que hace suya la recaudación y abona luego un canon. Porque según estén establecidos y se desenvuelvan todos estos aspectos, podemos llegar a conclusiones distintas acerca de la calificación de la prestación exigible, pues éste es el panorama al que nos han conducido las reformas disgregadoras y reductoras del concepto de tributo/tasa al que venimos asistiendo desde 1988 para acá. Lo cual no obsta a que, como decimos en el texto, a nuestro juicio, la potestad discrecional de que disfruta el legislador debería contenerse visto que el Derecho Público es mejor garantía del interés general de los usuarios del servicio, y aun de las empresas prestadoras, que el Derecho Privado. Y que el Derecho Tributario, con su reserva de ley y principios de equivalencia de costes y de capacidad económica, protege mejor los derechos de los ciudadanos y empresas, cuando se trata de servicios públicos y su financiación, que el Derecho Privado. Para lo cual no hace falta militar en ámbito progresista/revolucionario alguno, ciertamente...Pero en la jurisprudencia se reconoce la *discrecionalidad del legislador para establecer un régimen u otro, tributario/subvencional, tarifario o una combinación de ellos* –así, S.TS de 28 de septiembre de 2005, Ar. 4216–.

10 SIMÓN ACOSTA, Eugenio: «Tasas, tarifas y precios públicos», *Quincena Fiscal* n.º 14/2020, admite que un tributo sea cobrado por un ente privado *subrogado*, vicario, lo que no contraviene el concepto de tributo, a su juicio, contrario al radical de FALCÓN recién expuesto-. Sigue siendo una tasa la prestación exigible por un servicio público unilateral imperativamente impuesto por la ley, aunque la cobre un intermediario como el concesionario, porque su fuente está en la ley. No participo, sin embargo, de su obsesión por excluir a este tributo del principio de capacidad económica «que solo sirve para exentar del pago a quienes carecen de recursos», dice, como si esto fuera poco: Si sirve para esto, para anular la prestación, es que tiene su función en la vida de la misma, aunque no sea un principio estructural de la su existencia, que es lo que quiere resalta nuestro bien querido y admirado profesor extremeño/salmantino /navarro. Como me decía un iusnaturalista lígrimo, es que es «de Derecho Natural» no cobrarle tributos al que no tiene para pagarlos. Crítica al TC, con razón, porque es imposible a menudo en la vida real precisar si el obligado disfruta de libertad real y efectiva, cuando un servicio le es indispensable y cuando no, si hay monopolio de hecho y hasta qué punto, según el

2. Si la reserva de ley sigue siendo exigible, sea cual sea el *nomen iuris*, ¿por qué empeñarse en sostener categorías no tributarias?

A juicio de prestigiosos autores, el segundo párrafo del art. 2.2.a. LGT, introducido por Ley 25/1998, era superfluo, pues toda prestación de servicio público por un concesionario generaba y genera tarifas/precios privados, no tasas. Ese párrafo no habría pretendido calificar como tasas lo que no podían serlo: la remuneración del concesionario sería un precio de tarifa, un precio privado, nacido de una relación contractual, sin perjuicio de que se tratase, además, de una prestación patrimonial pública, por la inequívoca finalidad de interés público que la preside y por su establecimiento unilateral por parte del poder público, sin el concurso de la voluntad del obligado al pago. No podría ser un tributo, ni un ingreso público, porque no la cobra un ente público sino una empresa privada concesionaria¹¹.

Buena parte de la doctrina interpretó, sin embargo, que el legislador deseaba aclarar que las tasas no dejaban de serlo porque mediara un vicario/concesio-

caso concreto y se mire desde qué perspectiva territorial. Cree desacertado que el TC tipifique a las P.P.P.N.T. como aquellas que no se rigen por los principios del art. 31.1. porque eso si acaso sería una consecuencia, no una característica previa, que a mi juicio tampoco. ¿Acaso pueden exigirse P.P.P.N.T. arbitrariamente, a unos sujetos sí y otros no, en cualesquiera cuantías, ayunas de consideraciones de igualdad y capacidad económica? Bonito país va a ser éste si es a esto a lo que vamos... No parece que haya mediado mucha meditación por parte del TC en este punto, pues los servicios esenciales son de acceso universal, ergo, como bien dice el art. 33.4 de la Ley 39/2006 de la Dependencia, ningún ciudadano quedará fuera de la cobertura del sistema por no disponer de recursos económicos: A estas P.P.P.N.T. hay que aplicarles sí o sí el principio de capacidad económica del art. 31.1. C.E., amén de la reserva de ley del art. 31.3 C.E. Está claro que el TC no estaba pensando en éstas y otras prestaciones por servicios esenciales/imprescindibles, tales como las residencias de mayores dependientes y tendrá que matizar sus pronunciamientos, llegado el caso.

11 Éste es el parecer de Ramón FALCÓN Y TELLA —brillantemente expuesto en las obras citadas en nota 1— y de una parte de la jurisprudencia, que el mismo recoge, no tan brillante a menudo, que sigue este planteamiento de poner el acento en la personalidad del acreedor inmediato de la prestación exigible. Inmediato e intermediario, que no destinatario titular del producto de lo recaudado, en la generalidad de los casos que conocemos. A favor de la existencia de una potestad tarifaria distinta de la tributaria, las no convincentes, en nuestra opinión, S.TS de 12 de noviembre de 1998, recurso 635/1993; S.TS de 2 de julio de 1999, Ar. 7094, S.TS de 28 de septiembre de 2005, Ar. 4216; S.TS de 7 de marzo de 2007, recurso 1727/2002; S.TS de 5 de febrero de 2009, recurso 3454/2005; S.TS de 3 de diciembre de 2012, Ar. 581 y S.TS de 28 de septiembre de 2015, Ar. 4.216. Sin embargo, creemos que la S.TS de 23 de noviembre de 2015, Ar. 100 (seguida por la S.TS de 24 de noviembre de 2015, recurso 232/2014), acierta declarando irrelevante la forma de prestar el servicio y sosteniendo la calificación de tasa para el abastecimiento de agua, aunque medie concesionario. Controvertida sentencia que goza de votos particulares de 2 magistrados que sostienen exactamente lo contrario, contra el parecer de la Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de julio de 2009, Ar. 675, que ya había acertado con la calificación de tasa, al igual que la S.TS de 12 de noviembre de 2009, Ar. 1738, para la tasa de alcantarillado aun prestado el servicio en régimen de concesión administrativa; y la S.TS de 20 de noviembre de 2015, recurso 1485/2012, explicadora, con cierto desorden, de los vaivenes que ha padecido la jurisprudencia, fruto del debate en el Derecho Administrativo y Tributario, nunca zanjado, remitiéndose, entre otras ya citadas, a las S.TS de 24 de septiembre de 2012, Ar. 9227 y S.TS de 16 de julio de 2012, recurso 62/2010, ratificadoras del carácter de tasa de la prestación por el servicio de agua por concesionario, pero anunciadoras de un «panorama diferente», a la vista de la evolución normativa. En el mismo sentido S.TS de 25 de junio de 2015, Ar. 3214. Consolidan la potestad tarifaria, visto cómo evoluciona la normativa reciente, las más próximas S.TS de 25 de junio de 2019, recurso 5108/2017; y la S.TS de 28 de enero de 2020, recurso 5964/2017.

nario en la prestación del servicio. Así lo entendimos buena parte de los obtusos de entendimiento, que no dejamos de ver que el servicio es público y contiene una regulación de derecho público, de derecho administrativo profuso y nada prescindible, por mucho que intermedie un gestor privado¹².

El legislador del 2011 habría tratado de zanjar la polémica derogando el conflictivo párrafo 2º del art. 2.2.a) –para ver si muerto el perro se acababa la rabia– pero mucho nos tememos que la tradicional y ortodoxa reivindicación de un concepto de tasa más amplio, basado en la titularidad pública y naturaleza jurídico-pública del servicio y de su regulación, profusa por el Derecho Administrativo, acabe por volver en algún momento por sus fueros. En este momento, esta visión del problema parece haber sido derrotada en sede legislativa, no tanto en sede doctrinal y jurisprudencial¹³.

Lo que no terminamos de entender –tampoco– es el empeño en diferenciar a esta prestación patrimonial pública de la de la tasa –y sacarla del tributo– si la reserva de ley le fuera exigible con la misma intensidad y en la misma medida a esta prestación patrimonial pública no tributaria que a las que sí lo son tributarias. Como lo impone el artículo 31.3 C.E., lo ratifica la jurisprudencia de TC y TS, y lo asevera la doctrina, aún la patrocinadora de la figura, hemos de pensar que no se trata con esta impetuosa figura de configurar una prestación regulada

12 Así lo vio también durante años la propia Dirección General de Tributos que, a resultas del severo juicio de FALCÓN, no sabe lo que es una tasa ni, por ende, un tributo; aunque da bandazos y a veces incluso acierta de pleno, según se mire; vicio que padecería buena parte de la jurisprudencia, que se alinea en el mismo sentido, y no digamos de la doctrina, entre la que me incluyo. Nunca es tarde para aprender. A favor de la potestad tarifaria diferenciada de la tributaria CAÑAL GARCÍA, Francisco: «Tasas o tarifas por el servicio de suministro de agua. Reciente jurisprudencia», en la obra colectiva dirigida por M.ª Luisa ESTEVE PARDO *Impulso a la actividad económica en los municipios: cuestiones tributarias de interés*, Editorial Huygens, Barcelona, 2017; y FERNÁNDEZ LÓPEZ, Roberto Ignacio: «Análisis conceptual de la categoría jurídica que se proyecta sobre la contraprestación por el suministro de agua», *Crónica Tributaria* n.º 166/2018.

13 Sí que es cierto que en la jurisprudencia han sido mayoritarios durante años los pronunciamientos favorables a la existencia de una potestad tarifaria diferenciada de la tributaria, cuando se enfrentan a prestaciones exigibles por los concesionarios de los servicios públicos. Según SIMÓN ACOSTA, E.: *Tasas, tarifas y precios públicos...*, esta fue la línea absolutamente durante años, mayoría que no he computado yo más que en algunos lapsos temporales, que no en otros, ni siempre continuos –muestuario en nota 11, que es innecesario ampliar por repetitivo, así como en la ya citada S.TS de 23 de noviembre de 2015, Ar. 100–. Lo cierto es que esta discrecionalidad en la organización del servicio y en su financiación, que la jurisprudencia no puede o no se ha visto capaz de frenar, fomenta tratamientos desiguales en la prestación de servicios esenciales, como bien ha visto César MARTÍNEZ SÁNCHEZ: *El principio de equivalencia en el sistema tributario español*, Marcial Pons, Madrid, 2014; del mismo autor «Propuestas para la mejora de la regulación de los tributos causales locales: tasas y contribuciones especiales», *Tributos Locales* n.º extra 4/2018. A nuestro juicio, la libertad de elección de los poderes públicos, a la hora de decidir cómo prestar un servicio público y cómo financiarlo, no es tan libérrima como algunos pretenden y da por supuesta la jurisprudencia, que no ha extraído consecuencias suficientes de la naturaleza pública y esencial de algunos servicios. A nuestro juicio, la naturaleza de la prestación exigible está muy condicionada por la naturaleza del servicio que se presta, según vamos explicando en el texto. A los servicios esenciales, tales como las residencias de mayores así calificadas en la legislación de la dependencia –Ley estatal 39/2006, de 14 de diciembre, Ley 16/2010, de 20 de diciembre, de servicios sociales de Castilla y León– no se les puede aplicar más que prestaciones retributivas que no excedan del coste del servicio ni agoten la capacidad económica de los usuarios, pues son servicios de universalidad garantizada, de acceso general imposible de limitar para quienes carecen de recursos económicos. Esto toda la vida han sido tasas, y ahora no saben cómo llamarlas los operadores, que yerran al tildarlas de precios públicos porque son servicios imprescindibles para la vida personal del solicitante. Ergo serán tasas si el servicio lo presta la Administración y P.P.P.N.T. si lo presta una empresa privada. Por cierto, el servicio no deja de ser público en ningún caso, lo preste quien lo preste, como se cuida de recordar la legislación citada –art. 3.a de la Ley 39/2006, art. 4 de la Ley 16/2010–.

solo por reglamentos, o ni eso, solo por acuerdos entre particulares fruto de la *autonomía de voluntad*¹⁴. Autonomía y acuerdos, peculiares ciertamente, pues se producen entre una parte potente y a menudo prepotente, la empresa prestadora del servicio, y una parte débil y a menudo frágil, el consumidor o usuario, que se adhiere obligado a un contrato de prestación del servicio en cuya redacción no ha tenido arte ni parte: es que no le cabe añadir ni una coma en una relación jurídico-privada desequilibrada en su nacimiento y en su estructura¹⁵.

Si no se trata de deslegalizar, como nos tememos y ya hemos visto tentativas, el régimen jurídico de la prestación exigible al usuario, a lo peor es que se trata de rebajar la intensidad de la reserva de ley exigible en este caso. La doctrina ya ha detectado, y generalmente tolerado, el relajamiento de la reserva de ley

14 Clamó con rotundidad en pro de la reserva de ley para estas P.P.P.N.T. el recordado LOZANO SERRANO, Carmelo: «Art. 158.1 C.E.: Límites al recorte y copago de servicios fundamentales», en la obra colectiva dirigida por Salvador RAMÍREZ y Luis MALVÁREZ *Fiscalidad en tiempos de crisis*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2014, donde criticó, con tanta dureza como acierto, el proceder de algunas CCA.A. en materia de dependencia, estableciendo y regulando prestaciones por Decreto, previo Acuerdo de un Consejo Territorial Sectorial, y en cuantías que no pueden exceder de la renta del usuario, pues se provocaría la expulsión del mismo del acceso a un servicio que es esencial, según lo cataloga su legislación reguladora. Sean P.P.P.N.T. o sean tasas las exigibles, estamos ante un servicio esencial y coactivo por imprescindible, según el TC, al menos las residencias para dependientes, llegada una edad y estado de salud, lo cual impone la reserva de ley y la universalidad en el acceso al mismo, que quedan en serio peligro con esta opción tarifadora de libre mercado que se va imponiendo y que no compartimos. Cuestiona que los poderes públicos tengan libertad absoluta para decidir el régimen de financiación de los servicios públicos, pues cuando estos son fundamentales hay que respetar los principios de universalidad, accesibilidad económica, igualdad (en su acceso y disfrute), continuidad, nivel mínimo de prestación y de calidad. La huida del Derecho Público que materializan figuras como la P.P.P.N.T. propicia la huida de la vigencia efectiva de estos principios. Así, la S.TSJ. de Valencia 3429/2014, de 1 de septiembre, J.T.A. 792, acierta de pleno al anular el Decreto Valenciano 113/2013, de 2 de agosto, regulador de unos pretendidos precios públicos para los servicios sociales de la dependencia –*residencias de mayores*, clave entre otros varios– que, por tratarse de servicios *esenciales*, lo son *imprescindibles para la vida privada o social del solicitante*, ergo generadores de *tasas, sometidas a la reserva de ley*, que no pueden disciplinarse por el Decreto de marras sin ley previa. Han de tomar nota de esto los alegres reglamentadores autonómicos y locales de «copagos», como ahora los llaman, por servicios *esenciales*: hace falta cobertura en ley previa, reguladora suficiente de la existencia y los criterios de cuantificación de la prestación exigible por los servicios públicos esenciales tales como los de las *residencias de mayores dependientes*. Pero hay muchos más servicios esenciales en el ámbito de la sanidad, la educación, la justicia, protección civil y asistencia social, que han de regirse por los mismos criterios, como se cuida de recordar la acertada sentencia citada.

15 Dicho sea esto para recordar a los hipercríticos de la Administración Tributaria como *potentior personae* que también en el derecho privado se producen relaciones jurídicas en las que el poder lo detenta una de las partes, clamorosamente. ¿O acaso osa alguien tratar de igual a igual a las empresas suministradoras de servicios básicos, cuando no esenciales? A mi ni se me ocurre, vista la experiencia adquirida en el trato con ellas, tendentes siempre al abuso de poder, de posición dominante en la relación jurídica de derecho privado, ni siquiera teóricamente equilibrada –es un contrato de adhesión– y en la práctica inclinada completamente a favor de la empresa prestadora del servicio. Como el propio FALCÓN reconoce para con el agua, el usuario se ve obligado a contratar el suministro porque es un bien esencial, la firma del contrato no supone una voluntad real y efectiva, aunque exista un contrato el usuario no tiene una verdadera libertad de elección –cfr. *Las tarifas del agua...*, cit–. Convenimos entonces en que si la prestación es coactiva hace falta ley reguladora pues, cuando se relativiza y degrada la reserva, termina fijando las cuantías de la prestación una autoridad administrativa. Así, Resolución de 30 de julio de 2020, que modifica a otra análoga de 20 de marzo de 2019, ambas de la Gerencia de Servicios Sociales de Castilla y León, por las que se establece el coste por día de plaza ocupada en las residencias de mayores de la Comunidad Autónoma.

para con las prestaciones de corte sinalagmático, llámense como se llamen¹⁶. Asistimos ahora a una nueva fase de esa relajación conducente a una laxitud que puede terminar por hacer inoperante la reserva misma. Es lo que ocurre cuando se incorpora tanta flexibilidad a la jurisprudencia de TC y TS y se crecen con ella los que tienen alergia a una ley reguladora. A juicio de los patrocinadores de la figura, la reserva de ley es exigible y se cumple a través de la Ley de Contratos del Sector Público, cuyo art. 289 recoge el derecho del concesionario a cobrar las contraprestaciones establecidas en el contrato, que a su vez habrán de ser autorizadas por la Administración titular del servicio –tratándose del servicio público del agua, por el Ayuntamiento–¹⁷. Tendríamos, pues, una doble previsión reguladora, en el acuerdo plenario que será un reglamento, usualmente denominado ordenanza, fiscal o no fiscal, según se deje llevar el ente público por la categorización tradicional o por la nueva, y en el contrato de concesión administrativa, que deben ser homogéneos para no incurrir ni en incumplimiento contractual ni en incumplimiento reglamentario.

A nuestro juicio, magro cumplimiento de la reserva de ley sería éste, que autorizar y se remitiere a un acuerdo plenario y a un contrato de adhesión, sin más especificaciones ni concreciones¹⁸. Como hemos explicado en otros lugares, estas prestaciones, configuradas tradicionalmente como tasas y que ahora llaman P.P.P.N.T. –abreviatura apropiada para desinfectantes o antivirus– deben regularse algo más detenidamente por la ley, que debe identificar claramente las exigibles, no solo con su presupuesto de hecho y sus sujetos acreedor y deudor, sino con unos criterios de cuantificación acordes con su naturaleza

16 Cfr. MENÉNDEZ MORENO, Alejandro: *Menos mal que las prestaciones...*, cit, que no obstante critica los argumentos de la S.TC 63/2019: no se ve por qué en los impuestos la coactividad es máxima o mayor que en las tasas, ni que ello tenga que tener consecuencia alguna en el alcance de la reserva. Parece que lo que se quiere decir es que basta con que la ley recoja la referencia a la cobertura de costes, el principio de equivalencia que preside la tasa pero no tanto el precio, público o privado, y que con ello se cumple la reserva pues es una referencia válida para poder concretar luego la cuantía exigible por reglamento. Hemos discutido la validez de estos asertos en otros lugares que van siendo citados y a los que nos remitimos. Severa crítica en Marcos IGLESIAS CARIDAD: «Las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias», *Nueva Fiscalidad* n.º 4/2019, para quien la regulación hasta ahora de estas PPPTN no cumple con el principio de reserva de ley, ni con el de seguridad jurídica, vistas las imprecisiones y lagunas que se detectan, ni con el igualdad, pues propician un régimen al albur del mercado, alternativo al tributario, a discreción del ente local, para tratar de manera no uniforme a los usuarios por la prestación de un mismo servicio.

17 Cfr. FALCÓN Y TELLÁ, Ramón: *Las tarifas del agua...*, cit. Tratándose de tarifas aeroportuarias, el mismo autor sostiene que A.E.N.A. ha de fijarlas de acuerdo con los usuarios y bajo la supervisión y control de la Comisión de Regulación Económica Aeroportuaria, que atenderá las reclamaciones de las asociaciones representativas y de particulares, siempre dentro de lo autorizado por la Ley de Seguridad Aérea –*Las prestaciones patrimoniales públicas...*, cit–. Cree que la Directiva 2009/12/C.E. del Parlamento Europeo y del Consejo, de 11 de marzo de 2009, abona el entendimiento de las tarifas aeroportuarias como precios privados, debiendo gestionarse, recaudarse y recurrirse con mecanismos de derecho privado. A nuestro juicio, en el ámbito de los servicios sociales, de los que son esenciales como hemos precisado las residencias de mayores dependientes, es difícil pensar que las tarifas las vayan a fijar los operadores de común acuerdo con los usuarios. Siendo el servicio imprescindible, la prestación exigible es coactiva por los cuatro costados: viene imperativamente establecida de manera unilateral, no se negocia su cuantía, es imprescindible para la vida del solicitante (llegada una determinada edad y estado físico) y se apremia de no pagarse religiosa y mensualmente la cuota establecida. Así las cosas, legalidad, proporcionalidad en la traslación de costes y respeto a la capacidad económica devienen claves, so riesgo de inconstitucionalidad, sean tasas o P.P.P.N.T..

18 A juicio de la S.TC 63/2019, de 9 de mayo, con la regulación prevista en los artículos 99 a 102, 103 a 105, 267.2, 285.1.b, 290.I y 5, se colma la reserva de ley para este tipo de contraprestaciones. Crítica fundada a este exceso de laxitud jurisprudencial en IGLESIAS CARIDAD, Marcos: *Las prestaciones patrimoniales...*, cit. Demuestra que se ha creado una categoría imprecisa, ayuna de un régimen

retributiva de un servicio público, a menudo esencial¹⁹. Criterios que deben asegurar la proporcionalidad y la equivalencia de costes, pues no deberían ser los servicios públicos el espacio adecuado para la generación de ganancias empresariales millonarias, a costa de usuarios que los necesitan, creo yo. Y criterios que deben de introducir el principio de capacidad económica, al menos cuando el servicio que se presta sea esencial, para no dejar fuera, ni limitar el acceso al mismo, a quienes tienen menos recursos económicos²⁰.

En nuestra opinión, debilitando la reserva se debilita también el juego de estos principios de justicia, llamémosla o no tributaria, cuáles son los de proporcionalidad, ergo equivalencia de costes, y capacidad económica; pues a nadie se le escapa que para una empresa privada estos principios son muy molestos y difíciles de atender, y no será fácil exigirle su cumplimiento ni por

jurídico claro, perjudicial en términos de seguridad jurídica para los usuarios, amén de violentadora del principio de igualdad y generadora de innecesaria litigiosidad. Como bien explica este señorero mirobrigense, que el gestor del servicio lleve a cabo el cobro de la prestación no significa que la haga suya a título definitivo, pues, en la generalidad de los casos que conocemos, es un mero colaborador, intermediario que luego transfiere lo recaudado al ente público. Habría que analizar, no obstante, todas y cada una de las ordenanzas y de las contratas, y son varias docenas de miles, habida cuenta de que tenemos más de 8.000 ayuntamientos prestando algún servicio, a veces varios, en régimen de concesión administrativa. Y a la vista de ello, determinar si el concesionario está cobrando una tasa o un precio «privado», que nunca lo es del todo, visto el profuso régimen jurídico público que preside la regulación del servicio y de la prestaciones que se generan. Examinando la regulación de los servicios de residencias de mayores dependientes se aprecia nítidamente el carácter público del servicio y de la prestación exigible –artículos 3.a, 15.1.e.f. de la Ley 39/2006; arts. 1, 2, 4, 19 de la Ley 16/2010: el sistema de provisión es público y universal, aun cuando colaboren empresas privadas concertadas, art. 89 Ley 16/2010– con presencia muy remarcada del principio de capacidad económica –en la Ley 39/2006, arts. 14 y 33; en la Ley 39/2006–, arts. 22: «El sistema de servicios sociales de responsabilidad pública garantizará que ninguna persona quedará privada del acceso a las prestaciones que comprende por falta de recursos económicos»; art. 111, señalando que la aportación del usuario será proporcional y equitativa, sin exceder del coste real del servicio dispensado y atendida su capacidad económica.

19 LOZANO SERRANO, Carmelo: *Art. 158.1 C.E.: Límites al recorte y copago de servicios fundamentales...*, cit: «Es la propia ley la que debe determinar el presupuesto de hecho y los elementos cuantificadores, al menos su cuantía máxima. No caben, pues, previsiones legales traducidas en deslegalizaciones de la prestación que permiten a la potestad reglamentaria o a la decisión administrativa concretar y determinar en qué supuestos procede y con qué importes.» Cfr. MARTÍNEZ SÁNCHEZ, César: «La imposibilidad de exigir tasas por determinados servicios públicos locales: un estudio del art. 21 L.H.L.», *Tributos Locales* n.º 128/2018; «La irrelevancia de la forma de prestación del servicio: una refutación de la potestad tarifaria», *Tributos Locales* n.º 112/2013. Ocurre a nuestro entender que ninguno de los 4 criterios que se barajan –cfr. SIMÓN ACOSTA, E.: *Tasas, tarifas y precios públicos...*, cit– para deslindar estas prestaciones son suficientemente determinantes y clarificadores. No lo es el criterio de la fuente de la obligación, porque todas arrancan de una previsión legal y en todas interviene algo la voluntad, por mucha coactividad que concurra; no lo es el criterio de la naturaleza contributiva o no, porque todas conforman contribuciones al sostenimiento del gasto público, mediata o inmediatamente; no lo es el criterio de la naturaleza pública o privada del régimen jurídico porque aparecen mixtificadas en la práctica regulaciones de derecho público, siempre presente, y de derecho privado, con presencia variable; y no lo es el criterio de la coactividad material porque según se ha visto, somos incapaces de ponernos de acuerdo en qué consiste y cuando concurre de verdad en las circunstancias particulares de cada cual.

20 Cfr. LOZANO SERRANO, Carmelo: *Art. 158.1 C.E.: Límites al recorte y copago...*, cit: «el modo de gestión del servicio no altera el carácter coactivo de la prestación exigida al usuario, ni tampoco su finalidad financiera de contribuir a su sostenimiento, deben calificarse como prestaciones patrimoniales públicas los precios satisfechos a operadores privados por los servicios públicos fundamentales». En esta línea exigente para con la reserva de ley, delimitadora de presupuestos de hecho posibles y cuantías máximas, aún con matices en cuanto a la calificación de la prestación, las obras que van siendo citadas de RUIZ GARIJO, ORTIZ CALLE, LITAGO LLEDO, IGLESIAS CARIDAD, MARTÍNEZ SÁNCHEZ y el que esto suscribe. Amén de los maestros MARTÍN QUERALT, Juan-LOZANO SERRANO,

los usuarios ni por las Administraciones titulares, a la vista de la imprecisión que caracteriza a esta ingeniosa categoría, P.P.P.N.T. tan ingeniosa como imprecisa y carente de régimen jurídico claro, con el beneplácito constitucional y de una parte de la doctrina y la jurisprudencia, eso sí. No son estos criterios los que guían el actuar diario empresarial, basado en la recuperación de costes y maximización del beneficio, legítimos siempre que no se violen los antexpuestos principios de justicia. Nada se gana en términos de justicia ni de seguridad jurídica con esta ingeniosa configuración legal, como continuamos explicando a continuación²¹.

3. La cuantificación ha de ser proporcionada al coste de servicio que se presta, en todo caso. Y la capacidad económica del usuario no puede obviarse alegremente

La prestación exigible por la prestación de servicios públicos presenta una innegable naturaleza retributiva, se admita o se niegue además su carácter tributario. Sean catalogadas como tasas o como precios, como prestaciones patrimoniales públicas tributarias o no, estamos ante figuras cuya funcionalidad pri-

Carmelo-TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel-CASADO OLLERO, Gabriel: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, cit, sostenedores mejor que nadie de la innecesariedad de la figura de la P.P.P.N.T. —basta la clasificación tripartita de los tributos para cuando se ejercen potestades administrativas, con intensidad variable del juego del principio de capacidad económica, y los precios para cuando no se ejercen tales potestades—. La reserva de ley se ha relajado tanto que se ha convertido en una mera declaración retórica, de la mano del TC En el ámbito local la deslegalización puede ser dramática. Pero también en el estatal: citan la Orden PCI/810/2018, de 27 de julio, reguladora del distintivo ambiental, en la que se apoyan las entidades locales para imponer un pago por circular, ayuno de ley autorizante.

21 Construir una categoría prestacional pública sobre la base del interés general inequívoco que se persigue, es francamente escuálido y difuso, pues el interés general, el interés público, va de suyo, se presupone a toda prestación pública, tributaria o no tributaria. No sirve como criterio distintivo de unas y otras, según evidencia IGLESIAS CARIDAD, ob cit, siguiendo a MENÉNDEZ MORENO, *Las prestaciones...*, cit. Llama la atención, asimismo, sobre la merma en la autonomía local que se produce por el sometimiento de estas prestaciones al control de las comisiones de precios autonómicas, que no se daba en las tasas. Pero nuestro querido profesor vallisoletano admite que las prestaciones retributivas, sean tasas, precios públicos o P.P.P.N.T., todas de similar estructura y naturaleza, capaes de conformar una categoría única, se han de regir por los principios de eficiencia y no por los de justicia tributaria, por los de reciprocidad y valor de mercado, y no por los principios contributivos, planteamiento éste del que discrepamos. Tratándose de servicios públicos, que lo son esenciales en muchos casos, no puede ser el mercado el determinante de los criterios. Y lo dice uno que cree en el libre mercado, pero sujeto, eso sí, a modulaciones y controles, para evitar que el pez grande se coma al chico, fijando sus tarifas alegremente y dejando fuera del mismo a usuarios débiles. La semejanza de algunas prestaciones públicas con las privadas no nos puede ocasionar que dejemos de ver que estamos financiando servicios públicos, a menudo esenciales, lo que no nos permite huir de la acción de principios de justicia elemental, sea tributaria, contributiva, conmutativa o como la queramos llamar: generalidad, proporcionalidad, igualdad, capacidad económica, siquiera para no limitar el uso y evitar el abuso de poder que en otro caso es más fácil de generar. Para garantizar la universalidad en el acceso a servicios esenciales/imprescindibles como las residencias de mayores dependientes es menester atender fielmente a los principios de proporcionalidad/equivalencia de costes y capacidad económica, como lo hacen las leyes de la Dependencia citadas, Ley estatal 39/2006, de 14 de diciembre, Ley castellanoleonesa16/2010, de 20 de diciembre, a las que, no obstante, les cabe profundizar aún más en el diseño de las prestaciones exigibles y de su cuantificación, para cumplir debidamente con la reserva de ley exigible, sean tasas o sean P.P.P.N.T.

mera y principal es compensar al prestador del servicio por los costes en que incurre y que el usuario ha de hacer suyos en alguna medida²².

Cuando abordamos una prestación retributiva de costes de servicios públicos, se la denomine como se la denomine, la vinculación a los costes *generados* –*provocados* en la terminología ingeniosa de brillantes autores²³– es tan esencial que su apartamiento de los mismos es una fuente inagotable de litigios y anulaciones, particularmente cuando se trata de tasas. No vamos a extendernos ahora en el tratamiento jurisprudencial de las limitaciones legales a la cuantificación de las tasas, que ya hemos realizado en otros lugares y momentos²⁴, pero sí debemos recordar que el legislador se empeña en marcar diferencias, que por *natura* apenas existen, en la cuantificación posible según se trate de una tasa, un precio público o un precio privado, y aun cuando se tratara este

22 Cfr. Isabel GIL RODRÍGUEZ: «Los informes técnico-económicos en las tasas por prestación de servicios públicos», *Tributum* n.º 21/2012, insiste en la equivalencia de las prestaciones que han de acreditar los informes/memorias que necesariamente han de acompañar al establecimiento de tasas o precios, justificando el grado de cobertura de los costes, desglosando éstos y distribuyéndolos proporcionalmente entre los usuarios en función de la intensidad en la utilización del servicio. Como hemos explicado tantas veces, una cosa es que las referencias legales al coste del servicio tengan carácter global y otra bien distinta que los sujetos pasivos no puedan alegar la vulneración de la equivalencia de costes con ocasión de las liquidaciones individualizadas que se les practiquen. Si al sujeto pasivo se le cuantifica una cuota que excede en su caso concreto del coste del servicio que se le presta, tendrá en su mano, desde luego, un indicio de que el mentado límite global se está violando: si todas las liquidaciones singulares incurren en el mismo exceso, la suma de las cuantías liquidadas por todas ellas estará sobrepasando el límite global. De ahí que los órganos jurisdiccionales no puedan desentenderse tampoco de las impugnaciones individualizadas que plantean los sujetos pasivos a los que se giran cuotas que exceden de su particularizado coste del servicio, pues son sintomáticas de una posible nulidad de la ordenanza por violación del expresado límite global. Especialmente clara resulta en este sentido la S.TS de 22 de mayo de 1998, Ar. 4.302, que anula una liquidación de cuantía despepitada para una tasa por licencia de apertura, casando la sentencia que la confirmó, por cuantificar una deuda totalmente ajena a cualquier estimación de costes del servicio. Sobre la esencialidad del informe económico-financiero, que no lo es cualquier documento así denominado ayuno de su contenido preceptivo explicador, cfr. S.TS de 7 de febrero de 2009, recurso 4290/2005; y S.TS de 27 de junio de 2016, J.T.A. 3528. Y sobre la necesaria observación del procedimiento para la aprobación de la ordenanza fiscal, cfr. S.TS de 8 de mayo de 2009, recurso 6637/2005; y S.TS de 9 de febrero de 2012, recurso 5288/2088.

23 Cfr. SIMÓN ACOSTA, Eugenio: *Las tasas de las entidades locales*, cit; más recientemente *Tasas, tarifas y precios públicos*, cit, que prefiere *provocación* de costes a *equivalencia* de costes. Pero poca *provocación* hay cuando te viene impuesto lo que te prestan, quieras o no. Entendemos que todas las prestaciones patrimoniales retributivas de servicios públicos, sean tildables de tasas o precios, públicos o privados, han de cuantificarse con un criterio de proporcionalidad y no arbitrariedad en el reparto del coste sufragable a su través, y guiarse por el muy comunitario *principio de equivalencia de las prestaciones*, administrativa y del administrado. La cuota ha de responder a la participación individual de cada sujeto en el coste del servicio, a una imputación individualizada de costes, siquiera sea aproximada, pero nunca arbitraria, en función de su particular intensidad en el uso del servicio. Se violan los principios de igualdad y proporcionalidad si se obliga a contribuir a cada cual en función de unos costes imputados que no se corresponden con el uso del servicio realizado: estarían contribuyendo unos sujetos por los usos de otros sujetos, imputación arbitraria de costes que nadie está obligado a soportar. Como hemos explicado en José María LAGO MONTERO: «Tasas de recogida de basuras. Costes trasladables, costes imputables, capacidad económica y protección ambiental», *Tributos Locales* n.º 96/2010, con apoyo en la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Valencia de 19 de mayo de 2000 –T.L. n.º 6/2001–: aunque es cierto que el total de lo recaudado no puede ser superior al coste del servicio, no lo es menos que cada uno de los usuarios no está obligado a pagar más tasas que las correspondientes a la parte del coste total que efectivamente provoca y que a él le es atribuible.

24 Cfr. LAGO MONTERO, José María-GUERVÓS MAÍLLO, M.ª de los Ángeles: *Tasas locales: cuantía*, Marcial Pons, Madrid, 2004, páginas 106-7: un elemental principio de interdicción de la arbitrariedad impide obligar a tributar a cada cual por encima del coste del servicio que a él le es imputable

último de una prestación patrimonial pública, según el parecer que se va imponiendo últimamente en la legislación vigente.

Observamos como las limitaciones legales severas a la cuantificación de las tasas se relajan cuando pasamos al ámbito de los precios públicos y no digamos cuando penetramos en el ámbito de los precios privados. He aquí otra razón importante —si no la razón fundamental— que abona el tratamiento como precios, preferiblemente privados, por parte de las empresas concesionarias prestadoras de los servicios. Así como en las tasas el coste del servicio prestado es la máxima cuantía trasladable a los usuarios, según la ley, en los precios públicos pasa a ser una mera orientación legal —con criticables y difícilmente comprensibles invitaciones a su superación, incluso—. Y entrando en el mundo de los precios privados, es solo una parte de la cuantía de las prestaciones exigibles, a las que cabe añadir, de la mano de la Ley de Contratos, tanto el beneficio industrial, acorde con los parámetros de mercado, como el canon que la empresa haya de abonar a la Administración²⁵. Todo ello ha de ser aprobado por ésta y constituye el tope legal máximo de la cuantía, según expresa la Ley de Contratos, sin ahondar en precisiones de cuánto y cómo se fijan unos y otros

singularmente. Falta la proporcionalidad, que tiene que ser singularizada, en la retribución del coste global del servicio, si los usuarios no contribuyen en proporción, si quiera sea aproximada, vistas las dificultades de la medición, al uso que realizan del mismo. Se viola el principio de igualdad si se obliga a contribuir a cada cual por una tasa en función de unos costes imputados que no se correspondan con los singularmente imputables. Estarán contribuyendo unos sujetos por los costes imputables a otros sujetos, imputación indebida de costes en que se incurre cuando falta la singularización debida de los mismos, siquiera sea aproximada. En la mejor jurisprudencia, la rigurosa, se invalidan aquellas tasas en las que no se aportan series históricas de utilización del servicio, con lo que, como bien señala la S.TS de 10 de febrero de 2003, recurso n.º 3.225/1998, no puede realizarse el análisis crítico de correlación entre el coste global del servicio y recaudación de las tasas. Cuando no se especifica, no ya con detalle sino con un mínimo de rigor, cómo se han determinado las tarifas para dar cobertura a los costes, tal y como ordena la S.TS de 3 de diciembre de 2009, recurso de casación n.º 1403/2007, se incumple pues el mandato de que, una vez explicados con claridad los componentes del coste del servicio, ha de explicarse mínimamente en el informe económico-financiero cómo se distribuye ese coste entre los usuarios, tal y como recuerda la S.TS 98/2019, de 31 de enero, *Tributos Locales* n.º 140/2020, sentando estas conclusiones: una vez respetado el límite máximo que significa el coste total del conjunto de servicios, el reparto individual puede ser desigual mediante su modulación con criterios de capacidad económica; estos criterios habrán de estar objetivados y ser razonables; y el reparto individual habrá de hacerse con pautas de proporcionalidad que tengan en cuenta el grado de utilización del servicio.

25 Cfr. FALCÓN Y TELLÁ, Ramón: *Las prestaciones patrimoniales públicas...*, cit. Tal y como ordena para las tasas la S.TS de 8 de marzo de 2002, recurso 8793/1996, en doctrina perfectamente aplicable a los precios públicos y privados, que sean catalogables todo lo discutiblemente que se quiera como prestaciones patrimoniales públicas, aun siendo conscientes de la dificultad de llevar a cabo una contabilidad analítica de costes por todos los ayuntamientos, estos han de obrar con un mínimo rigor en su planteamiento y formulación, recogiendo y sintetizando datos precisos acerca de los gastos de personal, materiales, amortizaciones, cargas financieras, desglose y precisión que no se aprecian en buena parte de los informes/memorias que acompañan a tasas/precios públicos o privados exigibles por la prestación de servicios públicos. Ni informe ni ordenanza justifican a menudo el parámetro elegido como base imponible, que en muchas ocasiones nada tiene que ver con el coste del servicio que se presta y que se ha de imputar a los usuarios, y al que es imposible que se aproxime si quiera. La estimación de los Ayuntamientos es, con frecuencia, puramente voluntarista, carente de todo apoyo técnico y estadístico que permita su análisis. Como ordena la S.TS de 20 de febrero de 2009, recurso n.º 5110/2006, no ha de lograrse una equivalencia rígida o rigurosa pero sí una razonable,

componentes, de forma que se cumple muy dudosamente con la reserva de ley, según hemos explicado anteriormente²⁶.

Vemos, pues, que la intensidad de la reserva de ley disminuye —y flojea, de la mano de doctrina y jurisprudencia complacientes, que no de la nuestra— en un pódium decreciente tasa/precio público/precio privado —aun admitiendo que fuera prestación patrimonial pública— en el que no se ve muy bien cual escapa más de la reserva de ley, si el precio público por no ser prestación patrimonial pública, o el precio privado, por serlo sin poder serlo²⁷. Y paralelamente disminuye el rigor en la fijación de la cuantía posible a exigir, severo en las tasas, flexible en los precios públicos y notablemente laxo en los precios privados, aún calificables discutidamente como prestaciones patrimoniales públicas. No nos cabe ninguna duda de que éste es el efecto querido por las empresas concesionarias, que van dando pasos de gigante hacia la tarifa libre, *convenida/negociada* con unos usuarios que ningún poder de negociación tienen, y generadora de beneficios crecientes, a los que aspira lógicamente toda empresa privada, y aún las públicas y los entes de difícil catalogación dogmática. Tarifa libre de límites normativos y en progresivo aumento, generadora de cuantos más beneficios, mejor. A costa del usuario, claro. Y con ocasión de la prestación de ser-

fundada en el conjunto de lo previsible. La memoria ha de contener todas las precisiones y justificaciones del desarrollo articulado de la ordenanza fiscal, de modo que de su lectura se desprenda no sólo cual es el coste real o previsible del servicio en su conjunto o en su defecto, el valor de la prestación recibida, sino además la justificación razonada que ha llevado a la determinación, en su caso, de los criterios de cuantificación de la cuota para la elaboración de las liquidaciones, debiendo contener la explicación procedente que justifique el cumplimiento de los principios de justicia a los que hace referencia el art. 31.1 de la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico. Y es que como recuerda la S.TS de 11 de marzo de 2003, recurso 3225/1998, la prueba de una demasia arbitraria y carente de justificación podría dar lugar a la lesión del principio de equivalencia.

26 Por todos los ortodoxos MARTÍN QUERALT, Juan-LOZANO SERRANO, Carmelo-TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel-CASADO OLLERO, Gabriel: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, cit: el TC ha interpretado la reserva de ley en esta materia de manera tan laxa que prácticamente la ha convertido en una declaración retórica. No les parece congruente que se califique como P.P.P.N.T. a las prestaciones cobradas por los concesionarios. Ni aprecian cómo captar la coactividad más o menos presente en cada caso, según el TC Vaticinan que la desaparición de la mención a la parafiscalidad no acabará con ella pues la realidad es muy tozuda, y este tipo de figura seguirá existiendo, con mención o sin ella en la LGT Recuerdan a tal efecto las aportaciones de los empresarios al sistema de Seguridad Social, los aranceles de los fedatarios públicos y la tasa láctea. Las P.P.P.N.T. son terreno abonado para la jurisprudencia. Cfr. S.TC 44/2015, de 5 de marzo, S.TS 62/2015, de 13 de abril; S.TS de 14 de julio de 2015, J.T.A. 3276; S.TS de 14 de julio de 2015, J.T.A. 3278; S.TS de 15 de julio de 2015, J.T.A. 3934; S.TS de 15 de julio de 2015, J.T.A. 5987 —descuentos por medicamentos—.

27 No hacemos juegos de palabras gratuitamente. Es lo que dijo la S.TC 102/2005, de 20 de abril, al hilo de las tarifas portuarias: no pueden ser precios privados y prestaciones patrimoniales públicas a la vez. Pero ya vemos que el legislador y buena parte de la doctrina y de la jurisprudencia persisten en el empeño de compatibilizarlas, que critica con tanta destreza como dureza Marcos IGLESIAS CARIDAD, ob cit. Solo encuentra explicación a esta categoría híbrida pública/privada de las P.P.P.N.T. en que el legislador haya pretendido —y no bien articulado— adaptar el marco regulatorio español al Derecho de la U.E., que impone transferir al concesionario el riesgo operacional (o sea que se lucre o que se arruine con el servicio, entiendo yo). Pero el legislador comunitario no puede ser tan perverso como para abandonar la protección de los usuarios de los servicios, por los que tanto vela, que quedarían al páiro, de no aplicarse los principios/límites propios de la prestación de un servicio público y su financiación. Como bien señala la reciente S.TS de 20 de junio de 2020, recurso 1465/2018, sea tasa o sea P.P.P.N.T., la exacción exigible por la prestación del servicio del agua por concesionarios no se libra de la exigencia de motivación de los incrementos de los costes, ya sea en informe económico-financiero o en estudio razonado de costes.

vicios públicos, buena parte de los cuales son esenciales, como el agua o los servicios sociales a dependientes tales como las residencias de mayores²⁸.

Respecto del principio de capacidad económica, opinan algunos prestigiosos autores que éste ha sido tan diluido por la jurisprudencia TC que lo ha dejado poco operativo, e identificable con cualquier cosa, ya sea una contraprestación o una actividad de contaminación, además de que guadianea la doctrina jurisprudencial partidaria que se aplique en el conjunto del sistema, y no necesariamente a cada tributo, y menos a éstos que se rigen primordialmente por el principio del beneficio²⁹. A nuestro juicio, las P.P.P.N.T., si quedaran ayunas de los controles que incorporan los principios esenciales de legalidad y de capacidad económica, dificultarían la prestación universal del servicio, hasta el extremo de dejar sin acceso a servicios esenciales a los usuarios menos dotados de

28 Como explica MENENDEZ MORENO, *Menos mal que las prestaciones...*, cit, es obvio que el interés legítimo de las empresas prestadoras de servicios que generan P.P.P.N.T. es el beneficio. Lo que encuentra dudosamente constitucional es que tales servicios puedan prestarse indistintamente de unas maneras o de otras. A tales empresas no les cabe utilizar la vía de apremio, lo que le hace dudar de la eficacia en su prestación. ORTIZ CALLE, ob cit, recuerda acertadamente que los ciudadanos con menos recursos no pueden quedar al margen de los servicios públicos, para lo que han de regir también en estas pretendidas PPPNT los principios de justicia, lo cual debería de garantizarse por la intervención autonómica en su fijación. A nuestro juicio, la opción por un modelo tarifario o tributario debería estar al margen de condicionamientos ideológicos. Paradójico puede resultar que quienes no pregonamos ser abanderados del mayor de los progresismos defendamos el modelo tributario. Y la aplicación del principio de capacidad económica a estas prestaciones, sean tasas, precios públicos o P.P.P.N.T., tal y como lo hace con acierto la S.TSJ. de Castilla y León (Valladolid) 2415/2015, de 27 de octubre: la aportación económica del usuario de la residencia de mayores se cuantifica en función del coste del servicio y de la capacidad económica de cada cual, de tal manera que no puede exceder ni del 90% de aquél ni del 90% de la renta mensual del usuario, según el Decreto 70/2011, cuya impugnación se desestima en este punto, acertadamente. Cuestión distinta es que se le trata erradamente como un precio público, por falta de monopolio, cuando realmente sea una tasa o una P.P.P.N.T., por ser servicio imprescindible, pero obsérvese que en cualquier caso la sentencia considera acertadamente aplicable por el Decreto cuantificador el principio de capacidad económica, complementario del, y no contrapuesto al, principio de equivalencia de costes. Si se consolida el criterio legislativo configurador de las P.P.P.N.T., y la doctrina TC que lo sustenta, CCA.A. y CCL.L. habrán de recalificar buena parte de las prestaciones hasta ahora calificadas como tasas y precios públicos, según analizábamos en LAGO MONTERO, José María-GIL RODRÍGUEZ, Isabel-GUERVÓS MAÍLLO, M^aÁngeles-ALFONSO GALÁN, Rosa: *Comentario a la Ley de Tasas y Precios Públicos de la Comunidad Autónoma de Castilla y León*, DYKINSON, Madrid, 2010. A la vista de las circunstancias concurrentes en la prestación del servicio en cada caso, habremos todos de recalificar.

29 Cfr. FALCÓN Y TELLA, Ramón: *Las tarifas del agua...*, cit. Recuerda contundentemente Isabel GIL RODRÍGUEZ: *Los informes técnico-económicos en las tasas...*, cit, que en una prestación retributiva de costes, se llame como se llame, no es posible reclamar a un sujeto concreto y determinado una cantidad superior al coste del servicio, incluido un razonable beneficio, en su caso, que él, en particular, ha utilizado. Los principios constitucionales de igualdad, proporcionalidad e interdicción de la arbitrariedad, que son los inspiradores del principio de beneficio y equivalencia de costes, exigen que cada usuario contribuya en función de los costes/beneficios que le son singularmente imputables. En el mismo sentido Mercedes RUIZ GARIJO: *Problemas actuales de las tasas*, cit: a cada usuario del servicio no debe exigírsele mayor importe que el correspondiente a la parte del coste total del que efectivamente se ha beneficiado y que le es directamente atribuible... el principio de equivalencia ha sido reconocido, incluso, en el ámbito comunitario como una expresión de respeto al principio de libre competencia. De este modo se ha prohibido la existencia del precio no equitativo entendiendo por tal «aquella contraprestación que no guarde una relación razonable con el valor económico de la prestación recibida» –páginas 179-180–.

recursos económicos, servicios que se caracterizan por ser universales, tales como el agua, o los propios de la **dependencia**³⁰.

Como ha señalado la Sentencia del Tribunal Supremo 98/2019, de 31 de enero citada, el coste real o previsible del servicio constituye un límite en la cuantía de las tasas compatible con la modulación de la carga tributaria atribuible a cada cual según su capacidad económica. Pero lo que no cabe es imputar a unos sujetos un mayor coste que el proporcional en el que hayan incurrido según el uso del servicio que hayan realizado. En cualquier caso el informe económico-financiero ha de justificar el incremento del coste del servicio de unos sujetos respecto de otros, so riesgo de vulneración del principio de igualdad, al no estar justificado el incremento de la cuota por la generación de mayores costes del servicio. El reparto individualizado de costes ha de hacerse con criterios de proporcionalidad y ponderación de los grados de utilización. Así se expresa la Sentencia 716/2017, de 26 de abril –recurso 167/2016– de esta Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, con criterios todos que consideramos deben regir también la cuantificación de las P.P.P.N.T. Aun tratándose de P.P.P.N.T., entendemos que un informe económico-financiero acerca de la viabilidad del servicio sufragado por las prestaciones que lo sostienen resulta imprescindible. La Ley de Contratos del Estado lo denomina estudio de viabilidad económico-financiera –art. 285.2– y ha de cumplir idéntica función, al servicio del principio de equivalencia de costes, a la hora de implantar la pretendida P.P.P.N.T.: sea cual sea su denominación, su naturaleza es la propia de una prestación retributiva de costes que hay que motivar y fundamentar a la hora de implantarla y, por supuesto, a la hora de exigirla³¹. Como bien señala la reciente S.TS de 20 de junio de 2020, recurso 1465/2018, sea tasa o sea P.P.P.N.T., la exacción exigible por la prestación del servicio del agua por concesionarios no se libra de la exigencia de **motivación de los incrementos** de los

30 Peligros que evidencia claramente LOZANO SERRANO, C., ob cit: La esencialidad del servicio impone su universalidad y una cuantificación de las cuotas exigibles que no excluya a nadie del acceso al mismo. En el mismo sentido ORTIZ CALLE, E., ob cit. No se puede excluir al principio de capacidad económica de la vida de estas prestaciones, llámense P.P.P.N.T. o como se llamen. Antes o después, cuando se recupere la cordura, habrían de ser expulsadas por inconstitucionales las prestaciones que incurrieren, Dios quiera que no, en tal desatino. Esperamos no tener que llegar a esto. Y si el servicio que se presta es esencial, o al menos eminentemente público, de tal manera que es imprescindible en la generalidad de los casos, y no se puede privar de su acceso a nadie, porque carezca de capacidad económica para sufragarlo; y da pie a una prestación coactiva, por ser de establecimiento imperativo, sin que intervenga la voluntad del usuario en su fijación y en su cuantía; de tal manera que se le cobra por la fuerza si no la paga voluntariamente; en cuantía que tiene que ser proporcional al coste del servicio que se le presta...si esto es así, digo, ¿me puede explicar alguien por qué y para qué ha dejado de ser esta prestación una tasa? Explicaciones antes de la jubilación, por favor, que ya va quedando menos...

31 Así IGLESIAS CARIDAD, ob cit, siguiendo a Roberto Ignacio FERNÁNDEZ LÓPEZ, ob cit. Y a ORTIZ CALLE, ob cit, que lo fundamenta en el art. 101.2 L.CP Recuerda que el TC ha vedado la exigencia de tasas judiciales para quienes carecen de recursos para satisfacerlas –S.TC 140/2016, de 4 de julio, y S.TC 92/2017, de 6 de julio, entre otras–. Sirva de recordatorio para quienes reticentes a la aplicación del principio de capacidad económica a las tasas, pues esta sentencia es ejemplar en la aplicación del mismo a estas tasas devengadas por la prestación de servicios esenciales. Exhaustiva GIL RODRÍGUEZ, Isabel: *Tasas judiciales*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2019. También clara BUENO GALLARDO, Cristina: *Notas sobre la equiparación de los conceptos...*, cit, en la exigencia del principio de capacidad económica también a las prestaciones patrimoniales públicas que, aunque sean no

costes, ya sea en informe económico-financiero o en estudio razonado de costes.

4. La seguridad jurídica que conforma la gestión administrativa, la vía de apremio y el recurso contencioso, no la ofrece el derecho privado

Que las prestaciones exigibles por los concesionarios prestadores de servicios públicos sean calificables como precios privados (calificación muy discutida en doctrina y jurisprudencia) acarrea que hayan de regirse sustancialmente por el derecho privado, y no por el derecho administrativo ni tributario, reclamarse su incumplimiento en vía civil –y con los mecanismos civiles como el corte del suministro/baja del servicio– y no por la vía de apremio administrativo, e impugnarse ante la jurisdicción ordinaria y no en vía contenciosa previa económico-administrativa cuando la hubiera³². Confieso que no tengo yo claro que sea *todo* esto lo que realmente se pretende con la guerra redefinidora, sacar a estas prestaciones del ámbito jurídico-administrativo, a *todos* los efectos, en una nueva manifestación de huida del derecho público, para incardinarlas en el ámbito del derecho privado, para lo que conviene y para lo que no conviene, a tiros y troyanos, no solo en el relativo a la fijación de su cuantía, que no es precisamente menor, como acabamos de ver.

Se comprenden los resquemores doctrinales para con la vía de apremio, tan necesaria en la práctica ordinaria como generadora de excesos, máxime en estos tiempos de automatismo informático y fe ciega en las nuevas tecnologías. La dictadura neotecnológica en la que vivimos entusiasmados, también en el

tributarias, sean contributivas –aportaciones al déficit tarifario eléctrico, I.L.T.–. Recuérdesse que también a los precios públicos les es aplicable el principio de capacidad económica, como bien introduce con otras palabras el artículo 19.2 L.T.P.P., que habilita a no cubrir el coste del servicio cuando concurren razones de interés público. Sean PPPNT o sean tasas, los servicios públicos de las residencias de mayores dependientes son esenciales y se prestan en régimen de derecho público, ya en gestión directa ya por concesionarios, como bien reconoce el Decreto 70/2011, de 22 de diciembre, de Castilla y León, que, si bien yerra al calificar como precios públicos a estas prestaciones, acierta de pleno al aplicar el principio de capacidad económica en su cuantificación, pues la prestación exigible no puede absorber más del 90% de la renta computable del usuario. Se garantiza así la accesibilidad y la universalidad propias de un servicio esencial, garantías ayunas en una tarifa/precio privado. Las leyes de la dependencia citadas garantizan la accesibilidad y universalidad de los servicios imprescindibles sobre la base de los insoslayables principios de equivalencia de costes/proporcionalidad y capacidad económica, sin los cuales sería imposible lograr tal efecto garantizador. Que lo tenga que abanderar esto alguien que no profesa la fe teóricamente más progresista, e institucionalmente dominante, es muestra de la falta de carga ideológica que debería presidir el examen y la regulación de estas cuestiones, que por esenciales para un Estado de Derecho, merecen algo más de consenso y reflexión, y algo menos de ideología y precipitación que la que a veces se detecta en algunos foros.

32 Clarísimas exposiciones del profesor FALCON Y TELLA en las obras que ya van citadas, particularmente en *Las prestaciones patrimoniales públicas en favor de A.E.N.A.*, cit, donde reivindica el carácter de precios privados incluso para las ocupaciones de dominio público, tales como las terrazas de las cafeterías. A mi juicio, que sea privado el precio que pagamos por la cerveza que nos tomamos allí no acarrea que sea privada la prestación que el empresario ha de satisfacer al Ayuntamiento por la utilización privativa y aprovechamiento especial de un espacio que es de todos. A día de hoy esto es una tasa, pero con la fuerza que proyecta el magisterio del profesor FALCÓN, puede que termine siendo lo que él considere que deba ser.

ámbito administrativo, merced al deslumbramiento colectivo por todo lo que sea innovador y distinto a lo que ya había y funcionaba, propicia el uso y abuso de la vía ejecutiva, y con ella de errores en apremios precipitados, que sólo una persona de carne y hueso, y no un programa informático, puede evitar. Ahora bien, una cosa es que haya de frenarse el uso abusivo, cuando se produzca, de la vía de apremio y otra bien distinta que se pretenda extraer de su ámbito aplicativo a prestaciones que hemos calificado de *públicas* por *coactivas* en su establecimiento imperativo para con servicios imprescindibles, sean o no tributarias. Si son *coactivas* por *públicas* desde su nacimiento, lo son en su establecimiento y en su aplicación. No se entendería bien el carácter público de la prestación sin esta nota de la coactividad que la caracteriza por naturaleza³³. La ejecutividad y la ejecutoriedad propia de los ingresos públicos coactivamente impuestos acompaña a estas P.P.P.N.T., obvia y lógicamente, en su aplicación. Así las cosas, no genera más que confusión, en este humilde entendedor, la conceptualización como precio *privado* de algo que hemos aceptado que es una prestación *pública*. La inteligencia hace magia de la mano del profesor FALCÓN y del TC, inspiradores de un legislador difícil de seguir en este punto por quien esto suscribe. Como máximo habremos de convenir que tal prestación patrimonial es pública o privada a ciertos efectos, será semipública o semiprivada, según desde qué ángulo se la mire y contemple, y esto creemos que no favorece nada el entendimiento de la figura y su aplicación pacífica³⁴.

La vía de apremio es una técnica constitucional –S.TC 22/1984, de 17 de febrero–, por más que guste mucho o poco, que ha de pulirse y controlarse para que la eficacia constitucionalmente tutelada no desembogue en arbitrariedad. Pero extraer de su ámbito a estas P.P.P.N.T. so pretexto de su discutible y si acaso parcial perfil jurídico privado, no aportará ninguna mejora en términos de

33 Como bien explica MENÉNDEZ MORENO, *Menos mal que las prestaciones...*, cit, donde realmente se aprecia la coactividad de una prestación es en su exigibilidad, no tanto en su presupuesto de hecho, que es donde puso el énfasis la S.TC 185/1995. El requisito de la recepción obligatoria del servicio o su carácter esencial e irrenunciable para la vida privada o social del solicitante es «inasible con carácter general en el caso de los impuestos». En sentido semejante, LITAGO LLEGO, ob cit, e IGLESIAS CARIDAD, ob cit, para quien hubiera sido preferible mantener la referencia a las exacciones parafiscales, que no desaparecen por mucho que se empeñe el legislador, y regularlas para acoger estas categorías huidizas, en lugar de crear nuevas figuras ayunas de concreción y claridad. Precios públicos son ahora los universitarios, antes tasas, por más que nos cueste apreciar la diferencia, vista la dificultad de discernir el monopolio de hecho concurrente o no en la realidad, según desde donde se mire. S.TS de 14 de mayo de 2015, recurso 1959/2013; S.TS de 6 de octubre de 2016, recurso 4084/2014. Y la aplicabilidad del principio de capacidad económica, para no excluir a nadie del acceso al servicio, razón de interés público más que fundada, *ex art.* 19.2 L.T.P.P.

34 En la jurisprudencia son conscientes de que la denominación de precio privado no es precisamente la que mejor define el régimen jurídico de estas prestaciones llamadas antes tarifas y ahora P.P.P.N.T. Lo exteriorizan la S.TS de 28 de septiembre de 2015, Ar. 4216, y el voto particular contenido en la S.TS de 23 de noviembre de 2015, Ar. 100, favorable a la potestad tarifaria pero reconecedor de que el régimen de fijación de la tarifa es de derecho administrativo puro y duro, pues se sigue un procedimiento administrativo preestablecido tanto para la fijación como para la modificación, profusamente reglado en la legislación de régimen local, reglamento del servicio y pliego de condiciones: «por ello no son en su integridad precios de mercado ni su régimen jurídico es estrictamente privado, sino que, en puridad de principios, resulta conveniente distinguir entre tasas, precios públicos y tarifas...la denominación de precio privado tampoco es completamente expresiva de su régimen jurídico peculiar». El Decreto 70/2011, de 22 de diciembre, de Castilla y León, atribuye naturaleza pública y régimen de derecho público a los servicios y prestaciones de las residencias de mayores privadas concertadas. Cuando se trata de servicios imprescindibles por esenciales, devengarían P.P.P.N.T., necesariamente sometidas a reserva de ley y principios de justicia que garanticen el acceso universal: proporcionalidad, equivalencia de costes y capacidad económica.

aplicación pacífica de la figura. De apremios practicados por impago del agua o la basura no tenemos apenas noticia ni recuerdos. Pero la previsión del apremio opera en el ánimo de la ciudadanía, conocedora de que el impago de cuotas tributarias o seudotributarias acarrea recargos y embargos. La vía ejecutiva existe pero apenas se utiliza en el ámbito de estas prestaciones. Cumple una función preventiva, como es propio de las figuras sancionadoras o híbridas de retribución/sanción.

Así las cosas, no vemos que se gana extrayendo del ámbito jurídico-administrativo la gestión de estas prestaciones para llevarla al ámbito jurídico-privado. A día de hoy, y mientras no se reformen los preceptos que lo autorizan, al concesionario que no cobra le basta con dar cuenta del impago a la Administración titular del servicio para que active la vía de apremio³⁵. Pero si ahondamos en el predicado carácter privado de la prestación, y somos consecuentes con ello, esta posibilidad quedaría vedada, y las reacciones posibles ante el incumplimiento de pago serían la reclamación en vía civil y el corte del suministro/baja del servicio. Nos cuesta aceptar que estas dos alternativas sean preferibles a la primera, bajo los puntos de vista de la aplicación pacífica de la figura, con la mayor seguridad y menor litigiosidad posibles.

Creo que a cualquiera nos genera más urticaria contemplar cortes de suministro que vías de apremio, en el caso de que fueran abusivos ambos y tratándose de servicios esenciales. Mucha más urticaria. No vemos, pues, que la financiación tarifaria arroje ventajas sobre la financiación tributaria, por muy constitucional alternativa que sea en abstracto. Nos parece más coherente la financiación tributaria, vía tasas, tratándose como se trata de un servicio público. Y sobre todo, más acorde con los principios de justicia y de seguridad jurídica que deben presidir la regulación de cualquier contribución al sostenimiento del coste de un servicio público. Creemos que el legislador, en el uso de su potestad de configuración normativa, ha elegido la peor de las categorías, el precio privado, forzosamente acogedor, encajonada, de una categoría de P.P.P.N.T., que da cumplimiento, dudosa y si acaso débilmente, a las exigencias constitucionales³⁶.

El control jurisdiccional de una prestación patrimonial pública abusiva que ofrece la vía contenciosa, aun estando necesitado de clarificaciones y mejoras en diversos sentidos que no podemos desarrollar aquí, lo consideramos más efectivo que el que puede deparar la jurisdicción ordinaria, tan atascada de

35 Ramón FALCÓN Y TELLA –*Las prestaciones patrimoniales públicas...*, cit– tilda de anomalía que una sociedad mercantil como AENA apremie y dicte actos de liquidación. Lo sería si lo hiciera, desde luego, pero es que no vemos que pueda hacer ni lo uno ni lo otro, obviamente. Lo más que le cabe es dar cuenta del impago a la Administración titular del servicio para que esta liquide y apremie. Evidentemente. Tampoco es, pues, anómala la reclamación económico-administrativa, pues es sólo interponible ante actos administrativos, no ante facturaciones empresariales. *Obviously*. El caos que denuncia el ilustre profesor madrileño no se habría producido de haberse dejado las categorías como estaban, en lugar de remover el avispero, en mi opinión. La obsesión por la libre competencia entre quienes no compiten como libres comerciantes de productos en el mercado, nos ha traído a este escenario, como ya denunciáramos en *Tasas portuarias...*, cit. Tan malo puede resultar trasladar encajonando dogmas del derecho público al derecho privado como viceversa.

36 Como explica MENÉNDEZ MORENO, *Menos mal que las prestaciones...*, cit, que el legislador tenga libertad de elección y configuración, no significa que acierte técnicamente en sus elecciones y configuraciones. «Resulta cuestionable que un servicio de idéntica naturaleza pueda ser articulado

asuntos como aquélla y no tan conocedora de la tradicional querencia por la tarificación abusiva de Administraciones, organismos y empresas públicas, semipúblicas y concesionarias de toda clase y condición³⁷. Los contribuyentes, individualmente y a través de asociaciones representativas, impugnan a diario liquidaciones y reglamentaciones de toda clase de prestaciones retributivas de ilegalidad variable, a menudo por su cuantía desproporcionada, y se obtienen en tales impugnaciones contenciosas porcentajes de éxito frecuente, que no veo fácilmente alcanzables en vía civil. Siendo aún varios los aspectos a pulir en sede de control jurisdiccional de la legalidad de las prestaciones patrimoniales públicas, creemos que la vía contenciosa ofrece una tutela judicial efectiva en grado tal no será fácil mejorarlo ante tribunales ordinarios³⁸, razones todas por las que abogamos por el tratamiento jurídico público de estas P.P.P.N.T., en tanto pervivan en nuestro ordenamiento jurídico, en el que han penetrado ayudas de precisión y régimen jurídico, que deberá ser aclarado por el legislador.

5. Bibliografía

AGUALLO AVILÉS, Ángel: *Tasas y precios públicos*, Lex Nova, Valladolid, 1992.

ARNALDO CUBILLA, Enrique: «Comentario al artículo 26 L.J.C.A.», *Comentarios a la ley de la jurisdicción contencioso-administrativa*, El Consultor de los Ayuntamientos, Madrid, 2017.

en nuestro ordenamiento, sin saber bien porqué, como tasa, como precio o como prestación patrimonial de carácter público no tributaria». Cree errada la definición de P.P.P.N.T. contenida en la D.A. 1ª LGT y fundada en la errada jurisprudencia TC, pues no debió identificarse *coactividad* con servicio de presupuesto de hecho imprescindible, porque en la práctica es difícilísimo de deslindar tal *imprescindibilidad*. La coactividad de los ingresos públicos siempre ha ido referida a su *exigibilidad*, a las facultades exorbitantes del prestador que puede ejecutar en vía de apremio –remite a los arts. 27.6 L.T.P.P., 10.1 y 12.1 L.G.P.–. La coactividad no sirve para distinguir tasas de P.P.P.N.T. pues ambas son coactivas tanto en su presupuesto de hecho como en su exigibilidad. Pero es la coactividad en la exigibilidad lo que justifica la reserva de ley, en salvaguarda de la intervención en el patrimonio del deudor.

37 Cfr. GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús: *Comentarios a la ley de la jurisdicción contencioso-administrativa*, Civitas, Madrid, 1998, guía iluminadora de los prejuicios de que aún deben liberarse los jueces de lo contencioso, que guardan aún excesivo respeto por las Administraciones Públicas y sus actuaciones administrativas, que son obra de las personas físicas que las rigen, seres humanos, no divinos. Muy respetuosos con el despliegue de las potestades administrativas LEGUINA VILLA, Jesús-SÁNCHEZ MORÓN, Miguel: *Comentarios a la ley de la jurisdicción contencioso-administrativa*, Lex Nova, Valladolid, 2001.

38 Así, la viabilidad de la impugnación indirecta de reglamentos, la inviabilidad de bases imponibles/parámetros ajenos al presupuesto de hecho, y el cumplimiento de los principios de equivalencia y proporcionalidad en toda prestación patrimonial pública retributiva, se llame como se llame, tanto en la cifra global a recaudar como en las imputaciones/liquidaciones/facturaciones que se le realizan a cada usuario. Sobre estas cuestiones véanse ARNALDO CUBILLA, Enrique: «Comentario al artículo 26 L.J.C.A.», *Comentarios a la ley de la jurisdicción contencioso-administrativa*, El Consultor de los Ayuntamientos, Madrid, 2017; BASSOLS COMA, Martín: «La cuestión de ilegalidad de las disposiciones generales», *Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa*, Tribium, Madrid, 1999; DOMINGO ZABALLOS, Manuel: «La impugnación de ordenanzas fiscales. En especial el llamado recurso indirecto y la cuestión de ilegalidad», *Tribuna Fiscal* n.º 226-227/2009; y LAGO MONTERO, José María: *Tasas de recogida de basuras...*, cit.

BASSOLS COMA, Martín: «La cuestión de ilegalidad de las disposiciones generales», *Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa*, Tribium, Madrid, 1999.

BUENO GALLARDO, Cristina: «Notas sobre la equiparación de los conceptos de "prestación patrimonial de carácter público contributiva y tributo en la última jurisprudencia constitucional", en la obra colectiva dirigida por Antonio CUBERO TRUYO *Tributos asistemáticos del ordenamiento vigente*», Tirant lo Blanch, Valencia, 2018.

CAÑAL GARCÍA, Francisco: «Tasas o tarifas por el servicio de suministro de agua. Reciente jurisprudencia», en la obra colectiva dirigida por M.^a Luisa ESTEVE PARDO *Impulso a la actividad económica en los municipios: cuestiones tributarias de interés*, Editorial Huygens, Barcelona, 2017.

DOMINGO ZABALLOS, Manuel: «La impugnación de ordenanzas fiscales. En especial el llamado recurso indirecto y la cuestión de ilegalidad», *Tribuna Fiscal* n.º 226-227/2009.

FALCÓN Y TELLA, Ramón: «¿Tasas o tarifas? La supresión del párrafo segundo del art. 2.2.a.) LGT», *Quincena Fiscal* n.º 7/2011; id: «El concepto constitucional de tributo y las tarifas», *Quincena Fiscal* n.º 11/2011; id: «Las prestaciones patrimoniales públicas en favor de AENA: ¿tasas o precios privados?», *Quincena Fiscal* n.º 9/2012; id: «Las tarifas que abonan los usuarios de un servicio público como prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias», *Quincena Fiscal* n.º 5/2018; id: «Las tarifas del agua, en caso de concesión, son precios privados: S.TC 63/2019, de 9 de mayo», *Quincena Fiscal* n.º 13/2019.

FERNÁNDEZ LÓPEZ, Roberto Ignacio: «Análisis conceptual de la categoría jurídica que se proyecta sobre la contraprestación por el suministro de agua», *Crónica Tributaria* n.º 166/2018.

FERNÁNDEZ PAVÉS, M.^a José: «El pago por el servicio de agua potable según el TS ¿es tasa o tarifa?», en la obra colectiva en homenaje a la profesora FERNÁNDEZ JUNQUERA, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2017.

GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo: «Sobre la naturaleza de la tasa y las tarifas de los servicios públicos», *R.A.P.* n.º 12/1953.

GIL RODRÍGUEZ, Isabel: *Tasas judiciales*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2019; «Los informes técnico-económicos en las tasas por prestación de servicios públicos», *Tributum* n.º 21/2012.

GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio: *Concepto actual de tributo. Análisis de jurisprudencia*, Aranzadi, Cizur Menor, 1996.

GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús: *Comentarios a la ley de la jurisdicción contencioso-administrativa*, Civitas, Madrid, 1998.

IGLESIAS CARIDAD, Marcos: «Las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias», *Nueva Fiscalidad* n.º 4/2019.

JIMÉNEZ NAVAS, M.^a del Mar: «Algunas notas definitorias de las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario introducidas por la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de contratos del sector público», *Quincena Fiscal* n.º 13/2019.

LAGO MONTERO, José María: «Tasas de recogida de basuras. Costes trasladables, costes imputables, capacidad económica y protección ambiental», *Tributos Locales* n.º 96/2010; id: «Tasas portuarias ¿fin de la guerra normativa y tarifaria?», en la obra colectiva por él dirigida *Tasas portuarias por usos y servicios*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2013.

LAGO MONTERO, José María-GUERVÓS MAÍLLO, M.^a de los Ángeles: *Tasas locales: cuantía*, Marcial Pons, Madrid, 2004.

LAGO MONTERO, José María-GIL RODRÍGUEZ, Isabel-GUERVÓS MAÍLLO, M.^a Ángeles-ALFONSO GALÁN, Rosa: *Comentario a la Ley de Tasas y Precios Públicos de la Comunidad Autónoma de Castilla y León*, DYKINSON, Madrid, 2010.

LEGUINA VILLA, Jesús-SÁNCHEZ MORÓN, Miguel: *Comentarios a la ley de la jurisdicción contencioso-administrativa*, Lex Nova, Valladolid, 2001.

LITAGO LLEDO, Rosa: 'El concepto constitucional de prestación patrimonial de carácter público vs la definición legal de tasa', en la obra colectiva dirigida por Antonio CUBERO TRUYO *Tributos asistemáticos del ordenamiento vigente*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2018.

LOZANO SERRANO, Carmelo: «Art. 158.1 C.E.: Límites al recorte y copago de servicios fundamentales», en la obra colectiva dirigida por Salvador RAMÍREZ y Luis MALVÁREZ *Fiscalidad en tiempos de crisis*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2014.

MARTÍN QUERALT, Juan-LOZANO SERRANO, Carmelo-TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel-CASADO OLLERO, Gabriel: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, Madrid, 2020.

MARTÍNEZ SÁNCHEZ, César: *El principio de equivalencia en el sistema tributario español*, Marcial Pons, Madrid, 2014; «Propuestas para la mejora de la regulación de los tributos causales locales: tasas y contribuciones especiales», *Tributos Locales* n.º extra 4/2018; «La imposibilidad de exigir tasas por determinados servicios públicos locales: un estudio del art. 21 L.H.L.», *Tributos Locales* n.º 128/2018; «La irrelevancia de la forma de prestación del servicio: una refutación de la potestad tarifaria», *Tributos Locales* n.º 112/2013.

MENÉNDEZ MORENO, Alejandro: «Las prestaciones patrimoniales de carácter público: un análisis de su estructura en busca de su mejor adecuación a nuestro texto constitucional», en la obra colectiva dirigida por Antonio CUBERO TRUYO *Tributos asistemáticos del ordenamiento vigente*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2018; id: «Criterios axiológicos para delimitar la noción y régimen jurídico de los tributos y de las prestaciones patrimoniales públicas» parte I en *Quincena Fiscal* n.º 4/2018 y parte II en *Quincena Fiscal* n.º 6/2018; id: «Las prestaciones patrimoniales de carácter público: un análisis de la noción de las

mismas en la Ley 9/2017», de Contratos del Sector Público, en *Quincena Fiscal* n.º 1-2/2018; id: '¡Menos mal que las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario son constitucionales! A propósito de la Sentencia del Tribunal Constitucional 63/2019, de 9 de mayo', *Quincena Fiscal* n.º 21/2019.

MORENO GONZÁLEZ, Saturnina: «Las tasas y tarifas portuarias tras la última reforma legislativa. Aspectos generales de su régimen jurídico conforme al derecho interno e incidencia del derecho de la Unión Europea», en la obra colectiva dirigida por José María LAGO MONTERO *Tasas portuarias por usos y servicios*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2013.

ORTIZ CALLE, Enrique: 'Las fronteras del Derecho Tributario. A propósito de las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario', *Quincena Fiscal* n.º 19/2018.

RAMALLO MASSANET, Juan: «Tasas, precios públicos y precios privados (hacia un concepto constitucional de tributo)», *Civitas Revista Española de Derecho Tributario* n.º 90/1996.

RUIZ GARIJO, Mercedes: *Problemas actuales de las tasas*, Lex Nova, Valladolid, 2002.

SÁNCHEZ LÓPEZ, M.^a Esther: «El concepto de prestación patrimonial de carácter público, a raíz de su introducción por la Ley de Contratos del Sector Público», *Quincena Fiscal* n.º 6/2019.

SIMÓN ACOSTA, Eugenio: *Las tasas de las entidades locales*, Aranzadi, Cizur Menor, 1999; id: «Tasas, tarifas y precios públicos», *Quincena Fiscal* n.º 14/2020.

TORNOS MÁS, Valentín: «Potestad tarifaria y política de precios», *Revista de Administración Pública* n.º 135/1994.

VILLAR ROJAS, Francisco: *Tarifas, tasas, peajes y precios administrativos*, Comares, Granada, 2000.

6. Jurisprudencia

S.TC 22/1984, de 17 de febrero

S.TC 185/1995, de 14 de diciembre

S.TC 182/1997, de 28 de octubre

S.TS de 22 de mayo de 1998, Ar. 4.302

S.TS de 12 de diciembre de 1998, recurso 635/1993.

S.TS de 2 de julio de 1999, Ar. 7094

S.TC 233/1999, de 16 de diciembre

S.TSJ. de Valencia de 19 de mayo de 2000, T.L. n.º 6/2001

José María Lago Montero

S.TC 106/2000, de 4 de mayo
S.TC 194/2000, de 19 de julio
S.TS de 8 de marzo de 2002, recurso 8793/1996
S.TS de 9 de julio de 2002, recurso 62/2010
S.TS de 10 de febrero de 2003, recurso n.º 3.225/1998
S.TS de 11 de marzo de 2003, recurso 3225/1998
S.TC 102/2005, de 20 de abril
S.TC 121/2005, de 10 de mayo
S.TC 122/2005, de 11 de mayo
S.TS de 28 de septiembre de 2005, Ar. 4216
S.TS de 20 de octubre de 2005,
S.TS de 7 de marzo de 2007, recurso 1727/2002
S.TS de 7 de abril de 2007, recurso 2882/2002
S.TSJ.C.L. de 28 de septiembre de 2008, Ar. 95170
S.TS de 5 de febrero de 2009, recurso 3454/2005
S.TS de 7 de febrero de 2009, recurso 4290/2005
S.TS de 20 de febrero de 2009, recurso n.º 5110/2006
S.TC 101/2009, de 7 de abril
S.TS de 8 de mayo de 2009, recurso 6637/2005
S.TS de 20 de julio de 2009, Ar. 675
S.TS de 12 de noviembre de 2009, Ar. 1738
S.TS de 3 de diciembre de 2009, recurso n.º 1403/2007
S.TS de 9 de febrero de 2012, recurso 5288/2088
S.TS de 9 o 16 de julio de 2012, recurso 62/2010
S.TS de 24 de septiembre de 2012, Ar. 9227
S.TS de 3 de diciembre de 2012, Ar. 581
S.TSJ. de Valencia 3429/2014, de 1 de septiembre
S.TS de 25 de junio de 2015, Ar. 3214
S.TS de 14 de mayo de 2015, J.T.A. 4078

S.TS de 14 de julio de 2015, J.T.A. 3276
S.TS de 14 de julio de 2015, J.T.A. 3278
S.TS de 15 de julio de 2015, J.T.A. 3934
S.TS de 15 de julio de 2015, J.T.A. 5987
S.TS de 28 de septiembre de 2015, Ar. 4.216
S.TSJ. de Castilla y León (Valladolid) 2415/2015, de 27 de octubre
S.TS de 20 de noviembre de 2015, recurso 1485/2012
S.TS de 23 de noviembre de 2015, Ar. 100
S.TS de 24 de noviembre de 2015, recurso 232/2014
S.TS de 27 de junio de 2016, J.T.A. 3528
S.TC 140/2016, de 21 de julio
S.TS de 6 de octubre de 2016, recurso 4084/2014
S.TS de 26 de abril de 2017 -recurso 167/2016-
S.TC 92/2017, de 6 de julio
S.TS 98/2019, de 31 de enero, T.L. n.º 140/2020
S.TC 63/2019, de 9 de mayo
S.TS de 25 de junio de 2019, recurso 5108/2017
S.TS de 20 de junio de 2020, recurso 1465/2018

A close-up, over-the-shoulder view of a person with a beard and glasses, wearing a grey sweater, writing on a document with a black pen. The document is on a clipboard. The background is blurred, showing a desk and a laptop. The text 'Comentario de doctrina administrativa' is overlaid in white, serif font.

Comentario de doctrina administrativa

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO REGIONAL DE CASTILLA Y LEÓN. COMENTARIO A LA RESOLUCIÓN 05/00684/2018, DE 26 DE JUNIO DE 2019

Gabinete de Estudios de AEDAF

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Análisis de contabilidad mercantil en procedimientos de comprobación limitada por parte de la Inspección.

En el caso planteado, la Administración Tributaria, en un procedimiento de comprobación limitada, rectifica las cantidades declaradas por el contribuyente en la transmisión de valores no negociados en mercados organizados, atendiendo a la presunción que recoge el art 37 de la LIRPF y apoyándose en las declaraciones del Impuesto sobre Sociedades de la sociedad cuyas participaciones han sido objeto de venta. El contribuyente sin embargo alega que hay que entrar en el análisis de la contabilidad para calcular el valor real de dichas participaciones.

El Tribunal en este caso considera, por un lado, que la Administración no puede amparar su liquidación provisional en los datos consignados en el Impuesto sobre Sociedades sin haberlos incluido en el expediente, pues la falta de prueba por parte de la administración produce un defecto material o sustantivo que da a lugar a la anulación de la liquidación y por otro lado, como el contribuyente alega la necesidad de analizar la contabilidad para calcular el valor real, la Administración tiene vedado entrar en el análisis de la contabilidad mercantil en un procedimiento de comprobación limitada y por tanto no puede entrar a valorarlo.

Fundamentos de derecho

SEXTO.-

(...)

A juicio de este Tribunal Central no es incompatible, en principio, con el procedimiento de comprobación limitada una actuación como la descrita, esto es, una actuación en la que la Administración, por aplicación de la presunción *iuris tantum* del artículo 37.1.b) LIRPF, determina el valor teórico y el de capitalización a partir de los datos de balance y cuenta de resultados contenidos en las declaraciones del Impuesto sobre Sociedades de la entidad participada.

(...)

En el caso presente los datos de la entidad participada que han sido utilizados en la regularización del obligado tributario no se contienen en las declaraciones presentadas por aquella en cumplimiento de la obligación de suministro de información a que se refieren los artículos 93 y 94 de la LGT, sino en la declaración del Impuesto sobre Sociedades. Por tal razón no resulta de aplicación al supuesto examinado lo indicado en el segundo párrafo del artículo 108.4 de la LGT arriba reproducido.

En cualquier caso, teniendo presente, conforme a lo dispuesto en el primer párrafo del artículo 108.4 de la LGT, que los datos consignados en las autoliquidaciones del Impuesto sobre Sociedades de la entidad participada sólo se presumen ciertos para ella, si el obligado tributario al que se está regularizando la renta derivada de la transmisión de los valores no cotizados, cuestionase los datos consignados en el balance y cuentas de resultados de las declaraciones del Impuesto sobre Sociedades de la entidad participada, a partir de los cuales se han determinado los valores teórico y de capitalización, tales datos deberían ser contrastados, lo cual exigiría de la Administración requerir a la sociedad participada para que ratificara y aportara pruebas de los mismos, esto es, para que acreditase la identidad entre los datos declarados y los consignados en contabilidad, pero solo en la medida en que lo permitiera el artículo 136.2 en su letra d), cosa que no sucede en el presente caso puesto que no se trata de la contabilidad mercantil del obligado tributario sino de un tercero, y en el procedimiento de comprobación limitada respecto de los requerimientos a terceros se prevé en la letra d) citada que únicamente se podrán realizar requerimientos a terceros «para que aporten la información que se encuentren obligados a suministrar con carácter general o para que la ratifiquen mediante la presentación de los correspondientes justificantes»....»

SÉPTIMO.-

(...)

Así, la prueba es la actividad que tiene por objeto demostrar la exactitud o inexactitud de los hechos que ha de servir de fundamento a la decisión del procedimiento: en la medida en que en un procedimiento administrativo se planteen dudas acerca de la exactitud de los hechos en virtud de los cuales debe

pronunciarse la resolución, es lógico que, previamente a la resolución, se prevean una serie de actos cuya finalidad es, precisamente, la comprobación de la certeza de aquellos hechos debatidos. Actos probatorios que, en definitiva, no constituyen sino el instrumento necesario para el conocimiento de los hechos en todo actuar jurídico, y para todo sujeto que cumpla actividades jurídicas. La Administración no es un mero sujeto destinatario de la actividad probatoria, sino que es el sujeto activo de la prueba, por ello, antes de actuar, está obligada a probar o a comprobar la concurrencia de presupuestos que legitiman su actuación.

En relación con lo expuesto debe tenerse presente que el Tribunal Económico Administrativo, en resolución número 00/4562/2014 ha establecido que: «la falta de inclusión en el expediente de los documentos en los que la Administración ha fundamentado su regularización no entiende este TEAC que constituya un mero defecto formal, sino una falta de justificación de la realización del hecho imponible o de su dimensión económica, extremos cuya prueba recae sobre la Administración, lo que constituye un defecto material o sustantivo que da lugar a la anulación de la liquidación sin orden de retroacción».

Por otra parte, el citado artículo 37.1.b) establece una presunción *iuris tantum* al señalar un valor mínimo de mercado, de tal forma que, salvo prueba de que el importe efectivamente satisfecho se corresponde con el que habrían acordado partes independientes en condiciones normales de mercado, el valor de transmisión será, como mínimo, el mayor de los dos valores objetivos señalados en dicho precepto. Pues bien, en el presente caso es conveniente señalar que el procedimiento de comprobación limitada se inicia con la notificación del requerimiento de fecha 5 de marzo de 2018, en el cual se requería a la parte reclamante la aportación de la escritura de transmisión de las acciones/participaciones y la justificación documental del valor de adquisición de dichas participaciones, así como los gastos y tributos inherentes a la transmisión. Pues bien, la Oficina gestora, con la documentación requerida, dicta propuesta de liquidación provisional aplicando directamente las normas de cautela incluidas en el artículo 37.1 b), sin haber requerido justificante alguno del valor de mercado de las participaciones, lo cual provoca en el reclamante una situación de indefensión. Además, es necesario señalar que el artículo 105 de la LGT de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, según el cual «en los procedimientos de aplicación de los tributos, quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo», ha sido interpretado por el Tribunal Supremo, en su sentencia de 27 de enero de 1992, en el sentido de que «cada parte ha de probar el supuesto de hecho de la norma, cuyas consecuencias jurídicas invoca a su favor, y, en el presente caso, no puede invocarse la falta de prueba cuando dicha prueba no ha sido requerida con carácter previo a dictarse la liquidación provisional. Pero es que además el reclamante aportó en el trascurso de las actuaciones un informe de auditoría en el que se fijaba un valor de mercado de las participaciones transmitidas de 384,37 euros, negando la Oficina gestora la validez de dicho informe alegando que el mismo se realiza en marzo de 2018, para posteriormente manifestar que se debieron tener en cuenta los flujos de caja de años posteriores, lo cual entra en una clara contradicción dado que se está valorando la empresa a fecha de la transmisión con los datos

que se tienen en dicho momento, cuestionando además el método de valoración elegido sin ningún argumento válido para ello.

Pero además en el presente caso, el reclamante manifiesta que a efectos de determinar el valor de enajenación de las participaciones sociales se han de tener en cuenta el valor real de determinadas partidas del balance y el análisis de los resultados de diversos ejercicios y periodos, así como de la situación económico-financiera de las empresas en el momento de la transmisión, lo cual determinaba que el valor de mercado era muy inferior al que resulta del valor teórico, y para poder verificar dichos extremos es necesario el análisis de la contabilidad. Por lo tanto, dado que en el procedimiento de comprobación limitada está vedado el análisis de la contabilidad mercantil, no puede la Dependencia de Gestión regularizar las citadas ganancias patrimoniales en el marco de este procedimiento. En consecuencia, procede la anulación del acuerdo impugnado.

OCTAVO.- En cuanto a la procedencia de la sanción impuesta por infracción tributaria, derivada de la regularización efectuada en la liquidación anterior, teniendo en cuenta lo dispuesto en el Fundamento de Derecho anterior de la presente resolución, procede la anulación de la misma.

Por lo expuesto Este Tribunal Económico-Administrativo

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL. COMENTARIO A LA RESOLUCIÓN 4795/2019, DE 24 DE NOVIEMBRE DE 2020

Gabinete de Estudios de AEDAF

Impuesto sobre la renta de No Residentes. Improcedente aplicar la reducción en los rendimientos de bienes inmuebles

En este caso, el contribuyente alega al Tribunal, que la normativa española en materia de rendimientos de bienes inmuebles supone una discriminación para las personas no residentes pues la norma únicamente permite aplicar la reducción del 60% a los residentes en España y así se encuentra denunciado por la Comisión Europea. Resuelve en este caso el TEAC que, si bien es cierto que España se encuentra en proceso de revisión ante la Comisión Europea, no existe una sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea que implique la derogación o modificación de la normativa nacional y por lo tanto, procede la aplicación de la normativa nacional y en concreto, lo dispuesto en el artículo 24.1 del TRINR.

Fundamentos de derecho

(...)

CUARTO.-

(...)

En el presente caso, no es desconocido para este Tribunal que la Comisión Europea decidió enviar una carta de emplazamiento a España pidiéndole que eliminase un trato fiscal discriminatorio para los no residentes en relación con los ingresos derivados del alquiler de viviendas (número de infracción...).

A estos efectos, en la página de la Comisión Europea, hoja informativa de 7 de marzo de 2019, se hace constar con relación a este procedimiento:

«Fiscalidad: la Comisión pide a ESPAÑA que elimine la discriminación en la tributación de los ingresos por percepción de alquileres por parte de personas físicas no residentes.

La Comisión ha decidido hoy enviar una carta de emplazamiento a España pidiéndole que elimine un trato fiscal discriminatorio para los no residentes en relación con los ingresos derivados del alquiler de viviendas. A efectos del impuesto sobre la renta, las personas físicas residentes disfrutan de una reducción del 60 % de los ingresos netos obtenidos por el alquiler de bienes inmuebles utilizados por el arrendatario como vivienda. Sin embargo, las personas físicas no residentes no pueden beneficiarse de esta reducción. Así pues, los inversores de otros Estados miembros de la UE o del EEE están sujetos a un trato diferente que restringe indebidamente la libre circulación de capitales (artículo 63 del TFUE). Si España no actúa en los dos próximos meses, la Comisión podría enviar un dictamen motivado a las autoridades españolas».

Sin embargo, según la propia página de la Comisión (Comisión Europea, Aplicación del Derecho de la UE, Infracciones, Decisiones sobre infracciones) dicho procedimiento está todavía en curso, sin que tenga constancia este Tribunal Central de que la Comisión hubiese pasado a la siguiente fase, emitiendo un dictamen motivado.

Dicho lo cual, a los efectos de resolver la presente controversia hemos de tener en cuenta los términos en los que se manifestaba el presente Tribunal en la Resolución 529/2016 de 14 de febrero de 2019, en relación con otro procedimiento infractor, que se encontraba en una fase más avanzada que el que se debate en la presente reclamación:

«Por último, debe dejarse constancia de que este Tribunal Central desconoce si el Procedimiento n.º.../... abierto por la Comisión contra el Reino de España ya citado, en el contexto del cual, tal y como se ha hecho público, la Comisión ha enviado a España en fecha 15 de febrero de 2017 un dictamen motivado instando la modificación de sus normas en este ámbito, y advirtiendo que ‘de no recibirse una respuesta satisfactoria en el plazo de dos meses, la Comisión puede llevar a España ante el TJUE’ ha sido finalmente remitido ante el TJUE, y, en su caso, el estado de la tramitación. Hay que señalar que la Comisión Europea no dispone en estos concretos procedimientos de infracción de la potestad de imponer unilateralmente la derogación o inaplicación de una normativa nacional en tanto no exista sentencia del Tribunal de Justicia».

Por tanto, y en aplicación al caso aquí planteado, no solo no existe una Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea que implique una derogación o modificación de la normativa nacional, sino que simplemente se ha producido el envío de carta de emplazamiento sin que conste que se haya avanzado en el procedimiento de una eventual infracción del ordenamiento comunitario al estado de dictamen motivado.

En consecuencia, en este estadio, procede la aplicación de lo previsto en la normativa nacional y, en concreto, el artículo 24.1 del TRIRNR que establece:

«la base imponible correspondiente a los rendimientos que los contribuyentes por este impuesto obtengan sin mediación de establecimiento permanente estará constituida por su importe íntegro, determinado de acuerdo con las nor-

mas del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, sin que sean de aplicación los porcentajes multiplicadores del artículo 23.1 de dicho Texto Refundido, ni las reducciones».

Por tanto, no procede la aplicación de la reducción del 60% invocada por el recurrente, debiendo confirmarse el acto impugnado.

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL. COMENTARIO A LA RESOLUCIÓN 2050/2018, DE 27 DE NOVIEMBRE DE 2020

Gabinete de Estudios de AEDAF

Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y AJD. La adjudicación en pago de asunción de deuda como hecho imponible.

Entiende el TEAC, estimando el recurso de alzada presentado por la Dirección General de Tributos de Madrid, que en los supuestos en los que se aporten inmuebles a una sociedad y esta asume las deudas de la aportante se producen dos hechos imponibles distintos de forma independiente. Por un lado, la operación societaria de ampliación de capital y por otro, la transmisión a título oneroso cuyo precio es la deuda asumida. Por lo tanto, al existir dos hechos imponibles totalmente diferenciados tendrán que tributar conforme a la normativa de cada uno.

Fundamentos de derecho:

(...)

CUARTO.-

(...)

La cuestión a resolver consiste en determinar si, además de producirse el hecho imponible típicamente societario, es pertinente practicar liquidación por la modalidad de «transmisiones patrimoniales onerosas» por la transmisión de inmuebles a la sociedad al haber asumido esta, por tratarse de una garantía real, las deudas del aportante. Este Tribunal entiende que la incompatibilidad entre la modalidad de operaciones societarias y transmisión patrimonial onerosa prevista en el artículo 1.2 del Texto Refundido no resulta de aplicación cuando, como ocurre en la escritura pública referida, se distinguen dos convenciones

sujetas al impuesto de forma independiente: la constitución societaria y la transmisión de bienes inmuebles en contraprestación de asumir una deuda de los aportantes, convenciones que suponen la concurrencia de los dos hechos impositivos, operación societaria y la transmisión patrimonial onerosa por adjudicación expresa en pago de asunción de deuda.

Hemos de concluir que, en el presente caso, estamos por tanto ante dos convenciones: la operación societaria de constitución de sociedad, y ante una transmisión a título oneroso cuyo precio es la deuda asumida: La entidad adquirente entrega unos títulos o participaciones en su capital a la vez que asume unas deudas de la entidad transmitente recibiendo como contrapartida o precio, unos bienes inmuebles, y así, ha de tributar por el concepto de Operaciones Societarias en cuanto al saldo neto o valor de lo recibido deducida la deuda asumida y equivalente al valor nominal de las participaciones emitidas y suscritas, y, por el concepto Transmisiones Onerosas por el valor de los préstamos hipotecarios pendientes y asumidos por la entidad que realizan la función de precio de adquisición. Por ello, puede afirmarse que la sociedad adquiere la plena propiedad del inmueble lo que se corresponde con la contraprestación satisfecha: Una parte con la asunción de la deuda y la otra mediante la entrega de acciones a los socios. Por ello existen dos hechos impositivos diferentes: el primero en concepto de Transmisiones Onerosas (por la transmisión de una parte que se paga asumiendo una deuda del transmitente) y la segunda por Operaciones societarias (por el valor por el que se aporta el inmueble a la sociedad que se corresponde con la cifra de capital desembolsado), sin que exista incompatibilidad alguna, dado que se producen dos negocios jurídicos distintos, correspondiendo importes distintos, y sumando ambos conceptos el valor total del inmueble transmitido.

QUINTO.-

En cuanto a la trascendencia a efectos del hecho imponible que pueda tener el hecho de que se produzca o no la subrogación del nuevo deudor en lugar del anterior, debe señalarse que la existencia o no de aceptación expresa del acreedor, permitiendo la subrogación del nuevo deudor, afectará a las relaciones entre el acreedor, antiguo deudor y nuevo deudor: Así, si hay aceptación expresa del acreedor, desaparecerá el anterior deudor a todos los efectos sustituyéndose por una nueva única relación obligacional acreedor-nuevo deudor. Si no consta la aceptación expresa del acreedor se creará una situación más compleja: el acreedor sólo considera como deudor al primer deudor, por más que el nuevo deudor se haya comprometido frente al primer deudor a satisfacer la deuda. Sin embargo, esa situación no impide la validez del acuerdo llevado a cabo entre el primer y segundo deudor consistente en que a cambio de la entrega de dichos bienes el adquirente de los mismos se encargará de pagar la deuda pendiente (que el acreedor no podría rechazar *ex art.º 1158 CC*). Por tanto, la no aceptación expresa del acreedor a la subrogación del nuevo deudor no afecta al negocio jurídico de ampliación de capital social mediante aportación de bienes inmuebles, cuyo acto de naturaleza mercantil (ampliación de capital) ha quedado inscrito en el Registro Mercantil y cuya transmisión de la titularidad de los

inmuebles se ha producido válidamente debiéndose destacar aquí que es precisamente esa transmisión inmobiliaria (cuya validez es ajena a la aceptación de subrogación del nuevo deudor por el acreedor) la que devenga el hecho imponible aquí discutido.

Es por ello que este Tribunal coincide con los fundamentos de Derecho expuestos por el Director General procediendo revocar la resolución dictada en primera instancia y estimar el presente recurso.

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO REGIONAL DE ANDALUCÍA. COMENTARIO A LA RESOLUCIÓN DE 11 DE DICIEMBRE DE 2020

Gabinete de Estudios de AEDAF

IRPF. Rendimientos del capital inmobiliario. Gastos deducibles. Amortización en caso de inmuebles adquiridos a título lucrativo.

La cuestión que se plantea en la presente resolución se centra en determinar cómo se debe calcular el importe de la amortización del inmueble arrendado, a los efectos de determinar el rendimiento neto del capital inmobiliario, en aquellos supuestos en los que el inmueble fue adquirido por herencia. La Administración viene interpretando que dicha amortización se calcula aplicando el 3% al mayor de los dos valores a los que se hacen referencia en el art. 23.1.b) de la LIRPF –coste de adquisición satisfecho o el valor catastral, sin incluir en ambos casos el valor del suelo – y, a estos efectos, se entiende por «coste de adquisición satisfecho» el importe de los gastos y tributos inherentes a su adquisición, así como el coste de las inversiones y mejoras efectuadas en el inmueble. Por el contrario, el contribuyente argumenta que la amortización debe calcularse aplicando el 3% sobre el valor del inmueble determinado por la comunidad autónoma a efectos del ISD.

Pues bien, el Tribunal Administrativo da la razón al contribuyente y determina que la amortización a considerar será el 3% sobre el valor del inmueble a efectos de ISD. Como argumento principal establece un paralelismo con el tratamiento de los inmuebles adquiridos a título lucrativo en el Impuesto sobre Sociedades y establece que, dado que, tanto en caso de personas jurídicas como en caso de inmuebles adquiridos por persona física que desarrollan una actividad económica, los inmuebles se valoran por su valor de mercado, siendo esta la base amortizable, según la normativa del Impuesto sobre Sociedades y las normas contables, no hay motivo para discriminar al resto de personas físicas. Así, entiende el Tribunal que el art. 23.1.b) resulta de aplicación a supuestos en los que los inmuebles fueron adquiridos a título oneroso, pero no para adquisiciones a título lucrativo, de ahí que el precepto haga uso del concepto «coste de adquisición satisfecho».

Fundamentos de derecho

(...)

CUARTO.- Tal y como el propio reclamante manifiesta, la única cuestión que centra el objeto del debate de la presente reclamación es el cálculo de la amortización del inmueble arrendado, sito en la Calle San Miguel 5, 1, 02, CD (Sevilla), que fue adquirido por herencia por el interesado.

El criterio aplicado por la Oficina gestora al respecto, tal y como se recoge en las propuestas y liquidaciones posteriores es el siguiente:

«La amortización de los inmuebles se calculará aplicando el 3% al mayor de los siguientes valores: coste de adquisición satisfecho o el valor catastral, sin incluir en ambos casos el valor del suelo. En las adquisiciones de inmueble por herencia sólo podrá considerarse como coste de adquisición satisfecho el importe de los gastos y tributos inherentes a su adquisición, así como el coste de las inversiones y mejoras efectuadas en el inmueble. No obstante, la amortización acumulada no podrá exceder del coste de adquisición satisfecho.»

Por el contrario, el reclamante mantiene, aludiendo a las Sentencias del TSI de Andalucía, Sala de Granada, que la amortización se calcule aplicando el 3% al valor determinado por la Administración Autonómica en la liquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. En dicha sentencia se trae a colación el criterio de unicidad del Tribunal Supremo a la hora de determinar el valor de adquisición en la determinación de las ganancias patrimoniales, según el cuál el valor previo fijado por una Administración Tributaria, parece razonable y coherente que vincule al respecto al resto de Administraciones Tributarias en relación al resto de impuestos estatales. De tal modo que la Sentencia del Tribunal Supremo vinculaba a la Agencia Estatal de la Administración Tributaria para el cálculo del valor de adquisición de una ganancia o pérdida patrimonial en el IRPF, con el valor fijado por la Administración Tributaria de la Comunidad Autónoma respecto al TPO, dado que ambos son impuestos estatales, estando este último cedido a la Comunidad Autónoma.

(...)

SEXTO.- Si bien, expuesto lo anterior consideramos conveniente a efectos de resolver la cuestión aquí planteada realizar una comparación en relación a las personas jurídicas, en concreto cuando se realiza una actividad económica, al igual que de tratarse de una persona física que ejercitara una actividad económica. La Ley del Impuesto sobre Sociedades 27/2014 dispone en el artículo 17.4 lo siguiente:

«4. Se valoraran por su valor de mercado los siguientes elementos patrimoniales: a) Los transmitidos o adquiridos a título lucrativo.»

Es decir, en el caso de una adquisición a título lucrativo de una persona jurídica, esta integrará en su patrimonio el elemento a su valor de mercado. En estos casos, el artículo 12 de la misma norma, no establece distinción alguna en cuanto al modo de adquisición del elemento patrimonial, siempre que se corresponda con su depreciación efectiva:

«1. Serán deducibles las cantidades que, en concepto de amortización del inmovilizado material, intangible y de las inversiones inmobiliarias, correspondan a la depreciación efectiva que sufran los distintos elementos por funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia.»

Para ahondar aún más en la cuestión acudiremos al Plan General de Contabilidad, en concreto a la Norma de Registro y Valoración 18ª «*Subvenciones, donaciones y legados recibidos*». De acuerdo con la normativa contable, estos elementos no monetarios se valorarán por el valor razonable del bien recibido (esto es, su valor de mercado), imputándose el ingreso derivado del mismo proporcionalmente a la dotación a la amortización efectuada en ese período. Es decir, que la normativa contable prevé específicamente en atención a los elementos patrimoniales recibidos a título lucrativo, que los mismos se valoren a su valor de mercado, y que estos serán amortizables igualmente.

SÉPTIMO.- Dicho todo lo anterior, hay que poner de relieve que en el caso de los elementos patrimoniales percibidos por personas jurídicas, al igual que en el caso de: los percibidos en el ejercicio de una actividad económica por una persona física, estos se valorarán según la normativa contable y la Ley del Impuesto sobre Sociedades, conforme a su valor de mercado. Además, también se prevé específicamente que estos elementos patrimoniales son amortizables de acuerdo a su depreciación efectiva.

Por lo tanto, qué duda cabe que si un elemento patrimonial adquirido a título lucrativo, tanto por personas jurídicas como físicas, en el ejercicio de una actividad económica se valorará por su valor de mercado y este será la base amortizable, por qué no lo iba a serlo igualmente respecto al resto de personas físicas, pues no hay ningún precepto en la normativa del IRPF que establezca dicha discriminación.

Entendemos de acuerdo con lo expuesto que, cuando los artículo 23.1.b) de la Ley y artículo 14 del Reglamento se refieren al «*coste de adquisición satisfecho*» lo hacen en atención a adquisición onerosas, mientras que en atención a las adquisiciones lucrativas se refieren al que haya prevalecido a efecto del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, adicionándole la parte proporcional del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones correspondiente al valor de la construcción, así: como la parte proporcional de los gastos inherentes a la adquisición (dado que el valor del suelo siempre queda excluido). Estos se valorarán según la normativa contable y la Ley del Impuesto sobre Sociedades, conforme a su valor de mercado. Además, también se prevé específicamente que estos elementos patrimoniales son amortizables de acuerdo a su depreciación efectiva.

Por lo tanto, qué duda cabe que si un elemento patrimonial adquirido a título lucrativo, tanto por personas jurídicas como físicas, en el ejercicio de una actividad económica se valorará por su valor de mercado y este será la base amortizable, por qué no lo iba a serlo igualmente respecto al resto de personas físicas, pues no hay ningún precepto en la normativa del IRPF que establezca dicha discriminación. Entendemos de acuerdo con lo expuesto que, cuando los artículo 23.1.b) de la Ley y artículo 14 del Reglamento se refieren al «*coste de adquisición satisfecho*» lo hacen en atención a adquisición onerosas, mientras que en aten-

ción a las adquisiciones lucrativas se refieren al que haya prevalecido a efecto del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, adicionándole la parte proporcional del Impuesto &o sobre Sucesiones y Donaciones correspondiente al valor de la construcción, así, como la parte proporcional de los gastos inherentes a la adquisición (dado que el valor del suelo siempre queda excluido).

(...)

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL. COMENTARIO A LA RESOLUCIÓN 05301/2018, DE 27 DE NOVIEMBRE DE 2020

Gabinete de Estudios de AEDAF

ISD. Donaciones. Aplicación de beneficios fiscales. Reducciones. Donación declarada nula por laudo arbitral.

La cuestión objeto de análisis por el TEAC consiste en determinar qué efectos produce en relación con el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, una donación declarada nula por laudo arbitral.

En el supuesto planteado, la donación se declaró nula por adolecer de un error en el consentimiento de los donatarios, ya que el contrato se celebró con el convencimiento de que un determinado régimen fiscal beneficioso o aventajado resulta de aplicación, cosa que no fue así.

Ahora bien, resuelve el TEAC que dicha anulación no puede suponer la inexistencia de donación a efectos del Impuesto, ya que sólo en el supuesto de una nulidad radical del contrato, supondría su inexistencia y por tanto la no realización del hecho imponible. El error en las consecuencias fiscales de la operación no es considerado en nuestro Derecho Civil un motivo de nulidad radical del contrato. Adicionalmente, se razona que los efectos fiscales en los donatarios no pueden ser aducidos como motivos de anulación por parte del donante y que habiendo concurrido el «*animus donandi*», el impuesto se entiende devenido.

Fundamentos de derecho

TERCERO.-

Tal y como fundamenta el Director General la declaración contenida en el citado laudo arbitral no supone la inexistencia de la donación, la cual fue plenamente válida al tiempo de otorgarse, decidiéndose posteriormente por razones de naturaleza fiscal, la anulación de la misma, mediante su impugnación ante la Cámara de Comercio.

En la propia resolución arbitral se expone el motivo por el que se anula la donación:

«En primer lugar los demandantes alegan un error en la declaración de la voluntad a la hora de aceptar la donación, atribuyendo ese error a la creencia errónea y convencimiento que la transmisión de los bienes objeto de la donación estaba sujeta a un régimen fiscal determinado, que una vez formalizada la donación resultó no estar sujeta a dicho régimen bonificado, con lo cual este error viciaría de nulidad el contrato de donación.

2. En segundo lugar, de manera subsidiaria, alegan los demandantes la nulidad del contrato por inexistencia de causa, por entender que el motivo que lleva a aceptar la donación, es principalmente el bajo coste fiscal de la transmisión por lo que al no darse el mismo, por causa ajena a ellos, se pierde la causa del contrato y por tanto conlleva la nulidad del negocio jurídico.

Pues bien, bajo criterio de este Árbitro que suscribe, el contrato objeto de esta litis, adolece de un claro error en el consentimiento prestado por los donatarios pues es evidente que los mismos pretendían acogerse a una reducción en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, legítima y amparada por la Ley que regula dicho impuesto y que si bien en un principio aconsejados por un asesor parecía que cumplían los requisitos para acogerse a dicha bonificación, posteriormente resultó no ser posible.»

A juicio de este Tribunal Central, la donación se realizó válidamente deveniéndose el impuesto en su momento, ya que sólo en el supuesto de una nulidad radical del contrato, supondría la inexistencia del mismo y por tanto la no realización del hecho imponible. Sin embargo, tal hipótesis no es defendible en este caso ya que en nuestro derecho civil la nulidad radical o inexistencia de los contratos se da sólo en los supuestos de vicio grave de consentimiento, defecto o ilicitud del objeto del contrato o de su causa, ausencia de un requisito formal esencial para la validez del contrato, o haberse celebrado en violación directa de una prohibición o prescripción legal, sin que quepa considerar como tal el error en las consecuencias fiscales de la operación que es el motivo por el se anula el contrato.

Como se razona en la Sentencia Tribunal Superior de Justicia de Galicia, de 24 de septiembre de 2012 (recurso 15879/2010) invocada por el recurrente:

«Por lo que atañe a la aplicación analógica de las soluciones que el legislador ha establecido para otros tributos no es criterio de la Sala que sea procedente, ratificando el criterio a favor del mandato del artículo 14 de la Ley General Tributaria, tal como se hizo en nuestra precedente sentencia de 30/11/2004 En lo que atañe a la inexistencia de hecho imponible, ante la falta de previsión específica del derecho a la devolución en la normativa actualmente vigente, es de significar que el artículo 3,b) de la Ley 29/1987 establece como tal la adquisición de bienes y derechos por donación, que es lo acontecido en el caso. Por lo tanto, de cara a determinar la inexistencia del mismo, que sería sobrevenida, debería entonces cifrarse en algún elemento que afectara al negocio jurídico realizado, entre otros, y a modo de ejemplo, una posterior resolución que declarase la incapacidad del donante en el momento de realizarse aquél. Sin embargo, no es éste el caso que nos ocupa, en el que la donación se realiza y perfecciona y no

es hasta tiempo después merced a una resolución judicial que aprecia una conducta que justamente afecta a la donataria cuando la donación deviene ineficaz. De este modo, no hay una inexistencia de hecho imponible; éste se produjo, con la circunstancia de que la donación resulta posteriormente revocada, por causa, apreciada judicialmente, que resultó ajena a la donante y sí, por el contrario, es de insistir, propia de la donataria. No hay, desde esta perspectiva, ni previsión normativa que autorice la devolución ni inexistencia sobrevinida del hecho imponible, en criterio que el artículo 58.5 del Reglamento de Derechos Reales de 1959 ya preveía al disponer que "(...) si la rescisión o resolución se declarase por incumplimiento de las obligaciones del contratante fiscalmente obligado al pago del impuesto, no habrá lugar a devolución alguna".»

A lo anterior debe añadirse que como señala la Dirección recurrente, los efectos fiscales en los donatarios no pueden aducirse nunca como motivos de anulación por parte del donante, por lo que habiendo concurrido el «*animus donandi*» en éste, la operación se produjo válidamente devengándose el Impuesto sobre Donaciones.

Procede en consecuencia confirmar la adecuación a derecho de la liquidación practicada por la Administración tributaria, estimar el recurso de alzada interpuesto y revocar la resolución, procediendo retrotraer el expediente para que el Tribunal Regional se pronuncie sobre las demás cuestiones planteadas.

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL. COMENTARIO A LA RESOLUCIÓN 04868/2020, DE 22 DE ENERO DE 2021

Gabinete de Estudios de AEDAF

Procedimiento administrativo. Notificaciones electrónicas. Obligación de notificar la inclusión en la dirección electrónica habilitada.

La cuestión controvertida consiste en determinar si la AEAT debe notificar a las personas jurídicas obligadas a relacionarse por medios electrónicos con la Administración, la inclusión en el sistema NEO por medios no electrónicos. En el presente caso, el TEAR de Madrid había determinado que dicha notificación sobre la inclusión en el sistema NEO era necesaria.

El TEAC, partiendo de un análisis exhaustivo de la normativa aplicable, concluye que, desde la entrada en vigor de la Ley 39/2015 (LPAC), la previa comunicación por medios no electrónicos no es necesaria cuando se trate de sujetos obligados a relacionarse con la Administración del artículo 14.2 de la LPACA, dado que la normativa que regula dicha exigencia debe entenderse derogada tácitamente por la Ley 39/2015. No obstante, dicha obligación se mantiene vigente para las personas físicas no incluidas en el art. 14.2 de la LPAC como sujetos obligados, que reúnan los requisitos del art. 4.2 del RD 1363/2010, en la medida en que ni se opone ni contradice a lo dispuesto en la LPAC.

Fundamentos de derecho

(...)

SEGUNDO: La cuestión controvertida consiste en determinar si desde la entrada en vigor de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (LPAC), resulta necesario para realizar notificaciones electrónicas a las personas jurídicas que la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) les notifique previamente la inclusión en el sistema de dirección electrónica habilitada (NEO) establecida en el artículo 5.1 del Real Decreto 1363/2010, de 29 de octubre.

A juicio del órgano gestor (y del Director recurrente) la obligación por parte de la AEAT de notificar a las personas jurídicas por medios no electrónicos su inclusión en NEO con carácter previo a la práctica de notificaciones electrónicas, establecida en el artículo 5.1 del Real Decreto 1363/2010, de 29 de octubre, se ha de considerar derogada con la entrada en vigor de la LPAC, por ser aquélla una norma de rango inferior que contradice a ésta.

El TEAR no comparte dicha postura, apoyándose en que la obligatoriedad de comunicación con la Administración Pública por medios electrónicos que, con la entrada en vigor de la Ley 39/2015, se extendió a todas las personas jurídicas, ya existía antes para las sociedades de responsabilidad limitada y no significa que no haya de seguirse el procedimiento previsto para ello que exige la notificación previa de inclusión en el sistema NEO. Señala, además, que a la fecha de su resolución podía verificarse que en los propios registros de consultas referidas a las notificaciones por NEO de la página web de la AEAT se informa que ésta deberá notificar a los sujetos obligados su inclusión en el Sistema de Dirección Electrónica Habilitada.

TERCERO:

(...)

La normativa reguladora del régimen de las notificaciones tributarias se encuentra, por tanto, en cuanto a los aspectos generales, en la Ley 39/2015 sobre procedimiento administrativo común (LPAC), vigente desde 2-10-2016, y en cuanto a las especialidades para el ámbito tributario en los artículos 109 a 112 de la LGT y sus normas reglamentarias de desarrollo. Los artículos 109 a 112 de la LGT aluden al lugar de práctica de las notificaciones, a las personas legitimadas para recibirlas y a la notificación por comparecencia, pero no contienen regulación alguna de las notificaciones electrónicas.

En cuanto a las notificaciones electrónicas, la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos, derogada por la Ley 39/2015, introdujo con carácter novedoso la utilización de medios electrónicos en materia de notificaciones administrativas. Su artículo 27 ya reguló las comunicaciones a través de medios electrónicos entre las Administraciones Públicas y los ciudadanos, y su artículo 28 la práctica de la notificación por medios electrónicos.

La Ley 11/2007 incluyó la previsión de que reglamentariamente las Administraciones Públicas podían establecer la obligatoriedad de comunicarse con ellas utilizando sólo medios electrónicos, cuando los interesados se correspondan con personas jurídicas o colectivos de personas físicas que por razón de su capacidad económica o técnica, dedicación profesional u otros motivos acreditados tengan garantizado el acceso y disponibilidad de los medios tecnológicos precisos (artículo 27.6). Y también la posibilidad de que la notificación se practique utilizando algún medio electrónico, cuando el interesado haya señalado dicho medio como preferente o haya consentido su utilización (artículo 28.1).

En el ámbito de la Administración General del Estado y sus organismos públicos vinculados o dependientes, el Real Decreto 1671/2009, de 6 de noviembre, desarrolló parcialmente la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de

los ciudadanos a los servicios públicos, regulando entre otros aspectos en su Título V (arts. 32 al 40 Real Decreto 1671/2009) las comunicaciones y las notificaciones electrónicas para todo el ámbito administrativo (no solo el tributario).

(...)

Además de regular la posible atribución de una dirección electrónica, a efectos de notificaciones tributarias, a entidades y personas físicas que pertenezcan a determinados colectivos, y el reconocimiento añadido a las mismas de que la notificación en dirección electrónica no impide que se les pueda dar acceso electrónico al contenido de las actuaciones administrativas en la sede electrónica correspondiente con los efectos propios de la notificación por comparecencia, el Real Decreto 1/2010, de 8 de enero, a través del apartado 6 del artículo 115 bis del RGRI, reconoció a la Administración tributaria la posibilidad de realizar notificaciones por medios electrónicos diferentes a la dirección electrónica al resto de obligados tributarios siempre que hayan consentido su utilización.

Ello se infiere, en efecto, de lo dispuesto en la Introducción del Real Decreto 410/2014, de 6 de junio, que señala que «El Real Decreto 1/2010, de 8 de enero, de modificación de determinadas obligaciones tributarias formales y procedimientos de aplicación de los tributos y de modificación de otras normas con contenido tributario, introdujo en el apartado 6 del artículo 115 bis del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, la posibilidad de practicar notificaciones por otros medios electrónicos diferentes a la dirección electrónica asignada por la Administración tributaria siempre que dicho medio se haya consentido por el interesado».

El 1 de enero de 2011 entró en vigor el Real Decreto 1363/2010, de 29 de octubre, que regula supuestos de notificaciones y comunicaciones administrativas obligatorias por medios electrónicos en el ámbito de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. Señala en su Introducción:

«La Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos, ha supuesto un avance definitivo en la construcción e implantación de la Administración Pública electrónica al considerar a los medios electrónicos como los preferentes para comunicaciones entre las distintas Administraciones Públicas, y reconocer el derecho de los ciudadanos a su utilización en sus relaciones con la Administración.

Esa misma Ley 11/2007, de 22 de junio, permite establecer reglamentariamente la obligación de relacionarse con la Administración solamente a través de medios electrónicos a las personas jurídicas y a aquellas personas físicas que, atendidas sus circunstancias, puede entenderse que tienen garantizado el acceso y disponibilidad de los medios tecnológicos precisos.

Esta previsión legal ha sido objeto de un doble desarrollo.

Por un lado, en el ámbito administrativo general, el Real Decreto 1671/2009, de 6 de noviembre, por el que se desarrolla parcialmente la Ley 11/2007, de 22

de junio, en su artículo 32, tras disponer que la obligatoriedad de comunicarse por medios electrónicos con los órganos de la Administración General del Estado o sus organismos públicos vinculados o dependientes, podrá establecerse mediante Orden ministerial, precisa que dicha obligación puede comprender la práctica de notificaciones administrativas por medios electrónicos.

Dicho Real Decreto desarrolla en su artículo 38 la notificación mediante la puesta a disposición del documento electrónico a través de dirección electrónica habilitada, previendo que existirá un sistema de dirección electrónica habilitada para la práctica de estas notificaciones que quedará a disposición de todos los órganos y organismos públicos vinculados o dependientes de la Administración General del Estado que no establezcan sistemas de notificación propios.

Por otro lado, en el ámbito tributario, el Real Decreto 1/2010, de 8 de enero, ha introducido en el nuevo artículo 115 bis del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos una específica habilitación a las Administraciones tributarias para acordar la asignación de una dirección electrónica para la práctica de notificaciones a determinados obligados tributarios, de manera que tras 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. Ese mismo precepto precisa que, en el ámbito de competencias del Estado, la asignación de la dirección electrónica por la Agencia Estatal de Administración Tributaria así como su funcionamiento y extensión al resto de la Administración tributaria estatal se regulará por Orden del Ministro de Economía y Hacienda.

No obstante esta habilitación para el desarrollo por Orden ministerial, se considera conveniente que la regulación del marco general del establecimiento de la obligatoriedad de uso de medios electrónicos en las relaciones con la Agencia Estatal de Administración Tributaria, dada la estrecha relación de las notificaciones con el derecho de defensa, se lleve a cabo mediante Real Decreto aprobado en Consejo de Ministros.

Asimismo, no obstante la posibilidad que se otorga a las Administraciones tributarias para establecer sistemas electrónicos de notificación propios, se ha considerado más oportuno que la Agencia Estatal de Administración Tributaria se adhiriese al sistema de dirección electrónica habilitada que existe con vocación de generalidad en el ámbito de la Administración del Estado, previsto en el artículo 38.2 del Real Decreto 1671/2009, de 6 de noviembre, respetando al mismo tiempo todos los derechos y garantías de los obligados tributarios que respecto de las notificaciones en dirección electrónica se establecen con carácter especial en la normativa reglamentaria tributaria.

La opción reglamentaria por este específico sistema de dirección electrónica habilitada simplifica el régimen previsto en el artículo 115 bis del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, al hacer innecesaria la publicación oficial del acuerdo de asignación por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sin perjuicio de la necesaria comunicación del mismo al obligado tributario con anterioridad a la práctica de notificaciones en la dirección electrónica habilitada.»

(...)

El Real Decreto 410/2014, de 6 de junio, introdujo en el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, un nuevo artículo, el 115 ter, redactado en los términos siguientes:

Artículo 115 ter. Notificaciones voluntarias en sede electrónica.

«1. Las Administraciones tributarias podrán habilitar en su sede electrónica la posibilidad de que, de forma voluntaria, los interesados puedan acceder al contenido de sus notificaciones. La habilitación deberá cumplir los siguientes requisitos:

- a) Deberá quedar acreditación de la identificación del contribuyente que accede a la notificación. Esta identificación podrá realizarse mediante cualquier sistema de firma electrónica, avanzada y no avanzada, que sea conforme con lo dispuesto en la Ley 59/2003, de 19 de diciembre, de Firma Electrónica, y en la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos.
- b) Deberá informarse de forma claramente identificable de que el acceso del interesado al contenido tendrá el carácter de notificación a los efectos legales oportunos.
- c) Deberá quedar constancia del acceso del interesado al contenido de la notificación con indicación de la fecha y la hora en que se produce.

2. La práctica de 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 jurídicos 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».

El sentido de este nuevo precepto se contiene en la Introducción del Real Decreto 410/2014, de 6 de junio, cuando señala que «Como complemento a esa posibilidad [se refiere a la recogida en el apartado 6 del artículo 115 bis de practicar notificaciones por otros medios electrónicos diferentes a la dirección electrónica asignada por la Administración tributaria siempre que dicho medio se haya consentido por el interesado], ahora se incorpora la de poder realizar notificaciones en la sede electrónica de la Administración tributaria competente mediante el acceso voluntario del interesado».

Es decir, si aquellos interesados que no estaban obligados a recibir notificaciones por medios electrónicos pudieron, con amparo en el apartado 6 del artículo 115 bis, solicitar la notificación mediante comparecencia en la sede electrónica de la Administración tributaria actuante (medio de notificación electrónica alternativo al de dirección electrónica asignada), es decir, accediendo al contenido de la notificación puesto a su disposición por dicha Administración y previo aviso de ésta, ahora, en virtud del artículo 115 ter, cualquier obligado

tributario, esté o no sometido a la obligación de recibir notificaciones por medios electrónicos, va a poder también ser notificado electrónicamente por dicha Administración mediante el acceso voluntario al contenido de las notificaciones en su sede electrónica.

CUARTO: Así las cosas, se publica en el Boletín Oficial del Estado del 2-10-2015 la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (LPAC), vigente desde el 2 de octubre de 2016. Cabe destacar de su Introducción lo siguiente:

(...)

Debe señalarse que la LPAC en su Disposición derogatoria única ha derogado expresamente, entre otras, la Ley 30/1992, de 26 de noviembre y la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos. También ha derogado de forma expresa determinados preceptos del Real Decreto 1671/2009, de 6 de noviembre, por el que se desarrolla parcialmente la Ley 11/2007, de 22 de junio. Y, finalmente, establece en su apartado 1 que «Quedan derogadas todas las normas de igual o inferior rango en lo que contradigan o se opongan a lo dispuesto en la presente Ley».

Con posterioridad, el Real Decreto 1070/2017, de 29 de diciembre, suprimió el artículo 115 ter del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, y modificó el 115 bis de dicha norma, que quedó redactado en los términos siguientes:

(...)

QUINTO: Llegados a este punto este Tribunal Central anticipa que no puede compartir la postura del TEAR.

La Ley 11/2007, de 22 de junio, fue la norma legal que habilitó a las Administraciones tributarias y, en particular, a la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), a establecer la obligatoriedad de comunicarse con ellas exclusivamente por medios electrónicos respecto de las personas jurídicas o determinados colectivos de personas físicas.

Como se expuso más arriba esa habilitación se concretó en el ámbito tributario a través de la aprobación, primero, del Real Decreto 1/2010, de 8 de enero, que introdujo el artículo 115 bis en el RGGI, precepto que previó la posible atribución de una dirección electrónica a efectos de notificaciones tributarias a entidades y determinados colectivos de personas físicas y, después, del Real Decreto 1363/2010, de 29 de octubre, que reguló concretamente los supuestos de notificaciones y comunicaciones administrativas obligatorias por medios electrónicos en el ámbito específico de la AEAT.

La LPAC derogó de forma expresa la Ley 11/2007, de 22 de junio, de forma que es aquella la que regula actualmente las relaciones por medios electrónicos de los ciudadanos con las Administraciones Públicas. Ello explica que las normas

reglamentarias anteriores a la LPAC y no expresamente derogadas por ella deban entenderse derogadas tácitamente en la medida en que la contradigan.

En este sentido, la LPAC ha regulado expresamente qué interesados están obligados a relacionarse electrónicamente con ella (artículo 14.2 LPAC) y la posibilidad de que reglamentariamente las distintas Administraciones puedan establecer la obligación de relacionarse electrónicamente y practicar electrónicamente las notificaciones para determinados procedimientos y para ciertos colectivos de personas físicas que por razón de su capacidad económica, técnica, dedicación profesional u otros motivos quede acreditado que tienen acceso y disponibilidad de los medios electrónicos necesarios (artículos 14.3 y 41.1 LPAC).

Así pues, con la entrada en vigor de la LPAC las posibilidades reglamentarias de las Administraciones Públicas de obligar a relacionarse electrónicamente con ellas sólo pueden alcanzar a aquellas personas físicas, no obligadas a hacerlo por la propia LPAC, que por razón de su capacidad económica, técnica, dedicación profesional u otros motivos quede acreditado que tienen acceso y disponibilidad de los medios electrónicos necesarios. Quiere ello decir que a partir de la entrada en vigor de la LPAC se mantiene vigente la obligación de relacionarse electrónicamente con la AEAT para aquellas personas físicas que reuniendo los requisitos del artículo 4.2 del Real Decreto 1363/2010, de 29 de octubre, no están incluidas en el artículo 14.2 de la LPAC. La obligación de dichas personas físicas de relacionarse electrónicamente con la AEAT está amparada en el Real Decreto 1363/2010, y no se opone ni contradice a la LPAC, como tampoco lo hace la obligación de la AEAT de comunicarles su inclusión en el sistema de dirección electrónica habilitada a que se refiere el artículo 5.1 del citado Real Decreto.

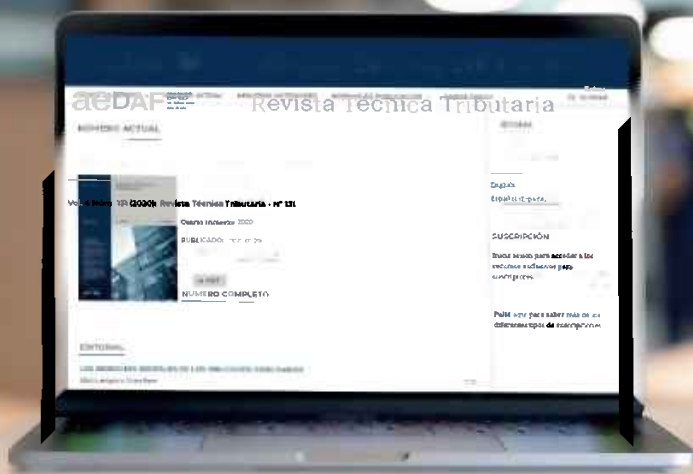
Sin embargo, respecto de las personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica a que se refiere el artículo 4.1 del Real Decreto 1363/2010 y de las personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica no incluidas entre las anteriores que cumplan alguno de los requisitos del artículo 4.2 de dicha norma, hay que entender derogada la obligación de notificación de su inclusión en el sistema de dirección electrónica habilitada regulada en el artículo 5.1 del citado Real Decreto, toda vez que conforme al artículo 14.2 de la LPAC están obligadas a relacionarse en todo caso a través de medios electrónicos con la AEAT; lo mismo cabe decir respecto de las personas físicas que reuniendo alguno de los requisitos del artículo 4.2 del Real Decreto 1363/2010 estén incluidas en el artículo 14.2 de la LPAC. Todas ellas están obligadas *ex lege* a relacionarse electrónicamente con las Administraciones Públicas desde la entrada en vigor de la LPAC. A todas ellas obliga la LPAC a recibir las notificaciones por medios electrónicos, sin contemplar previsión alguna de notificación de su inclusión en el sistema de dirección electrónica habilitada. Respecto a estas personas, por tanto, la LPAC no establece obligación alguna a cargo de la Administración de notificar previamente su inclusión en el sistema de dirección electrónica habilitada ni puede regir la obligación del artículo 5.1 del Real Decreto 1363/2010 porque la habilitación contenida en la LPAC para que las Administraciones Públicas puedan reglamentariamente establecer la obligación de practicar electrónicamente notificaciones no les alcanza.

La nueva redacción del artículo 115 bis del RGGI es coherente con las conclusiones anteriores. Así, en efecto, como señala la Introducción del Real Decreto 1070/2017 que proporcionó la nueva redacción, dicho precepto regula el régimen de notificaciones electrónicas por remisión a la LPAC «sin perjuicio de las especialidades que reglamentariamente se puedan establecer en materia tributaria no solo mediante real decreto sino también a través de orden ministerial». Tales especialidades reglamentarias en materia tributaria, entre las que se encuentra el Real Decreto 1363/2010, deben respetar en todo caso las normas administrativas generales de la LPAC, que permiten desarrollos reglamentarios para obligar a relacionarse electrónicamente con las Administraciones Públicas únicamente respecto de ciertos colectivos de personas físicas no obligados a hacerlo ya por la propia LPAC. Dichas personas físicas respecto de las cuales ha de entenderse vigente la obligación regulada en el artículo 5.1 del Real Decreto 1363/2010, son, como dijimos más arriba, aquellas que reuniendo los requisitos del artículo 4.2 del Real Decreto 1363/2010, de 29 de octubre, no están incluidas en el artículo 14.2 de la LPAC.

En conclusión, pues, desde la entrada en vigor de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, la posibilidad de la AEAT de efectuar notificaciones electrónicas a los sujetos a los que se refiere el apartado 2 del artículo 14 de la Ley 39/2015, no puede depender de la previa notificación de su inclusión en el sistema de notificaciones electrónicas (NEO). Quiere ello decir que a partir del 2 de octubre de 2016 ya no es exigible a la AEAT la obligación de notificar la inclusión en el sistema de dirección electrónica habilitada a que se refiere el artículo 5.1 del Real Decreto 1363/2010, de 29 de octubre, a las personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica del artículo 4.1 del Real Decreto 1363/2010, a las personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica no incluidas entre las anteriores que cumplan alguno de los requisitos del artículo 4.2 de dicha norma y a aquellas personas físicas que reuniendo alguno de los requisitos del artículo 4.2 del Real Decreto 1363/2010 estén obligadas a relacionarse a través de medios electrónicos con las Administraciones Públicas según el artículo 14.2 de la Ley 39/2015.

La obligación de notificar la inclusión en sistema de dirección electrónica habilitada a que se refiere el artículo 5.1 del Real Decreto 1363/2010, de 29 de octubre, se mantiene, a partir de la entrada en vigor de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, respecto de aquellas personas físicas que reuniendo los requisitos del artículo 4.2 del Real Decreto 1363/2010, de 29 de octubre, no están incluidas en el artículo 14.2 de la citada Ley.

(...)



*Visita el nuevo site de la RTT,
revistatecnicaatributaria.com*

*Un **dominio propio** para una de las publicaciones
de referencia de AEDAF*

*Un **buscador más intuitivo** para navegar
por más de 30 años de publicaciones*

*Un **acceso sencillo** para asociados y suscriptores*

*Más **visibilidad**, mayor **proyección** nacional e internacional*

aedaf ASOCIACIÓN
ESPAÑOLA
DE ASESORES
FISCALES

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 (GRAN SALA) DE 6 DE OCTUBRE DE 2020

Aurora Ribes Ribes

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de Alicante

Miembro de AEDAF

(España)

Asuntos acumulados: C-245/19 y C-246/19.

Partes: *État luxembourgeois y B (Asunto C-245/19) y entre État luxembourgeois y B, C, D, F.C., con intervención de A (Asunto C-246/19).*

Síntesis: «Procedimiento prejudicial – Directiva 2011/16/UE – Cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad – Artículos 1 y 5 – Requerimiento de comunicación de información a la autoridad judicial competente de otro Estado miembro, a raíz de una solicitud de intercambio de información de la autoridad competente de otro Estado miembro – Persona en cuyo poder obra la información requerida por la autoridad competente del primer Estado miembro – Contribuyente sometido a la investigación que ha originado la solicitud de la autoridad competente del segundo Estado miembro – Terceras personas con las que dicho contribuyente mantiene relaciones jurídicas, bancarias, financieras o, en un sentido más amplio, económicas – Tutela judicial – Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea – Artículo 47 – Derecho a la tutela judicial efectiva – Artículo 52, apartado 1 – Limitación – Base jurídica – Respeto del contenido esencial del derecho a la tutela judicial efectiva – Existencia de una vía de recurso que permita a los justiciables de que se trate obtener un control efectivo de todas las cuestiones de hecho y de Derecho pertinentes así como una tutela judicial efectiva de los derechos que les garantiza el Derecho de la Unión – Objetivo de interés general reconocido por la Unión – Lucha contra el fraude y la evasión fiscal internacional – Proporcionalidad – «Pertinencia previsible» de la información solicitada en el requerimiento – Control jurisdiccional – Alcance – Aspectos personales, temporales y materiales que deben considerarse».

1. Antecedentes y cuestiones planteadas

El presente asunto se suscita a raíz de sendas solicitudes de intercambio de información remitidas por la Administración Tributaria española a su homóloga luxemburguesa, a fin de recabar datos sobre una persona física residente en España y que está siendo objeto de una investigación tendente a clarificar su situación tributaria.

En cumplimiento de tal solicitud, la autoridad competente de Luxemburgo envió dos requerimientos de información, dirigidos respectivamente a una persona jurídica que poseía tales datos (Sociedad B) y a un tercero (Banco A) que mantenía o podía mantener relaciones jurídicas o económicas con el contribuyente investigado en España.

El *quid* de la cuestión radica en que la decisión de comunicación de información emitida por la autoridad luxemburguesa no admite posibilidad de recurso alguno, salvo en el caso de que se desatienda y, por ello, proceda imponer una sanción que sí resulta impugnabile.

A la vista de ello y, tomando en consideración los recursos planteados tanto por la Sociedad B como por el Banco A, mediante los cuales se solicita que se modifique dicha decisión en lo que concierne a su inimpugnabilidad, al tiempo que se cuestiona la pertinencia de la información requerida, el Tribunal Supremo de lo contencioso-administrativo de Luxemburgo procedió a elevar ante el Tribunal de Justicia de la UE (TJUE) sendas peticiones de decisión prejudicial en torno a la interpretación, de una parte, de los artículos 7, 8 y 47, así como del artículo 52, apartado 1 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (CDFUE) y, de otra parte, de los artículos 1.1 y 5 de la Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad.

2. Fundamentos de Derecho y fallo. Comentario crítico

El análisis del pronunciamiento que nos ocupa requiere distinguir entre la primera y la segunda cuestión prejudicial formuladas. Esencialmente, a través de la primera el órgano jurisdiccional nacional pregunta al TJUE sobre la interpretación del derecho a la tutela judicial efectiva alojado en el artículo 47 CDFUE; mientras que la segunda cuestión prejudicial versa sobre la interpretación de los artículos 1.1 y 5 de la Directiva 2011/16 y, en concreto, sobre si el requerimiento de información cursado por el Estado que solicita la asistencia se acomoda a la exigencia de «pertinencia previsible» contemplada en los preceptos citados.

Se trata, por consiguiente, de dos cuestiones hermenéuticas sobre dos instrumentos diferentes del Derecho europeo, a saber, la CDFUE –considerada Derecho originario– y la Directiva de cooperación administrativa en materia de fiscalidad –con rango de Derecho derivado–.

Centrándonos en el examen de la primera cuestión prejudicial, cabe subrayar que el derecho a la jurisdicción o derecho a la tutela judicial efectiva constituye una garantía universal. Así lo demuestra el hecho de que su virtualidad no se circunscriba al ámbito interno estatal, sino que trascienda al plano supranacional, donde goza de reconocimiento positivo explícito. La Declaración Universal de Derechos Humanos y el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos consagran, respectivamente, en sus artículos 10 y 14.1, este trascendental derecho respecto a toda persona con independencia de su nacionalidad.

En el ámbito europeo, el derecho a la tutela judicial efectiva es proclamado tanto por el artículo 6.1 del Convenio para la Protección de los Derechos Humanos y las Libertades Fundamentales (CEDH), como por el artículo 47 CDFUE. Como es sabido, este último instrumento reconoce un conjunto de derechos personales, civiles, políticos, económicos y sociales de los ciudadanos y residentes de la UE, con la finalidad de reafirmar los derechos que emanan de las tradiciones constitucionales comunes a los países de la UE, así como de la jurisprudencia del TJUE y del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH) y, en definitiva, otorgar una mayor visibilidad a los derechos fundamentales y velar por la seguridad jurídica dentro de la UE.

Cabe afirmar, por tanto, que la CDFUE se ha convertido en uno de los elementos constitutivos del «bloque de constitucionalidad», al dotar a la UE de un verdadero catálogo de derechos fundamentales, que también vincula a los países de la UE cuando aplican la legislación comunitaria.

La cuestión a dilucidar en este caso estriba en si la decisión luxemburguesa que obliga a una persona que posee información a comunicarla, a efectos de tramitar una solicitud de intercambio de información cursada por España y que, según la normativa luxemburguesa no es susceptible de recurso, viola o no el artículo 47 CDFUE en relación con la persona requerida, el contribuyente sometido a la investigación en España y las terceras personas que pudieran mantener relaciones económicas con el segundo.

Nótese que se trata, en realidad, de una triple cuestión hermenéutica o, si se prefiere, de una cuestión que ha de interpretarse desde tres perspectivas diferentes, dado que el derecho a la tutela judicial efectiva puede comportar un significado distinto según el sujeto de que se trate y dependiendo de la situación en la que se encuentre dicho sujeto. Por tal motivo, el razonamiento del Tribunal al abordar esta primera cuestión prejudicial se estructura en tres partes, que se corresponden con los tres sujetos implicados.

Se examina, en primer lugar, si la citada decisión puede conculcar el derecho a la jurisdicción en relación con la Sociedad B, que es la que dispone de la información requerida. A este respecto, el Tribunal de Luxemburgo comienza aclarando que el mencionado derecho es invocable tanto por las personas físicas como por las jurídicas, aludiendo para ello a su Sentencia de 16 de mayo de 2017¹, recaída en el Asunto *Berlioz*.

Seguidamente, el Alto Tribunal recuerda que el derecho a la tutela judicial efectiva no es un derecho ilimitado, sino que puede ser limitado bien por la UE

1 STJUE de 16 de mayo de 2017, *Berlioz Investment Fund*, C-682/15, apartados 51 y 52.

bien por los Estados miembros, siempre y cuando se cumpla lo dispuesto en el artículo 52.1 CDFUE. Una vez comprobado que ninguna limitación a este derecho se deriva de la Directiva 2011/16, procede analizar si el límite impuesto por la legislación luxemburguesa, consistente en la imposibilidad de impugnar la decisión de requerimiento de información por parte de la persona en cuyo poder obran dichos datos, podría considerarse lesivo respecto del artículo 47 CDFUE.

Para ello es necesario tener en cuenta que el artículo 52.1 CDFUE solo permite a los Estados miembros limitar el citado derecho si, pese a ello, se respeta el contenido esencial del mismo, que incluye el derecho de su titular a acceder a un tribunal competente para garantizar la observancia de los derechos que la UE reconoce. Además, según jurisprudencia² constante del TJUE, para acceder a tal órgano judicial, dicho sujeto no puede verse obligado «a infringir una norma o una obligación jurídica y a exponerse a la sanción por la infracción cometida».

En el caso que analizamos, se constata que únicamente la desatención del requerimiento de información por parte de la Sociedad B, con la consiguiente sanción que dicha infracción lleva aparejada, conllevaría la posibilidad de impugnar con carácter incidental aquella decisión al hilo del recurso planteado contra la sanción. Partiendo, pues, de que solo el incumplimiento de tal obligación jurídica habilitaría –y de forma indirecta– la posibilidad de reclamar contra aquella decisión, no siendo factible recurrir esta directamente en la hipótesis de que fuera arbitraria o desproporcionada, el TJUE concluye que la limitación impuesta por el Estado luxemburgués no respeta el contenido esencial del derecho a la tutela judicial efectiva, vulnerando, en suma, tanto el contenido del artículo 52.1 como el propio derecho propugnado en el artículo 47 CDFUE.

Resuelta la primera cuestión prejudicial por lo que concierne a la persona destinataria del requerimiento de información, el TJUE focaliza su atención en la posible violación del citado derecho respecto del contribuyente objeto de la investigación tributaria en el Estado miembro que solicita la asistencia administrativa.

Varios son los requisitos que debe cumplir la limitación establecida por el Estado luxemburgués a fin de no transgredir el mandato del artículo 47 CDFUE. La primera exigencia consiste en que tal limitación se articule legalmente, precisando con claridad el alcance de la restricción, presupuesto este que resulta cumplido al regularse dicho límite a través de la Ley luxemburguesa de 25 de noviembre de 2014.

En segundo término, como ya se ha expuesto, el límite impuesto debe respetar el contenido esencial del derecho a la tutela judicial efectiva, en cada caso. El hilo argumental sostenido por el TJUE en este punto pone el acento en la distinta situación en la que se encuentra el contribuyente investigado en comparación con la persona jurídica destinataria del requerimiento de información. En efecto, a diferencia de esta última, el contribuyente objeto de investigación no es destinatario de tal requerimiento ni resulta obligado por él. De ello se desprende que tal contribuyente no ha de incurrir en la comisión de ninguna infrac-

2 En esta línea, véanse las SSTJUE de 1 de abril de 2004, *Comisión/Jégo-Quéré*, C-263/02, apartado 35; de 13 de marzo de 2007, *Unibet*, C-432/05, apartado 64; y de 3 de octubre de 2013, *Inuit Tapiriit Kanatami y otros/Parlamento y Consejo*, C-583/11, apartado 104.

ción que propicie la imposición de una sanción, en cuyo marco pueda ejercer su derecho a la tutela judicial efectiva.

Antes al contrario, sus intereses serán adecuadamente tutelados en una fase ulterior de la investigación, cuando se le notifique la propuesta de regularización, estadio este en que el proceso se vuelve contradictorio y se concede al contribuyente el derecho a formular alegaciones. Ninguna indefensión se produce, en consecuencia, en la fase previa de la investigación en la que se remite el requerimiento de información sobre su situación tributaria, en el bien entendido de que ni va dirigido a él, ni en este punto el procedimiento reviste carácter contradictorio, gozando en todo caso del oportuno derecho al recurso en la fase siguiente.

Sentado, pues, que el límite arbitrado por la normativa luxemburguesa no menoscaba el contenido esencial del derecho a la tutela judicial efectiva del contribuyente investigado, tan solo resta comprobar si dicha legislación nacional se orienta a la consecución de un objetivo de interés general de la UE y resulta proporcionada y necesaria. En este sentido, el órgano judicial remitente apunta que la normativa cuestionada supone la transposición de la Directiva 2011/16, cuyo objetivo es combatir el fraude y la evasión fiscal internacional intensificando la cooperación interadministrativa entre los Estados miembros. Huelga afirmar que dicha meta constituye un objetivo de interés general reconocido por la UE, susceptible de autorizar una limitación del derecho consagrado en el artículo 47 CDFUE.

De hecho, tal objetivo se materializa en el diseño de un procedimiento de intercambio de información, de manera que procede verificar si la limitación establecida por la legislación luxemburguesa es o no proporcionada en aras a alcanzar tal objetivo. En este extremo, partiendo de que la imposibilidad de plantear un recurso directo contra dicha decisión por parte del contribuyente investigado no le priva de su ulterior derecho a recurrir la decisión de regularización, no puede afirmarse que se le cause indefensión, lo que lleva al tribunal a concluir que tal límite es proporcionado. Cumpliéndose de este modo todos los requisitos exigidos, cabe afirmar que respecto del contribuyente investigado no se produce ninguna contravención del artículo 47 CDFUE.

Avanzando un paso más, el análisis del Alto Tribunal se proyecta a continuación sobre la virtualidad del derecho a la tutela judicial efectiva de las terceras personas con las que el contribuyente objeto de investigación mantiene o puede mantener relaciones jurídicas, bancarias, financieras o, en general, de índole económica.

En primer término, se clarifica que estas personas jurídicas también ostentan el derecho de acceso a la jurisdicción ante posibles intervenciones arbitrarias de los poderes públicos. Sin embargo, en contraste con la Sociedad B, que como destinataria del requerimiento de información quedaba sujeta a una obligación jurídica, debiendo incumplirla para poder recurrir, a través de la sanción, dicha decisión, lo que sin duda lesionaba el contenido esencial del derecho que nos ocupa; en el caso de las terceras personas, no existe deber jurídico alguno de facilitar la información requerida, de lo que se sigue que tampoco se arriesgan a ser sancionadas por tal incumplimiento. Siendo ello así, el Tribunal de

Luxemburgo matiza que en esta situación el contenido esencial del derecho a la tutela judicial efectiva no exige que estos terceros dispongan de la posibilidad de interponer un recurso directo contra la decisión de requerimiento de información.

Por último, habiéndose considerado también que esta última limitación se orienta al logro de un objetivo de interés general de la UE y reviste un carácter proporcionado, por lo que cabe afirmar, en suma, que no viola el artículo 47 CDFUE, el Alto Tribunal pasa a examinar la segunda cuestión prejudicial.

Como ya señalamos, el órgano nacional remitente solicita en este caso que se interprete si la información requerida por la Administración Tributaria española resulta «previsiblemente pertinente», en relación con la investigación en curso. Adviértase que estamos ante un requisito previsto de manera expresa en el artículo 1.1 de la Directiva 2011/16, que habilita al Estado solicitante a pedir todos aquellos datos que razonablemente considere que son oportunos para su investigación, pero no le autoriza a excederse en este terreno, ni tampoco a sobrecargar a la autoridad requerida³.

Como puntualiza el Alto Tribunal, pese a que el Estado requirente dispone de un cierto margen de discrecionalidad para llevar a cabo esta valoración, en ningún caso se admite que se pueda solicitar información que carezca absolutamente de relevancia para la investigación. A tal fin, tal y como ya se señaló con ocasión de la Sentencia dictada en el Asunto *Berlioz*⁴, es la autoridad requerida la encargada de comprobar dicha pertinencia, atendiendo a la identidad del contribuyente sometido a la investigación, a las necesidades de esta, y a la identidad del tercero del que sea necesario obtener la información.

La duda surge, en particular, por el hecho de que la decisión luxemburguesa, considerada conjuntamente con la solicitud española de intercambio de información, alude de forma imprecisa a contratos, facturas y pagos, sin una identificación detallada.

A la luz de todo ello, resulta interesante comprobar cómo el TJUE resuelve que la información solicitada sí es «previsiblemente pertinente», teniendo en cuenta, por un lado, que en la solicitud se hace referencia a contratos, facturas y pagos celebrados o efectuados durante el período comprendido en la investigación por el tercero en poder del cual obran los datos y que, a su vez, tienen relación con el contribuyente investigado; y, de otro lado, que tal información se recaba durante la fase preliminar de tal investigación, momento en el cual la autoridad competente tampoco dispone de un conocimiento completo acerca de dichos datos. No existe, por tanto, quiebra alguna de los artículos 1.1 y 5 de la Directiva europea de cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad.

Llegados a este punto, se evidencia que el pronunciamiento analizado encierra una gran trascendencia por varias razones. En primer término, por la crucial importancia del derecho examinado, pues el derecho a la tutela judicial efectiva no solo se reconoce a nivel europeo a través del artículo 47 CDFUE, sino que

3 Véase, en esta dirección, la STJUE de 16 de mayo de 2017, *Berlioz*, ya citada, apartados 63 y 66 a 68.

4 STJUE de 16 de mayo de 2017, *Berlioz*, ya citada, apartados 76, 78, 80 y 82.

constituye un derecho fundamental en todos los Estados miembros de la UE, concediéndosele una relevancia mayor, si cabe, a la primera de sus vertientes, cual es la del derecho de acceso a la jurisdicción, que es la que nos ocupa en este asunto.

En segundo lugar, porque no siendo numerosos los pronunciamientos del Alto Tribunal sobre el derecho de defensa desde el prisma comentado, todavía lo son menos cuando se trata de abordar conjuntamente la proyección de este derecho en el marco del intercambio de información, en el que como se ha puesto de relieve, la interpretación del contenido del derecho puede variar según la posición y situación de las partes.

Y, en tercer lugar, porque a través de la presente sentencia se complementa y consolida la doctrina ya existente del TJUE sobre la interpretación tanto del contenido y posibles límites del derecho a la tutela judicial efectiva, como de aspectos relativos a la Directiva europea de cooperación administrativa, refrendando así la solución ofrecida por el Alto Tribunal a cuestiones de indudable repercusión práctica en pronunciamientos pioneros como, señaladamente, el dictado al hilo del Asunto *Berlioz*.

COMENTARIO A LA SENTENCIA DEL TJUE (SALA SEXTA) DE 14 DE OCTUBRE DE 2020

Aurora Ribes Ribes

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de Alicante

Miembro de AEDAF

(España)

Asunto: C-677/19.

Partes: *SC Valoris SRL y Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Craiova – Administratia Judeteana a Finantelor Publice Vâlcea, Administratia Fondului pentru Mediu.*

Síntesis: «Procedimiento prejudicial – Principios del Derecho de la Unión – Principio de cooperación leal – Principios de equivalencia y de efectividad – Devolución de impuestos recaudados por un Estado miembro infringiendo el Derecho de la Unión – Plazo establecido para presentar las solicitudes de devolución de tales impuestos – Inexistencia de un plazo similar para la devolución de importes cobrados por ese Estado miembro infringiendo el Derecho nacional».

1. Antecedentes y cuestiones planteadas

La petición de decisión prejudicial encuentra su génesis en la controversia generada entre la contribuyente (la sociedad Valoris) y la Administración provincial de Hacienda de Vâlcea (Rumanía) acerca del plazo establecido en la normativa estatal para presentar la solicitud de devolución de un impuesto abonado, pero declarado con posterioridad contrario al Derecho europeo.

Se trata, en particular, del denominado «timbre ambiental para automóviles», regulado en el artículo 4.a) del Decreto-ley n.º 9/2013, cuyo devengo se producía una única vez y que fue satisfecho por la citada empresa como consecuencia de la primera matriculación en Rumanía de un automóvil de ocasión procedente de los Países Bajos.

No obstante, el TJUE¹ consideró posteriormente dicho gravamen –junto a otros impuestos rumanos sobre la contaminación– incompatible con lo dispuesto en el artículo 110 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE), lo que motivó que el citado Estado miembro aprobara el Decreto-ley n.º 52/2017 para posibilitar el reembolso de los importes ya satisfechos por este impuesto.

A tal efecto, se estableció un plazo de caducidad para solicitar la devolución (con el consiguiente abono, a su vez, de los intereses legales devengados entre la fecha de pago y la de devolución), que se extendía desde la fecha de entrada en vigor del mencionado Decreto-ley hasta el 31 de agosto de 2018.

La solicitud de devolución presentada con este fin por Valoris el 6 de diciembre de 2018 fue denegada por extemporánea. Disconforme con tal denegación, la contribuyente interpuso el correspondiente recurso ante el Tribunal de Distrito de Vâlcea, argumentando el carácter vulnerador de dicho plazo específico respecto del derecho general a obtener la devolución de tributos declarados contrarios al Derecho de la Unión que le reconoce tal ordenamiento, y el hecho de que la jurisprudencia del TJUE haya establecido como plazo razonable para ejercitar dicho derecho el comprendido entre tres y cinco años.

Asimismo, la contribuyente puso de manifiesto la disparidad entre el plazo de caducidad aludido, de aproximadamente un año, y el general de prescripción de 5 años que se articula en el ordenamiento interno para solicitar la devolución de los créditos tributarios (artículo 219 del Código rumano de Procedimiento Tributario).

En este contexto, el Tribunal de Distrito de Vâlcea decidió suspender el procedimiento y elevar sus dudas ante el TJUE. Las cuestiones planteadas son dos: en primer lugar, se pregunta sobre la compatibilidad con el principio de cooperación leal (artículo 4.3 TFUE), en conjunción con el principio de equivalencia, de la existencia de un plazo interno de caducidad para solicitar el reintegro de impuestos contrarios al Derecho europeo cuando, sin embargo, no existe un plazo análogo para pedir la devolución de tributos pagados infringiendo el Derecho nacional; y, en segundo término, se cuestiona si es conforme al principio de efectividad la existencia de un plazo interno de caducidad cuya duración resulta inferior a la que el TJUE ha considerado adecuada y razonable con arreglo a tal principio.

2. Fundamentos de Derecho y fallo. Comentario crítico

Las cuestiones prejudiciales formuladas por el órgano judicial remitente ante el TJUE tienen por objeto la interpretación de los principios europeos de cooperación leal, equivalencia y efectividad.

En concreto, se plantea si el establecimiento de un plazo de caducidad interno, más restrictivo que el plazo general de prescripción previsto para el

1 Véanse las SSTJUE de 9 de junio de 2016, *Budisan*, C-586/14; de 30 de junio de 2016, *Câmpean*, C-200/14; y de 30 de junio de 2016, *Ciup*, C-288/14.

mismo supuesto de devolución tributaria e igualmente menos favorable que el considerado como razonable por la jurisprudencia del TJUE podría conculcar los citados principios europeos.

Precisamente por ello, el punto de partida del razonamiento del Alto Tribunal es el contenido de tales postulados, recogidos en el artículo 4, apartado 3 del Tratado de la Unión Europea (TUE). Según este precepto, conforme al principio de cooperación leal «los Estados miembros adoptarán todas las medidas generales o particulares apropiadas para asegurar el cumplimiento de las obligaciones derivadas de los Tratados o resultantes de los actos de las instituciones de la Unión».

El significado de este principio ha sido interpretado por el Alto Tribunal y, con base en su doctrina jurisprudencial², cabe afirmar que la cooperación leal se traduce, señaladamente, en la obligación de los Estados miembros de eliminar las consecuencias ilícitas de una quiebra del Derecho de la UE, así como de determinar la regulación relativa a los recursos previstos para tutelar los derechos de los ciudadanos europeos. Dicha regulación, por exigencia del principio de equivalencia, no ha de ser más gravosa que la contemplada para recursos similares en su propio ordenamiento interno. Asimismo, el principio de efectividad prohíbe que la citada regulación pueda hacer imposible o excesivamente difícil en la práctica el ejercicio de los derechos reconocidos por el Derecho de la UE.

A mayor abundamiento, el Tribunal de Luxemburgo ha declarado³, de manera reiterada, que el principio de cooperación leal impide la adopción por parte de un Estado miembro de normas que condicionen la devolución de un tributo declarado contrario al Derecho europeo, a requisitos menos favorables en comparación con los previstos para la devolución tributaria con carácter general.

Clarificado el significado de estos tres principios, el Tribunal de Justicia pasa a examinar el tema de fondo, alcanzando una conclusión diferente según se examine a la luz del principio de efectividad o del principio de equivalencia, siempre en conjunción con el principio de cooperación leal.

En efecto, tomando como premisa el principio de efectividad, los Estados miembros son soberanos para regular, en ausencia de normas de armonización sobre el reembolso de impuestos declarados contrarios al Derecho europeo, los requisitos que consideren oportunos en materia de prescripción y caducidad, siempre y cuando tales disposiciones no dificulten en grado sumo o incluso lleguen a imposibilitar el ejercicio de los derechos otorgados por el ordenamiento europeo.

En este orden ideas, sin embargo, el propio Tribunal de Justicia ha subrayado que el establecimiento de plazos razonables de prescripción y caducidad, aun cuando su vencimiento pueda afectar negativamente a los interesados en el sentido de impedirles el ejercicio total o parcial de sus derechos, respeta el

2 SSTJUE de 29 de julio de 2019, *Inter-Environnement Wallonie y Bond Beter Leefmilieu Vlaanderen*, C-411/17, apartados 170 y 171; y, de 11 de septiembre de 2019, *Calin*, C-676/17, apartado 30.

3 SSTJUE de 9 de febrero de 1999, *Dilexport*, C-343/96, apartado 39; de 30 de junio de 2016, *Câmpian*, ya citada, apartado 40; y, de 30 de junio de 2016, *Ciup*, ya citada, apartado 27.

principio de efectividad en la medida en que no constituye sino una plasmación del principio de seguridad jurídica.

A la vista de todo ello, el *quid* de la cuestión estriba en dilucidar si el plazo de aproximadamente un año del asunto que nos ocupa, siendo más breve que los demás plazos declarados compatibles con el principio de efectividad por la jurisprudencia del TJUE, es o no contrario al mencionado principio.

En este punto, el razonamiento del Tribunal consiste en resaltar que si bien es cierto que los plazos de tres años a los que se refieren las sentencias citadas por el órgano remitente fueron considerados adecuados a estos efectos, de ello no cabe colegir que el plazo de un año sea irrazonable con carácter general, sino que es necesario llevar a cabo un análisis pormenorizado de cada caso para afirmar su compatibilidad o no con el principio de efectividad.

De hecho, al margen de la doctrina jurisprudencial aludida, el TJUE apunta que la idoneidad del plazo de un año para la presentación de solicitudes o de recursos motivados por una violación del Derecho de la UE fue también sometida a examen al hilo del Asunto *Visciano*, a resultados del cual se consideró, mediante Sentencia de 16 de julio de 2009⁴ que, por sí mismo, el plazo de un año no tiene por qué hacer imposible o excesivamente difícil el ejercicio de tal derecho de solicitud o impugnación.

Trasladando, pues, tal solución al supuesto actual, dadas las similitudes que ambos presentan, el Tribunal de Luxemburgo declara la compatibilidad del plazo de caducidad de un año arbitrado por la legislación rumana, cuyo cómputo se inicia en la fecha de entrada en vigor de la normativa destinada a solventar dicha vulneración del Derecho europeo, con el principio de cooperación leal desde la perspectiva del principio de efectividad.

Resulta igualmente interesante aproximarnos al análisis que efectúa el Tribunal en relación con la compatibilidad del citado plazo interno de caducidad desde el prisma del principio de equivalencia, en aplicación última del principio de cooperación leal.

Como se ha reseñado, el principio de equivalencia proscribía la adopción por parte de los Estados miembros de reglas procesales menos beneficiosas sobre devoluciones tributarias con base en contravenciones del Derecho europeo, que las previstas respecto a solicitudes o recursos semejantes derivadas de la infracción del ordenamiento interno, cuando ambos tipos de solicitudes compartan un objeto, causa y elementos esenciales similares.

Ciertamente, ante la ausencia de previsión en el Derecho interno de un plazo de caducidad para las solicitudes de devolución resultantes de la lesión de la normativa nacional, la comparación ha de realizarse entre el plazo de caducidad de 1 año que articula el Estado rumano para el caso que analizamos (plazo específico) y el plazo de prescripción de 5 años contenido asimismo en la legislación doméstica (plazo general). A este respecto debe matizarse, no obstante, que tal análisis de comparabilidad solo será posible si las solicitudes susceptibles de

4 STJUE de 16 de julio de 2009, *Visciano*, C-69/08, apartados 45 a 50.

presentarse en el marco de uno y otro procedimiento tienen un objeto y causa similar, tal y como subrayó la Comisión europea en sus observaciones escritas.

Concurriendo tales circunstancias, resulta obvio que siendo un plazo considerablemente inferior, el plazo de caducidad de 1 año deviene menos favorable que el de 5 años. Tal afirmación no se ve empañada por las explicaciones ofrecidas por el Gobierno rumano, según el cual, la limitación a un año del citado plazo trataba de soslayar la obligación de hacer frente al elevado pago de intereses que se hubiera debido afrontar de mantenerse el plazo ordinario de prescripción.

Y tampoco por el contrargumento esgrimido en el sentido de pretender que tal desventaja para algunos contribuyentes (que solo dispusieron de 1 año), pudiera compensarse con el beneficio resultante de haber alargado a otros en situación similar, cuyo derecho estaba a punto de extinguirse, el plazo para presentar la citada solicitud. Como declara el Tribunal de Justicia, si bien es cierto que la aprobación del Decreto-ley n.º 52/2017 prolongó respecto a contribuyentes para los que había expirado o estaba a punto de expirar el plazo de prescripción de 5 años, el período para solicitar la devolución, no es menos cierto que la medida introducida perjudicó a otros en situación análoga, al verse privados del plazo general de 5 años (que se mantuvo vigente para las devoluciones basadas en la vulneración del Derecho nacional). Según el criterio del Alto Tribunal, ninguna compensación de esta naturaleza resulta posible a la luz del principio de equivalencia.

Teniendo en cuenta todo ello, el Tribunal concluye que la normativa interna a través de la cual se introdujo el plazo de caducidad de 1 año no resulta conforme con el principio de cooperación leal, en la significación otorgada por el principio de equivalencia.

Sin duda, el pronunciamiento examinado es acreedor de un notable interés, pues desciende al estudio del contenido del principio de cooperación leal distinguiendo, empero, entre sus distintas vertientes y evidenciando la posibilidad de que una disposición nacional pueda ser compatible con una de sus manifestaciones (principio de efectividad), pero incompatible con la otra (principio de equivalencia).

Además, el sentido del pronunciamiento declarando la compatibilidad o no de dicha normativa interna con el citado principio europeo resulta trascendental atendiendo al ámbito sobre el que el asunto se proyecta, cual es el de los plazos —ya sean de caducidad o de prescripción— de solicitudes o recursos de devolución basados en incumplimientos del Derecho europeo. De acuerdo con la sentencia dictada, no es posible hacer de peor condición a los contribuyentes afectados por un impuesto declarado contrario al ordenamiento de la UE, en comparación con los que solicitan una devolución similar si bien derivada de la infracción del Derecho nacional.

COMENTARIO A LA SENTENCIA DEL TJUE (SALA PRIMERA) DE 15 DE OCTUBRE DE 2020

Aurora Ribes Ribes

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de Alicante

Miembro de AEDAF

(España)

Asunto: C-335/19.

Partes: *E. sp. z o.o. sp. k. y Minister Finansów.*

Síntesis: «Procedimiento prejudicial – Sistema común del Impuesto sobre el valor añadido (IVA) – Directiva 2006/112/CE – Artículo 90 – Reducción de la base imponible del IVA – Impago total o parcial del precio – Requisitos que impone una normativa nacional para ejercer el derecho a reducción – Requisito de que el deudor no se halle incurso en un procedimiento concursal o de liquidación – Requisito de que el acreedor y el deudor han de ser sujetos pasivos del IVA».

1. Antecedentes y cuestiones planteadas

Una empresa polaca, dedicada al asesoramiento fiscal y domiciliada en Polonia, facturó el IVA correspondiente a la prestación de sus servicios a un cliente que, en la fecha de tal prestación, reunía la doble condición de estar registrado como sujeto pasivo del IVA y no hallarse incurso en ningún procedimiento concursal o de liquidación.

Sin embargo, en los 150 días siguientes a la expiración del plazo de pago, dicho cliente fue objeto de un proceso de liquidación, sin perjuicio de mantener su condición de sujeto pasivo del IVA. Ante tal circunstancia, la empresa polaca elevó al Ministerio de Hacienda una cuestión interpretativa, a fin de conocer si pese al inicio de tal proceso de liquidación, tenía derecho a reducir la base imponible del IVA como consecuencia del impago de la deuda.

El Ministerio contestó en sentido negativo a tal cuestión, así como a otras tres solicitudes de interpretación formuladas por la empresa acerca de los requisitos establecidos en el artículo 89a de la Ley polaca del IVA.

En desacuerdo con tales resoluciones, la empresa recurrió en primera instancia y, ante el refrendo de la conformidad de dichas disposiciones nacionales con el ordenamiento europeo por parte del Tribunal de primera instancia, interpuso recurso de casación ante el Tribunal Supremo de lo contencioso-administrativo de Polonia.

Conocedor de la jurisprudencia comunitaria en la materia, el Tribunal Supremo de lo contencioso-administrativo se pregunta si los requisitos establecidos en el artículo 89a, apartado 2 de la Ley polaca del IVA resultan acordes con la Directiva 2006/11, motivo por el cual decide suspender el procedimiento y elevar sendas cuestiones prejudiciales a este respecto.

2. Fundamentos de Derecho y fallo. Comentario crítico

Esencialmente, las dos cuestiones formuladas —que el TJUE analiza de modo conjunto—, pueden sintetizarse en el interrogante de si la legislación polaca, al exigir como requisitos para la reducción de la base imponible del IVA tanto la condición de sujeto pasivo en este impuesto del deudor, respecto del cual no debe estar tramitándose ningún proceso concursal o de liquidación ni en el momento en el que se le prestan los servicios ni el día anterior a la solicitud de reducción de la base imponible, como el registro como sujeto pasivo del IVA del acreedor en esta última fecha, son conformes o no con lo dispuesto en el artículo 90 de la Directiva 2006/112.

Como es sabido, la facultad de reducir la base imponible del IVA, contemplada en el artículo citado, no responde sino al principio fundamental de dicha Directiva en virtud del cual la base imponible está integrada por el importe realmente percibido, lo que se traduce en que la Administración Tributaria no puede ingresar en concepto de IVA una cuantía superior a la recibida por el sujeto pasivo.

Ahora bien, el correcto entendimiento de este precepto exige tener en cuenta, a su vez, el contenido del artículo 273 de la misma Directiva, que atribuye a los Estados miembros la potestad de establecer aquellas obligaciones y condiciones que estimen necesarias para la adecuada exacción del IVA, de manera que se prevenga el fraude fiscal, y a condición de que en todo caso se observe el principio de igualdad de trato en el ámbito de las operaciones interiores y en el de las operaciones intracomunitarias.

Este margen de discrecionalidad concedido a los Estados miembros a efectos de la previsión de condiciones a las que quedaría supeditado el derecho a reducir la base imponible, siempre con la finalidad última de soslayar posibles situaciones de fraude o evasión fiscal, no es, por tanto, ilimitado, sino que debe revestir un carácter adecuado y proporcionado en aras a lograr tal objetivo, sin afectar al principio de neutralidad.

En otros términos, el establecimiento de dichos posibles requisitos por parte de los Estados miembros debe estar siempre justificado, dado que se trata de

un aspecto armonizado, no siendo posible además que el derecho a la reducción de la base imponible quede anulado por una normativa interna.

Realizadas estas consideraciones generales, el TJUE entra ya directamente a dirimir si los requisitos establecidos en el artículo 89a, apartado 2 de la Ley polaca del IVA para poder ejercer el derecho a la reducción de la base imponible del IVA ante el impago total o parcial del precio, que de modo incuestionable constituyen una restricción a tal derecho, se encuentran o no justificados por la incertidumbre relativa al carácter definitivo del impago.

A lo largo del pronunciamiento, el Alto Tribunal va desgranando los argumentos con base en los cuales considera que dichas formalidades se oponen al Derecho de la UE. Por lo que respecta, en primer lugar, al requisito de que el deudor tenga la condición de sujeto pasivo del IVA en el momento en que se prestan los servicios, el Tribunal de Luxemburgo estima que no es justificable en la necesidad de tener en cuenta la incertidumbre sobre el carácter definitivo del pago, ya que el hecho de que el deudor actúe en tal calidad resulta irrelevante respecto a la consideración de que exista o no riesgo de crédito incobrable. Dicha condición no altera el deber del acreedor de recaudar el impuesto, ni tampoco su derecho a regularizar con posterioridad la base imponible.

Igualmente, en lo que atañe al presupuesto de que el deudor mantenga la condición de sujeto pasivo del IVA la víspera de la presentación de la regularización de la autoliquidación a efectos de modificar la base imponible, el TJUE efectúa dos importantes puntualizaciones, a saber: primera, que el deudor no es necesariamente un sujeto pasivo; y, segunda, que dicha exigencia fue ya considerada contraria al artículo 90 de la Directiva 2006/112 mediante la Sentencia dictada el 8 de mayo de 2019¹, con ocasión del Asunto *A-PACK CZ*.

Tampoco el requisito consistente en que el acreedor conste registrado como sujeto pasivo del IVA el día previo a dicha regularización se halla, según el Alto Tribunal, justificado por la incertidumbre en cuanto a la naturaleza definitiva del impago. En este punto, al igual que en los anteriores, concordamos con el Tribunal de Justicia en que esta circunstancia no incide en absoluto sobre la consideración de que exista o no un riesgo de no llegar nunca a cobrar el crédito.

A estos efectos, las consideraciones esgrimidas por el Gobierno polaco no son suficientes para rebatir los argumentos del Tribunal europeo. En efecto, si bien se aduce que el requisito relativo a la condición de sujeto pasivo del IVA tanto del deudor como del acreedor «permite garantizar una reducción simétrica del importe de la base imponible utilizada para calcular el IVA adeudado (...), y la cuantía del IVA deducible», lo que redundaría en el cumplimiento del principio de neutralidad, mediante el aseguramiento de la coherencia y buen funcionamiento del IVA, tal premisa resulta negada por el Alto Tribunal, que descarta de manera rotunda que dichos aspectos dependan del mantenimiento de la condición de sujeto pasivo del IVA.

De este modo, el Tribunal subraya que aun cuando el acreedor hubiera perdido la condición de sujeto pasivo del IVA con posterioridad a la prestación de los servicios, continuaría siendo deudor del IVA que ha recaudado y, en conse-

1 STJUE de 8 de mayo de 2019, *A-PACK CZ*, C-127/18, apartado 28.

cuencia, mantendría la facultad de modificar la base imponible al objeto de que coincidiera con el montante efectivamente percibido. El momento crucial a estos efectos es el del devengo, es decir, cuando se prestan los servicios, basando con que el acreedor sea sujeto pasivo del IVA en dicha fecha y no siendo necesario, por tanto, que tal condición perviva posteriormente a efectos de su derecho a reducir la base imponible.

Paralelamente, tal requisito tampoco guarda relación directa ni, por tanto, resulta exigible respecto al deudor, según el Alto Tribunal, por lo que concierne a su obligación de reducir el importe del IVA deducible, habida cuenta de que cumpliéndose la condición de que sea sujeto pasivo del IVA en la fecha de prestación de los servicios, nacerá su derecho a deducir, no extinguiéndose el mismo aunque pierda tal cualidad.

Dejando aparte dicho requisito y, avanzando un paso más, el Tribunal focaliza su atención en la exigencia de la normativa polaca acerca de que el deudor no se halle incurso en un procedimiento concursal o de liquidación, que se fundamenta en el hecho de que efectuadas la reducción de la base imponible y del IVA deducible, existiría un alto riesgo de que el IVA adeudado no fuera finalmente satisfecho por concurrir dicho procedimiento de ejecución o de liquidación. La opinión del Tribunal, que coincide con la expresada por la Abogada General Kokott en sus Conclusiones, es que tales regularizaciones no tienen por qué simultanearse, de manera que ante la falta de un plazo en el artículo 185.2 de la Directiva 2006/112, los Estados miembros sí pueden exigir la regularización del IVA deducible pese a que se esté en concurso de acreedores o incluso con carácter previo a tal situación.

Abundando en el requisito de que tanto acreedor como deudor tengan la condición de sujeto pasivo del IVA, el Tribunal de Justicia señala que esta exigencia no puede justificarse atendiendo a su finalidad de prevenir irregularidades o abusos, ni con arreglo a lo dispuesto en el artículo 273 de la Directiva del IVA. La pérdida de tal condición en el acreedor o en el deudor resultan irrelevantes desde la óptica de existencia de un mayor riesgo de fraude, de lo que se desprende que tal exigencia excede los límites estrictamente necesarios para lograr los objetivos del citado artículo.

Por su parte, el presupuesto relativo a que el deudor no se encuentre en situación concursal o en vías de liquidación, ni cuando se presta el servicio ni el día anterior a la solicitud de regularización, se fundamenta en la incertidumbre sobre el carácter definitivo del impago, si bien, a juicio del Tribunal, debe considerarse inadecuado desde la perspectiva del principio de proporcionalidad, en la medida en que existen otras soluciones igualmente eficaces para alcanzar el objetivo pretendido que serían, sin embargo, menos gravosas para el sujeto pasivo. En particular, el Alto Tribunal apunta la posibilidad de tener en cuenta, una vez concedida la reducción de la base imponible, la prueba aportada antes de que finalice el proceso concursal o de liquidación, de que existe una alta probabilidad de que la deuda no se satisfaga. Todo ello a salvo de que proceda reevaluar al alza la base imponible en el caso de que se produzca finalmente el pago. De hecho, como recuerda el TJUE, los artículos 89a, apartado 1a y 89a, apartado 4 de la Ley polaca del IVA así lo contemplan.

Expuesto cuanto antecede, el Tribunal de Justicia declara la incompatibilidad de los citados requisitos exigidos por la normativa polaca con lo dispuesto en el artículo 90 de la Directiva 2006/112.

El valor del presente pronunciamiento reside en el pormenorizado análisis que el máximo intérprete del Derecho europeo efectúa del contenido de los artículos 90 y 273 de la Directiva del IVA y, por ende, de las facultades que ostentan los Estados miembros para regular los supuestos en los que puede procederse o no a una reducción de la base imponible y, consiguientemente, del IVA deducible.

Trasladando los considerandos examinados al ordenamiento jurídico español, particular importancia reviste lo declarado por el Tribunal de Justicia en relación con los artículos 80.Tres LIVA² y 24.2 RIVA, relativos respectivamente a la modificación de la base imponible tras declararse el concurso de acreedores y a los requisitos formales que deben observarse. A la vista del *dictum* de tales preceptos cabe afirmar, no obstante, la conformidad de la regulación española con los postulados alojados en los artículos 90 y 273 de la Directiva 2006/112, tal y como han sido interpretados en la sentencia analizada.

2 Según el artículo 80.Tres LIVA: «La base imponible podrá reducirse cuando el destinatario de las operaciones sujetas al Impuesto no haya hecho efectivo el pago de las cuotas repercutidas y siempre que, con posterioridad al devengo de la operación, se dicte auto de declaración de concurso. La modificación, en su caso, no podrá efectuarse después de transcurrido el plazo de dos meses contados a partir del fin del plazo máximo fijado en el número 5.º del apartado 1 del artículo 21 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal.

Solo cuando se acuerde la conclusión del concurso por las causas expresadas en el artículo 176.1, apartados 1.º, 4.º y 5.º de la Ley Concursal, el acreedor que hubiese modificado la base imponible deberá modificarla nuevamente al alza mediante la emisión, en el plazo que se fije reglamentariamente, de una factura rectificativa en la que se repercuta la cuota procedente».

COMENTARIO A LA SENTENCIA DEL TJUE (SALA OCTAVA) DE 12 DE NOVIEMBRE DE 2020

Aurora Ribes Ribes

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de Alicante

Miembro de AEDAF

(España)

Asunto: C-734/19.

Partes: *ITH Comercial Timisoara SRL y Agentia Nationala de Administrare Fiscala – Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti, Agentia Nationala de Administrare Fiscala – Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti – Administratia Sector 1 a Finantelor Publice.*

Síntesis: «Procedimiento prejudicial – Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) – Directiva 2006/112/CE – Deducción del impuesto soportado – Abandono de la actividad inicialmente prevista – Regularización de las deducciones del IVA soportado – Actividad inmobiliaria».

1. Antecedentes y cuestiones planteadas

La demandante en el litigio principal, ITH Comercial Timisoara SRL (en adelante ITH), sostiene frente a la Administración Tributaria rumana el carácter correcto de la deducción del IVA soportado por gastos relacionados con proyectos inmobiliarios que finalmente no se materializaron.

En particular, durante 2006 ITH adquirió un terreno y varias edificaciones antiguas de un fabricante de ascensores, con el fin de construir un edificio de oficinas y de centros comerciales destinados al arrendamiento (primer proyecto). En 2007 ITH comenzó a tramitar la autorización para la demolición, así como la licencia de obras para elevar el nuevo edificio. Paralelamente, previo acuerdo con el fabricante de ascensores en virtud del cual se comprometía a localizar y acondicionar un espacio de producción para arrendárselo por un período no inferior a una década (segundo proyecto), ITH inició también las gestiones correspondientes para ello.

Los gastos ocasionados se contabilizaron como «inversiones en curso», ejerciendo ITH el derecho a la deducción del IVA. Sin embargo, como consecuencia de la negativa coyuntura económica acaecida en 2008, ambos proyectos fueron primero suspendidos y, posteriormente, liquidadas las mencionadas inversiones y contabilizadas como gastos en el ejercicio 2015.

A pesar de que en un primer momento –actuaciones practicadas en 2009 y 2013– la Inspección tributaria consideró conforme la deducción y el cobro del IVA, referidos al período marzo 2006-junio 2012; un ulterior procedimiento inspector, desarrollado en 2016 y cuyo objeto de comprobación comprendía desde julio 2012 hasta junio 2016, puso de relieve la irregular situación económica de ITH, con la imposición de la consiguiente sanción tributaria.

A diferencia de lo apreciado en el primer procedimiento inspector, en el que se reconoció que la adversa situación económica y financiera había impedido a ITH continuar con los proyectos de inversión planificados, en esta ocasión la Inspección estimó que, en relación con el primer proyecto, la empresa podía haber previsto los riesgos de no poder llevarlo a cabo, dado que se había aprobado ya un plan local de urbanismo; y, respecto al segundo proyecto, se mostró partidaria de recalificar la operación, en el entendimiento de que ITH había adquirido los servicios por cuenta del fabricante de ascensores. Nótese que en este último caso, por tanto, ITH hubiera debido facturar todos los gastos al fabricante de ascensores y cobrar el IVA correspondiente.

Tras desestimarse el recurso administrativo interpuesto contra la liquidación derivada del acta de inspección, ITH alegó ante el Tribunal de Distrito de Bucarest el carácter contrario de dicha liquidación respecto a la Directiva del IVA.

Al albergar serias dudas sobre la interpretación de los artículos 28, 167, 168, 184 y 185 de la Directiva 2006/112, el citado Tribunal suspendió el procedimiento y formuló ante el TJUE dos cuestiones prejudiciales relativas, respectivamente, a la concurrencia o no de los requisitos necesarios para poder ejercer el derecho a la deducción del IVA por parte de ITH; y a la existencia o no de un contrato de comisión en relación con el segundo de los proyectos comentados.

2. Fundamentos de Derecho y fallo. Comentario crítico

A través de su primera cuestión prejudicial –que engloba nueve apartados– el órgano judicial remitente solicita al Tribunal de Justicia que clarifique si la Directiva del IVA, en concreto los artículos 167, 168, 184 y 185 permiten la deducción del IVA soportado en un caso como el que nos ocupa, en el que finalmente se abandonan las inversiones inicialmente programadas, o si, por el contrario, de tales preceptos se colige la necesidad de proceder a la regularización de dicho IVA.

El Tribunal de Justicia comienza su razonamiento apuntando los dos requisitos que, según su jurisprudencia, deben estar presentes para que nazca el derecho a la deducción del IVA, cuales son: que se ostente la condición de sujeto

pasivo en este impuesto y que los bienes y servicios por cuya adquisición se soporta el IVA se utilicen en la realización de las operaciones gravadas.

Conviene advertir que el primer requisito no es objeto de controversia en el presente asunto, pues se acepta que ITH era sujeto pasivo del IVA en el momento del devengo, que es la fecha en la que surge el derecho a deducir el impuesto.

La discrepancia entre las partes se concentra, pues, sobre la presencia o no del segundo requisito, relativo a la utilización de los bienes y servicios adquiridos (y por cuya adquisición se ha soportado un IVA) en la realización de operaciones que den derecho a la deducción del impuesto.

Como es sabido, según la jurisprudencia¹ del TJUE, el derecho a deducir no se pierde en la hipótesis de que, con posterioridad y por causas ajenas a la voluntad del contribuyente, no haya sido posible utilizar los bienes y servicios cuya adquisición motivó la deducción en las operaciones sujetas al IVA.

A este respecto, el Tribunal rechaza el argumento en virtud del cual se pretende que la existencia de circunstancias ajenas a la voluntad del sujeto pasivo se equipare a la situación en la que este es conocedor de un riesgo –aprobación o no de un plan urbanístico necesario para realizar la inversión o menor rentabilidad de esta debido a la crisis económica– que puede impedir la actividad proyectada, pues ello supondría una quiebra del principio de neutralidad del IVA. En efecto, tal planteamiento comportaría diferencias injustificadas en el trato fiscal de actividades de inversión similares, produciéndose una discriminación entre aquellas empresas que realizan operaciones sujetas al impuesto y otras que desean iniciar actividades que darán lugar a operaciones imponibles.

Por tal razón, confirmando su doctrina anterior, el Tribunal de Justicia reitera que el ejercicio del derecho a deducción es válido siempre que concorra la intención del sujeto pasivo de utilizar efectivamente los bienes o servicios en el desarrollo de la actividad económica en cuestión.

En este orden de ideas, el objetivo de lucha contra el fraude fiscal propugnado por la Directiva del IVA legitima a la Administración Tributaria para requerir la prueba de tal intención al sujeto pasivo, pero en ningún caso habilita a establecer, en casos de que se desista de la inversión planificada, métodos de prueba como la presunción de existencia de abuso o de fraude, que prácticamente imposibiliten el ejercicio del derecho a deducir.

Centrándonos en el caso que nos ocupa, el Alto Tribunal constata, a partir de lo indicado en la petición de decisión prejudicial: primero, que no parece existir comportamiento abusivo alguno por parte del contribuyente; y, segundo, que existen elementos objetivos que demuestran la voluntad inicial de ITH de usar los bienes y servicios adquiridos en la realización de operaciones gravadas.

Sentado todo ello, el TJUE pasa a resolver el interrogante de si, en tal caso, procede regularizar la deducción del IVA soportado. Tras evidenciar la relación existente entre el derecho a la deducción del IVA soportado y la utilización de

1 STJUE de 28 de febrero de 2018, *Imofloresmira – Investimentos Imobiliários*, C-672/16, apartado 40 y jurisprudencia citada.

los bienes en las operaciones sujetas a gravamen, concluye que mientras el contribuyente mantenga la citada intención no puede considerarse que exista un cambio posterior a efectos de determinar la cuantía de las deducciones del IVA en el sentido del artículo 185 de la Directiva 2006/112.

Una vez resuelta la primera cuestión prejudicial en todos sus apartados —letras a) a i)—, se procede por parte del Tribunal de Luxemburgo al análisis de la segunda cuestión planteada, que a su vez engloba seis apartados —letras a) a f)—. Las preguntas formuladas en dichos apartados pueden sintetizarse, no obstante, en un único aspecto, cual es el de si en el caso de autos, ante la inexistencia de un contrato de mandato sin representación, resulta aplicable la figura del comisionista con las consecuencias que de ello se derivan en el ámbito del IVA.

La cuestión, por tanto, gira en torno a la interpretación que debe darse al artículo 28 de la Directiva 2006/112, en el supuesto de construcción por parte del sujeto pasivo de un edificio con el fin de cubrir las necesidades y conforme a las instrucciones de un tercero que, en principio, va a alquilar dicha edificación. El precepto indicado exige la presencia de dos requisitos para que sea aplicable el contrato de comisión: 1. La existencia de un mandato en virtud del cual el comisionista intervenga por cuenta del comitente en la entrega de bienes o prestación de servicios; y, 2. La existencia de una identidad entre los bienes entregados o servicios prestados al comisionista y los entregados o prestados al comitente.

Aunque el artículo 28 de la Directiva del IVA no lo recoge de forma expresa, del contexto normativo se desprende la necesidad de que, por lo que respecta al primer requisito, entre el comisionista y el comitente exista un acuerdo cuyo objeto sea la atribución del mandato. En el caso examinado, tal y como pone de relieve el Tribunal de Justicia, no parece que se haya suscrito ningún contrato de esa naturaleza.

En cuanto al segundo requisito exigido por el artículo 28 citado, cabe apreciar que tal identidad supone que exista una transmisión del derecho de dominio entre el comisionista y el comitente, transmisión que en ningún caso se produce en la situación que analizamos, lo que fundamenta la respuesta del Tribunal de Justicia en el sentido de considerar que no resulta aplicable la figura del comisionista, con las implicaciones que ello tenga en materia del IVA.

El pronunciamiento del TJUE resulta valioso por varios motivos. En primer lugar, porque viene a respaldar la doctrina jurisprudencial ya existente sobre las características del derecho a la deducción del IVA, haciendo hincapié señaladamente en los elementos relativos a su nacimiento. Pero lejos de limitarse a confirmar dicha doctrina, la complementa y enriquece al declarar que, una vez practicada la deducción, no procederá su regularización si pervive la intención del sujeto pasivo de destinar los bienes o servicios al desarrollo de las actividades empresariales o profesionales gravadas que se habían proyectado. Se trata de un matiz de carácter sutil, pero ciertamente relevante para los operadores jurídicos en la aplicación práctica del IVA.

A estas alturas, huelga afirmar que el TJUE ha desarrollado tradicionalmente un papel clave en la defensa del derecho a la deducción que, como parte esencial del mecanismo del IVA, no puede *a priori* limitarse, salvo en los casos previstos expresamente por la Directiva. En esta dirección, el Tribunal de Justicia ha reaccionado en múltiples ocasiones —siendo la presente sentencia el caso más reciente—, ante las cortapisas establecidas por los Estados miembros, precisando que las disposiciones de la Directiva que contemplen excepciones al derecho a la deducción del IVA —que garantiza la neutralidad de dicho impuesto—, deben interpretarse en sentido estricto.

De esta filosofía participa también el rechazo del Tribunal de Luxemburgo al excesivo rigor formalista de algunas limitaciones probatorias en perjuicio de los contribuyentes, reflejo de lo cual es asimismo el presente pronunciamiento, que descarta ahondar en las causas de abandono de las actividades programadas por el contribuyente, centrándose antes bien en el mantenimiento de su intención de continuar con el desarrollo de dichas actividades, lo que se traducirá en el futuro en nuevas entregas de bienes o prestaciones de servicios en las que se va a repercutir el impuesto, asegurando así la continuación de la cadena del IVA.

Igualmente reseñable es la precisión que efectúa el Tribunal al interpretar los requisitos del artículo 28 de la Directiva del IVA, en respuesta a la segunda cuestión prejudicial, y que sienta el criterio con base en el cual la inexistencia tanto de contrato de mandato como de transmisión del derecho de propiedad entre los sujetos implicados sobre los bienes adquiridos impide considerar que nos hallemos ante un supuesto en el que intervenga la figura del comisionista, con las consecuencias jurídicas que ello comportaría.



Transferencia

Aproximación a la tributación de los robots

Lo más destacado de
la Revista Interactiva de Actualidad (RIA)

APROXIMACIÓN A LA TRIBUTACIÓN DE LOS ROBOTS

Álvaro Falcón Pulido¹
Abogado. (España)

Cómo referenciar: Falcón Pulido, A. (2021). Aproximación a la tributación de los robots. *Revista Técnica Tributaria* (132), 239-251.

¹ Trabajo de investigación realizado como investigador en el marco del Proyecto europeo H2020 INBOTS «Inclusive Robotics for a better Society» (G.A.No 780073) <http://inbots.eu>

SUMARIO

1. Introducción
2. Alternativas posibles y su necesaria complementariedad
3. Adaptación de los tributos ya existentes
 - 3.1. IRPF, IS e IRNR
 - 3.2. IVA
 - 3.3. Otros
4. Otras soluciones
 - 4.1. Tobin Tax
 - 4.2. Impuesto sobre los servicios digitales
5. Conclusión

1. Introducción

Una de las cuestiones más novedosas que debe afrontar del Derecho Tributario es la del impacto de la robótica en la sociedad actual². Hoy en día, se plantea la posibilidad de crear un tributo sobre la renta generada que grave a los propios robots, –incluso se habla de considerarlos personas a efectos de Derecho–; o crear un tributo sobre la renta generada a través de los robots que recaiga sobre sus propietarios, o una especie de tributo por el uso de los robots.

Éstas son sólo algunas alternativas posibles en la búsqueda de soluciones a los problemas que el desarrollo intensivo y extensivo de robots puede traer consigo. En los apartados siguientes nos detendremos analizar las que consideramos de especial interés.

2. Alternativas posibles y su necesaria complementariedad

Existen varias posibles soluciones a esta problemática. Comprenden la adaptación de tributos ya existentes, la creación de tributos específicos, o, incluso, una combinación de ambas.

En algunos casos, puede que la tributación de los robots pueda reducirse, por ejemplo, al pago de una simple tasa³⁴ por el desarrollo de una actividad administrativa, como podría ser la obtención de una matrícula o una revisión obligatoria, como en la Inspección Técnica de Vehículos. Sin embargo, también sería aceptable que esta tasa se complementase, en su caso, con otros impuestos para tratar de dar una mejor cabida a la nueva realidad robótica.

Las combinaciones son demasiadas y demasiado impredecibles en estos momentos como para realizar una lista comprensiva de todas ellas. Éstas no sólo dependerán de la voluntad política del legislador y de las orientaciones recibidas de las instituciones europeas, sino también de la propia evolución de la robótica.

Debe recalcar que la mayoría de estas alternativas no son incompatibles entre sí, y, es más, cabe adelantar posiblemente una sola medida no sea suficiente para resolver este nuevo desafío. Por ello, habrá que tener en cuenta la combinación de múltiples medidas, que varíen en su alcance. Parece que una sola medida omnicomprendiva, de un único impuesto sobre los robots, no solo

2 Como pone de relieve la constante preocupación doctrinal por este tema en los últimos años. Entre otros: GRAU RUIZ, María Amparo: «La adaptación de la fiscalidad ante los retos jurídicos, económicos, éticos y sociales planteados por la robótica», *Nueva fiscalidad*, N.º 4, 2017, p. 35-61. AYALA SANHUEZA, Alberto Gabriel: «Incentivos fiscales a la innovación en robótica: Una necesaria reformulación», *Revista general de legislación y jurisprudencia*, ISSN 0210-8518, N.º 2, 2019, p. 207-260. QUÍLEZ MORENO, José María y APARICIO CHOFREGIL, Lucía: «Robots e inteligencia artificial: ¿Debería exigirse algún tipo de cotización?», *Diario La Ley*, Editorial Wolters Kluwer, N.º 5, 14 de marzo de 2017.

3 OBERSON, Xavier: *Taxing Robots*, Edward Elgar, Cheltenham, UK, 2019, p. 130-131.

4 GRAU RUIZ, María Amparo: «Taxing Autonomous Vehicles: The Californian Case» en PONS, José L. (Ed.): *Inclusive Robotics for a Better Society, Selected Papers from INBOTS Conference 2018, 16-18 October, 2018, Pisa, Italy*, Springer, Cham, Switzerland, 2019.

no está a nuestro alcance, sino que no sería una solución realmente efectiva. Así pues, conviene valorar la adopción de medidas que se complementen entre sí y que, en su conjunto, ofrezcan una respuesta cohesiva.

3. Adaptación de los tributos ya existentes

Cabe plantearse, en primer lugar, si se pueden adaptar las figuras impositivas ya existentes a la nueva realidad. Si esto fuera posible, no sería necesario que se creasen nuevos impuestos para gravar a los robots, puesto que se gravarían los hechos impositivos que los robots realizarían, sustituyendo a las personas físicas o jurídicas. Solamente se necesitaría adaptar esos tributos a los robots. A continuación, nos centraremos brevemente en los tributos de mayor importancia, ya sea por su impacto en la recaudación total, o su conexión con el sector de la robótica.

3.1. IRPF, IS e IRNR

A efectos sistemáticos, podemos reunir en el mismo apartado los impuestos sobre la renta vigentes en nuestro país. La sujeción a uno de estos impuestos depende del tipo de persona que se trate (entendiendo que el Impuesto sobre la Renta de los No Residentes atiende también a otras razones en las que no es necesario entrar en este momento y que se aplicarían de la misma manera a los robots). Los robots no pueden ser sujetos pasivos de estos impuestos sin poseer personalidad. No cabe predicar de ellos una capacidad tributaria especial, puesto que en realidad ésta no existe. En el caso de que los robots recibiesen una personalidad específica, si es que se llega a atribuirseles en el futuro, quizás les permitiría integrarse en el esquema de alguno de estos impuestos tras su adaptación. En definitiva, la inclusión a los robots como sujetos pasivos dependerá de la personalidad que, a largo plazo, se les pueda otorgar.

Otra propuesta de adecuación a la nueva realidad de estos impuestos, sin afectar a la sujeción pasiva, supondría introducir otro tipo de medidas. Por ejemplo, cambiar la forma de medir la renta producida por el robot y añadirla a uno de los impuestos del que seguirían siendo sujetos pasivos las personas físicas y jurídicas. Deberían, sin embargo, considerarse las posibilidades de doble imposición (si simplemente se añade una nueva forma de medir la renta generada por los robots, sin tener en cuenta que ésta ya se encuentra gravada en el propio sujeto). También sería obligado tomar en consideración las nuevas características del mercado económico y laboral para realizar una valoración que *a priori* sea más justa y acertada.

Especial mención merece la posibilidad de incrementar el tipo del Impuesto sobre Sociedades para compensar la pérdida de recaudación en el Impuesto sobre la Renta de las personas físicas⁵. La lógica detrás de esta subida estaría en la compensación de la pérdida de recaudación en los diferentes impuestos,

5 OBERSON, Xavier: *Taxing Robots*, Edward Elgar, Cheltenham, UK, 2019, p. 139.

pese al aumento de producción que trae la robótica debido al tratamiento desigual del trabajador y del robot. Podría consistir en una subida general del tipo de gravamen del Impuesto sobre Sociedades⁶ o en una eliminación o reorientación de beneficios fiscales para crear un sistema tributario más neutral en la dicotomía trabajador versus robot. Nos parece que una propuesta así sería del todo desacertada. Parece una opción más correcta, de cara a fomentar la transparencia y simplicidad de las normas tributarias, es crear un impuesto *ad hoc*.

3.2. IVA

El IVA, como es sabido, es un impuesto multifásico sobre el consumo, de carácter indirecto, real, objetivo, proporcional e instantáneo⁷, basado en los principios de generalidad y neutralidad⁸.

En relación con los robots surgen, fundamentalmente, tres cuestiones que deben ser estudiadas en el ámbito de este impuesto. La primera es la aplicación de IVA a los robots cuando éstos son objeto de compraventa. La segunda de ellas se centra en las actividades realizadas por robots que forman parte del patrimonio afecto a la actividad económica de un empresario a efectos del impuesto, ya sea persona física o jurídica, y que indiscutiblemente entran dentro del ámbito del impuesto⁹. La tercera cuestión es si los robots inteligentes podrían llegar a ser considerados empresarios a efectos de IVA, con todas las consecuencias que de ello derivarían.

A los robots en sí mismos cuando son objeto de compraventa se les aplica el IVA. La venta de un robot parece que debe considerarse, en principio, como suministro de bienes; no obstante, también puede ser considerada un servicio, específicamente un servicio electrónico, en algunos casos¹⁰. La calificación jurídica depende de si se trata de una entrega física de un robot, o si, en cambio, se trata de un *software* o prevalece en la transacción la capacidad de interactuar con el dueño, aprender o actualizar el robot que está conectado con la empresa mediante la red. En el último caso, prevalecería la consideración de servicio¹¹. Como acertadamente se ha opinado, «los principios existentes parecen resolver la mayoría de los problemas clásicos [que afectan a la robótica], como el carácter

6 Una medida de este tipo obvia que no todas las empresas tienen el mismo grado de robotización y por lo tanto algunas de ellas verán una subida de tipo sin un aumento de los beneficios. También se obvia que no todas las empresas con algún grado de robotización han sufrido el proceso de sustitución de trabajadores por robots, algunos de los robots que existen realizan actividades que no pueden realizar los seres humanos y por lo tanto abren nuevas áreas de actividad y producción creando puestos de trabajos netos.

7 CUBERO TRUYO, Antonio: «El Impuesto sobre el Valor Añadido (I)», Capítulo XI, p. 712 en PÉREZ ROYO, Fernando (Dir.): *Curso de Derecho Tributario. Parte Especial*, Tecnos, 11ª edición, Madrid, 2017 y ALMUDÍ CID, José: «Impuesto sobre el Valor Añadido», Capítulo VIII, p. 276-277 en FALCÓN Y TELLLA, Ramón, DE LA PEÑA, Gaspar y MARTÍNEZ LAGO, Miguel Ángel (Coord.): *Sistema Fiscal Español (Impuestos Estatales, Autonómicos y Locales)*, Iustel, 8ª edición, Madrid, 2018.

8 Entre otros, OBERSON, Xavier: *Taxing Robots*, Edward Elgar, Cheltenham, UK, 2019, p. 89.

9 «It is not disputable that such activities, to the extent they are effectuated by enterprises in Exchange of a consideration, would fall under the scope of the VAT». *Ibidem*, p. 88.

10 *Ibidem*, p. 92.

11 *Ibidem*, p. 93.

de la transacción (suministro de bienes o servicios) y el lugar de suministro correspondiente»¹².

Al igual que cualquier otro bien o servicio, los robots en cuanto considerados como entregas de bienes o servicio están sujetos al IVA al nivel de las empresas. Consideramos importante remarcar este hecho que, aunque parezca obvio, parece no tenerse en cuenta cuando de forma vulgar se habla de que los robots paguen impuestos dando la impresión de que los robots son ajenos a nuestro sistema fiscal y se ven «libres» de toda imposición.

En el caso de que las empresas sean los sujetos del IVA que realizan actividades económicas mediante robots para prestar servicios o suministrar bienes, las consideraciones serían las mismas que anteriormente. En la actualidad hay multitud de casos en los que los robots participan en el desarrollo de la actividad comercial o productiva de las empresas, por ejemplo, en la industria automovilística.

Finalmente cabe preguntarse «si los robots como tales podrían verse obligados en el futuro a cobrar el IVA por sus actividades. Esta conclusión requeriría que los robots, bajo ciertas condiciones, fueran reconocidos como personas jurídicas y, por lo tanto, sujetos a impuestos o, incluso sin personalidad jurídica, se calificaran como suficientemente autónomos e independientes para convertirse en contribuyentes del IVA».¹³

Son sujetos pasivos los empresarios y profesionales —entendidos estos según la definición que hace de ellos la propia Ley del IVA en su art. 5 Uno a)—: «Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales». Esto podría significar que los robots inteligentes llegaran a ser considerados sujetos pasivos sin tener reconocida personalidad jurídica¹⁴. Se requeriría que actuasen por su cuenta y fueran independientes organizacionalmente¹⁵. Sin embargo, pese a parecer posible considerar a los robots inteligentes como profesionales o empresarios, a efectos de IVA existiría el obstáculo de la capacidad tributaria especial. No tiene sentido predicar la obligación de pagar un tributo de quien no tiene la capacidad de tener patrimonio.

Podría ocurrir que sí cupiese considerar a los robots inteligentes como empresarios o profesionales, y en consecuencia sujetos pasivos del IVA, si se les otorgase «capacidad de representación» robótica. Evidentemente, tanto en este caso, como en el de que los robots adquirieran una personalidad jurídica específica, los robots podrían ser considerados también consumidores a efectos del IVA y, por lo tanto, soportar el impuesto.

12 «At this stage, existing principles seem to solve most of the classical issues, such as the character of the transaction (supply of goods or services) and the corresponding place of supply» *Ibidem*, p. 110. Traducción propia.

13 «...whether robots as such could in the future become required to charge VAT on their activities. This conclusion would require either that robots, under some conditions, would be recognized as legal entities, and therefore subject to tax or, even without a legal personality, would qualify as sufficiently autonomous and independent to become VAT taxpayers» OBERSON, Xavier: *Taxing Robots*, Edward Elgar, Cheltenham, UK, 2019, p. 111. Traducción propia.

14 *Ibidem*, p. 90 y 135.

15 *Ibidem*, p. 90.

3.3. Otros

Interesa ahora hacer mención a los impuestos especiales, así como a algunos tributos que tienen especial relevancia por su relación temática con a la robótica. Emplearemos a una doble vía de análisis, separando a los robots como sujetos de los tributos y a los robots como objetos de los mismos.

Si los robots llegasen a recibir una personalidad jurídica específica, tendrían que estar sujetos a las mismas obligaciones que compelen a las personas jurídicas y físicas (dentro del desarrollo y capacidades que se hayan previsto para su personalidad). Por ello, los robots con personalidad serían sujetos pasivos de los impuestos especiales en la misma medida que otros sujetos pasivos. Esto no sería un problema particular en cada uno de los tributos existentes, sino general en lo que respecta a su personalidad. Por ello, se resolvería básicamente atendiendo a la capacidad de los robots según su personalidad jurídica y no mediante la adaptación específica de cada uno de los tributos.

Sin embargo, atendiendo a los robots como objetos de los mismos y no como sujetos, hay tres tributos, que, por su especial relevancia, podrían adaptarse para reflejar la realidad de los robots.

3.3.1. IEDMT

El Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte es un candidato perfecto para su adaptación a los robots. Es razonable pensar que los vehículos autónomos entren de por sí en las categorías en las que están encuadrados sus homólogos no autónomos, pero también podrían añadirse a estos vehículos autónomos otros robots que se desplacen por sí solos e incluso que no sean medios de transporte *per se*. La adaptación del IEDMT o la creación de un impuesto similar pero solamente enfocado en los robots a los efectos de su registro puede ser una forma no solo de control sino de recaudación de fácil introducción en nuestro sistema gracias a su simplicidad y sencillez y al hecho de que ya existe una estructura y una lógica a un impuesto de este tipo en el IEDMT.

Podrían sólo introducirse los vehículos autónomos en el IEDMT, dejando sin gravar a los robots que, no siendo vehículos, puedan desplazarse. O podría crearse un impuesto especial para estos últimos. Las posibilidades son varias, pero las justificaciones serían similares a las que explican el impuesto actual.

El IEDMT no responde exclusivamente al gravamen de la capacidad contributiva puesta de manifiesto con la propiedad del vehículo sobre el que recae el impuesto, sino también «a la consideración adicional de las implicaciones de su uso en la producción de costes sociales específicos en el ámbito de la sanidad, las infraestructuras o el medio ambiente»¹⁶. En consecuencia, puede mante-

16 Preámbulo de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales.

nerse que esas mismas razones u otras equivalentes, impelen a crear una presión fiscal sobre los robots en términos parecidos a los actuales sobre determinados medios de transporte.

Por supuesto, un impuesto así no solucionaría el problema de recaudación, pero podría ser una de muchas medidas encaminadas a abrir el camino en la adaptación de nuestro sistema tributario al cambiante mundo económico que ha traído la digitalización, la robotización y la introducción de inteligencia artificial, con formas cada vez más complejas, avanzadas y autónomas.

3.3.2. Impuesto Especial sobre la Electricidad

El nuevo Impuesto Especial sobre la Electricidad «deja de configurarse como un impuesto sobre la fabricación, para pasar a ser un impuesto que grava el suministro de energía eléctrica para consumo o su consumo por los productores de aquella electricidad generada por ellos mismos, [...] persiguiéndose con esta modificación una reducción de los costes administrativos, tanto para los distintos actores del mercado eléctrico como para la Administración, adaptándose la normativa a lo establecido en la Directiva de la Unión Europea»¹⁷.

Los robots serán consumidores de electricidad, en la medida que la necesitan para funcionar, por lo que de tener una personalidad robótica específica tendrían claramente la condición de sujetos pasivos. De no tenerla, sus propietarios verían aumentado su consumo eléctrico y, por lo tanto, crecería la recaudación por este impuesto.

Una forma de limitar el crecimiento desorbitado de la robótica es gravar su «combustible», la electricidad. Hay una correlación directa entre la subida de tipos impositivos de este impuesto y un mayor coste del uso de los robots, repercutiendo en una reducción del mismo. No obstante, no se puede proponer una subida de este impuesto sin tener en cuenta que es un impuesto que afecta a la sociedad en general.

Las posibilidades son amplias, desde la aplicación de exenciones, diferentes tipos dependiendo del ámbito en el que se produce el consumo de electricidad, la introducción de una escala, etcétera. Una adaptación correcta de este impuesto a la nueva realidad puede ser una de las medidas más efectivas, puesto que sin consumo de electricidad no hay robots.

17 Preámbulo de la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, y la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras. El anterior Impuesto sobre la Electricidad era un impuesto especial de fabricación introducido por la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social. Sin embargo, este impuesto fue suprimido y sustituido por el nuevo Impuesto Especial sobre la Electricidad en el año 2014.

3.3.3. Tasa por reserva del dominio público radioeléctrico

La tasa por reserva del dominio público radioeléctrico se regula en el Anexo I de la Ley 9/2014, de 9 de mayo, General de Telecomunicaciones, que nos remite a la Ley de Presupuestos Generales del Estado para su especificación.

Al igual que en el caso de la electricidad los robots tendrán que hacer uso de frecuencias del dominio público radioeléctrico, dada su necesidad de procesar datos para realizar sus tareas. Si bien no todos los robots harán uso del dominio público radioeléctrico, o no harán uso de él en el mismo grado, parece razonable pensar que harán un uso extenso, como cualquier otra nueva tecnología.

La necesidad de nuevas frecuencias es patente en la actualidad, y los robots no serán una excepción, más aún si tenemos en cuenta su exponencial crecimiento y el previsible aumento de la dependencia del dominio público radioeléctrico.

Por lo tanto, al igual que en el caso de la electricidad, hay una correlación directa entre la subida de esta tasa y el mayor coste del uso de los robots. Esto, por lo tanto, puede conllevar una reducción de su uso. Ésta es otra forma de limitar el impacto de la robótica, gravando de una forma adecuada su otro «combustible», los datos. En este caso, indirectamente a través del uso de frecuencias del dominio público radioeléctrico para transmitir esos datos.

4. Otras soluciones

A día de hoy ya existe una tributación de los robots, si bien no de la forma que algunos agentes sociales y económicos esperan. Como hemos señalado, el IEDMT puede gravar a los robots (coches con distintos grados de autonomía) en la medida en que estos son vehículos; mientras que los impuestos que gravan la renta (IRPF, IS, ISNR) pueden gravar las rentas generadas por los robots en la sede de las personas que son sus propietarias. Estas formas tributación recaen de forma accidental sobre la robótica, es decir, no está enfocada ni desarrollada con la robótica como objetivo.

Ahora bien, estos impuestos no solo pueden considerarse los primeros en gravar las actividades de los robots, sino que quizá hayan dado con una respuesta adecuada al problema que se nos plantea. «Los robots no deben ser el objetivo del impuesto»¹⁸. Es decir, reducir el número de robots no debe ser el objetivo, sino el posible impacto negativo de los mismos. Si la imposición debe perseguir este objetivo extrafiscal, entonces la definición del hecho imponible debe procurar gravar las actividades de los robots que generan dicho impacto. La finalidad es internalizar las externalidades negativas, sus costes sociales, laborales y económicos, a través de la recaudación.

18 ROSEMBUI, Tulio: *Inteligencia Artificial e Impuesto*, 2ª Ed, El Fisco, Barcelona, 2019, p. 175.

Centrarse en los efectos de los robots, que percibimos como negativos, y gravarlos para reducirlos y evitarlos puede ser el puente tributario hasta que una tributación de los robots con personalidad sea necesaria. Además, estos tributos ya están siendo creados, quizá no con los robots en mente, pero sí atendiendo a consecuencias nocivas, desde el posible coste social que genera la pérdida de empleo o la falta de recaudación por la existencia de fuentes de capacidad económica que quedan sin gravar.

Frente a las dificultades presupuestarias que temen los entes públicos por la generalización del uso de robots, se apuntan otras soluciones, de heterogénea naturaleza, que no contemplan la robótica de forma directa, sino que indirectamente se centran en actividades¹⁹ que realizan los robots, o afectan de una forma global a la tributación.

4.1. Tobin Tax

El Impuesto sobre las Transacciones Financieras, o mejor conocido como Tasa Tobin, debe su nombre James Tobin (Premio Nobel de Economía en 1981) puede considerarse uno de los primeros impuestos dirigidos frenar el impacto de la robótica y digitalización. Si bien es verdad que «el modelo de impuesto sobre transacciones financieras definido por la Unión Europea (propuesta de Directiva 2011/0261) tuvo el propósito de neutralizar los riesgos especulativos...»²⁰ se puede alegar que estos riesgos especulativos han sido creados por la digitalización, robotización y automatización cada vez en mayor grado del sistema bancario y financiero. Por lo tanto, estos riesgos especulativos son, en cierto modo, fruto de la robótica.

De hecho, el mercado bursátil se sostiene mediante «algoritmos que se apoyan en superordenadores para la emisión de órdenes de compra o venta a una elevada velocidad»²². Los robots han sustituido a las personas, si bien no completamente, en el mercado financiero. «El comercio de alta frecuencia en Wall Street es un ejemplo clásico, donde el número de milisegundos de latencia de la red puede determinar si una oferta es aceptada o rechazada.»²³ Y esta actividad solo puede ser llevada a cabo por robots que realizan operaciones a una velocidad que escapa a cualquier capacidad humana.

En tal contexto, cabe percatarse que el ITF es accidentalmente un impuesto sobre la robótica (o sobre una parte especialmente concreta de operaciones robotizadas). Puede verse como un gravamen sobre los robots financieros, entendiéndolo como un coste económico sobre ellos (del mismo modo que un impuesto sobre la gasolina, en términos muy amplios, es un gravamen sobre los

19 OBERSON, Xavier: *Taxing Robots*, Edward Elgar, Cheltenham, UK, 2019, p. 113.

20 ROSEMBUIJ, Tulio: *Inteligencia Artificial e Impuesto*, 2ª Ed, elFisco, Barcelona, 2019, p. 94-95.

21 Propuesta de DIRECTIVA DEL CONSEJO relativa a un sistema común del impuesto sobre las transacciones financieras y por la que se modifica la Directiva 2008/7/CE /* COM/2011/0594 final - 2011/0261 (CNS) */

22 ROSEMBUIJ, Tulio: *Inteligencia Artificial e Impuesto*, 2ª Ed, El Fisco, Barcelona, 2019, p. 91.

23 «High-frequency trading on Wall Street is a classic example, where the number of milliseconds of network latency can determine whether an offer is accepted or rejected» en JORDAN, John: *Robots*, MIT Press, Cambridge, 2016, p.83. Traducción propia.

coches). No se trata, por tanto, de afirmar que los robots que llevan a cabo las transacciones financieras son gravados, sino que una actividad que solo pueden llevar a cabo ellos, es gravada.

Quizás la inclusión de este impuesto en la UE «hubiera podido eliminar los predatorios algoritmos²⁴ y convertirse en una herramienta adecuada para paliar los efectos de la robotización, eliminando simultáneamente la especulación agresiva que parece no haber cesado. Parece que «la versión contemporánea de la *Tobin Tax* es la forma correcta de poner arena en las ruedas del *algotrade*, mientras sirve a la recaudación de recursos públicos»²⁵, si se instaura en toda la UE.

La efectividad de estos impuestos es difícil de medir, especialmente cuando la creación de este impuesto en algunos de los países miembros puede no sólo no ser una medida efectiva contra la especulación y las consecuencias de la robotización, sino que puede fomentar la planificación fiscal.

Este impuesto ya está implementado por algunos países como Francia²⁶, que lo introdujo con un tipo del 0,1% y lo fue subiendo hasta el 0,3% actual, tres veces el tipo de la recomendación europea. Incluso Francia ha dado un paso más allá e introdujo un impuesto disuasorio sobre las operaciones financieras de alta frecuencia²⁷. En España recientemente se ha introducido el impuesto mediante la Ley 5/2020, de 15 de octubre, del Impuesto sobre las Transacciones Financieras, con un tipo del 0,2%. Su entrada en vigor a principios de este año se ha visto complicada por la falta de preparación del desarrollo reglamentario, por lo que su primera liquidación en febrero, correspondiente a enero, ha tenido que ser retrasada hasta abril.

4.2. Impuesto sobre los servicios digitales

Dada la dimensión mundial del problema de imposición que plantean determinados modelos de negocio digitales parece existir un consenso internacional en la necesidad de encontrar una solución conjunta. Entre las medidas propuestas por la UE ante los desafíos de la economía digital está el Impuesto sobre servicios digitales²⁸ que, junto al establecimiento permanente digital, se centra en la imposición sobre gigantes digitales multinacionales y el rol de los usuarios²⁹. Esta propuesta inicial tomaba nota de los trabajos en el seno de la OCDE y estaba pensada como una medida provisional hasta que se pudiera adoptar una respuesta comprensiva³⁰, pero no alcanzó el consenso necesario para su aprobación.

24 ROSEMBUIJ, Tulio: *Inteligencia Artificial e Impuesto*, 2ª ed., El Fisco, Barcelona, 2019, p. 94-95.

25 *Ibidem*, p. 94-95.

26 Code général des impôts, Taxe sur les transactions financières (Article 235 ter ZD)

27 Code général des impôts, Taxe sur les opérations à haute fréquence (Article 235 ter ZD bis)

28 Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services COM/2018/0148 final - 2018/073 (CNS)

29 OBERSON, Xavier: *Taxing Robots*, Edward Elgar, Cheltenham, UK, 2019, p. 61.

30 *Ibidem*, p. 68.

España se ha adelantado a la Unión Europea con la Ley 4/2020, de 15 de octubre, del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales³¹, introduciendo este impuesto de carácter transitorio³², alegando razones de «justicia tributaria y sostenibilidad del sistema tributario»³³. En 2021, la primera liquidación del impuesto, correspondiente al primer trimestre, ha tenido que retrasarse.

En lo que se refiere a los robots este impuesto puede entenderse como un gravamen sobre los datos, antes caracterizados como el combustible de la robótica. Grava actividades altamente robotizadas como las prestaciones de servicios digitales. Por ello, se puede afirmar que este impuesto afecta económicamente a la robótica de una forma específica y contarse entre los precursores de un verdadero impuesto sobre los robots.

A largo plazo, «el impuesto sobre datos sería apropiado si adoptara la estructura y función de la *Tobin Tax* o de la *Bit Tax*. En ambos casos el gravamen aplicado en cuantía ínfima sobre los actores del sistema financiero o del sistema de telecomunicaciones e internet puede producir una recaudación enorme u reducir externalidades negativas...»³⁴. Para ello, se hace necesario redefinir el impuesto, especialmente su base imponible y los límites para considerarse contribuyente. Debería buscarse la forma de que se trate de un verdadero impuesto indirecto, que se aplique de forma internacional, o al menos en el ámbito europeo, y que se centre en gravar los datos y reducir las externalidades negativas de la robotización y digitalización de la economía y no en ser una forma de gravar las rentas que se fugan a otros estados con el simple objetivo de aumentar la recaudación.

5. Conclusión

La tributación actualmente recae de forma accidental sobre la robótica. Algunos impuestos, con los objetivos que pretenden conseguir, también marcan, si bien, de una forma indirecta, una vía para la tributación de los robots.

31 GRAU RUIZ, María Amparo: «El gravamen 'provisional' de los servicios digitales y la dudosa justificación de reacciones unilaterales», Revista *Técnica Tributaria* (128), 2020, p. 7 -13.

32 «Por tanto, como ya se indicaba en los informes sobre economía digital de la OCDE, el establecimiento de medidas unilaterales tiene carácter transitorio. Así, esta naturaleza provisional se predica del nuevo tributo hasta que entre en vigor la nueva legislación que tenga por objeto incorporar la solución adoptada internacionalmente» Preámbulo de la Ley 4/2020, de 15 de octubre, del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales

33 «El largo período de tiempo transcurrido desde que comenzaron los debates a nivel internacional sobre este asunto sin que haya sido posible adoptar soluciones prácticas al respecto, unido a razones de presión social, justicia tributaria y sostenibilidad del sistema tributario, hacen necesario adoptar, siguiendo el camino iniciado por otros países, una solución unilateral que permita a España ejercer de forma inmediata en su territorio derechos de imposición que legítimamente le corresponden, por ser de donde proceden los datos y las contribuciones de los usuarios que generan valor a la empresa.» Preámbulo de la Ley 4/2020, de 15 de octubre, del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales

34 ROSEMBUIJ, Tulio: *Inteligencia Artificial e Impuesto*, 2ª ed., El Fisco, Barcelona, 2019, p. 163.

Creemos que reducir el número de robots no debe ser el objetivo de la norma, sino atender a los posibles impactos negativos de los mismos en la economía y, por ende, en la sociedad. Con este objetivo extrafiscal, deben gravarse sólo las actividades generadoras de externalidades negativas para reducirlas o evitarlas; fomentándose también desde el ámbito fiscal las externalidades positivas que la robótica trae igualmente consigo.

El camino más adecuado para la tributación de los robots puede encontrarse centrando la atención en las actividades que estos realizan, de manera mayoritaria o exclusiva, y sus efectos. Esta aproximación puede suponer un puente tributario hasta que la tributación de los robots, como sujetos con personalidad, en algún momento, se considere necesaria.

LO MÁS DESTACADO DE LA REVISTA INTERACTIVA DE ACTUALIDAD (RIA)

Gabinete de Estudios de AEDAF

Nuevo paquete de medidas fiscales de la Comisión Europea – Medidas relativas al IVA

RIA 37, 13 DE OCTUBRE DE 2020

Fernando Matesanz, miembro del Grupo de Expertos en Impuestos Indirectos, ha elaborado este documento en el que se resumen las medidas en el ámbito del IVA contenidas en el nuevo paquete de medidas fiscales de la Comisión Europea para el período 2020-2024.

Inicio del plazo para promover la tasación pericial contradictoria cuando se haya reservado tal derecho al tiempo de presentar recurso administrativo contra una liquidación tributaria

RIA 38, DE 19 DE OCTUBRE DE 2020

Luis marzo Fernández, miembro del Grupo de Expertos en Impuestos Indirectos, comenta en esta nota la Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de julio de 2020 (rec. núm. 2.287/2018), en la que se establece que en virtud del apartado 1 del art. 135 LGT y del apartado 1 del art. 120 RITPAJD, el plazo para promover la tasación pericial contradictoria, cuando se haya reservado tal derecho al tiempo de presentar recurso administrativo contra una liquidación tributaria, se inicia en el momento de dictarse el acto administrativo –resolución del recurso– que pone fin a la vía administrativa y no en el momento en que expira el plazo para recurrir ante la jurisdicción contencioso-administrativa dicho acto que pone fin a la vía administrativa.

Nueva doctrina del Tribunal Supremo limitando la utilización del Soft-Law: rechazo del «carácter implícito» del principio del beneficiario efectivo en CDIs que no establezcan tal cláusula

RIA 39, DE 26 DE OCTUBRE

José Manuel Calderón, miembro del Grupo de Expertos en Fiscalidad Internacional y Precios de Transferencia, comenta en esta nota la importante Sen-

Transferencia

tencia del Tribunal Supremo de 23 de septiembre de 2020, denominada sentencia Colgate, en la que el Tribunal considera que el principio del beneficiario efectivo no puede considerarse incluido implícitamente en los CDI, ni puede fundamentarse su exigencia invocando la interpretación a la luz de los Comentarios al MC OCDE. De acuerdo con ello, no resulta válida una regularización tributaria que rechaza la aplicación de un convenio para evitar la doble imposición invocando la falta de acreditación del beneficiario efectivo por parte de la entidad no residente perceptora de una renta de fuente española.

Revisión de la fiscalidad energética en la Unión Europea

RIA 40 DE 3 DE NOVIEMBRE DE 2020

A finales de 2019 la Comisión Europea presentó el Pacto Verde Europeo (su denominación en inglés, EU Green Deal), una hoja de ruta para dotar a la Unión Europea de una economía sostenible. Así, se lanzó un Plan de Acción para impulsar el uso eficiente de los recursos (buscando una economía limpia y circular), restaurar la biodiversidad y reducir la contaminación. El objetivo de la UE es ser climáticamente neutra en 2050, con un objetivo intermedio de reducción del 55% de emisiones en 2030. En esta nota, María Muñoz, miembro del Grupo de Expertos de Asesores Internos resume los cambios legislativos que serán necesarios para cumplir con el objetivo de neutralidad climática y que deberán ser introducidos antes del verano de 2021.

Comentarios de urgencia al Proyecto de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016

RIA 41, DE 10 DE NOVIEMBRE DE 2020

Documento en el que se recogen los comentarios a modo de «primera aproximación» elaborados por los distintos Grupos de Expertos a las modificaciones previstas en el Proyecto de Ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal.

Aspectos críticos del nuevo concepto de «jurisdicción no cooperativa» en el Proyecto de Ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude

RIA 42, DE 16 DE NOVIEMBRE DE 2020

Andrés Báez Moreno, profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario en la universidad Carlos III de Madrid y miembro de la AEDAF, analiza la nueva normativa de paraísos fiscales que se incluye en el Proyecto de Ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, en el que pasarán a llamarse «jurisdicciones no cooperativas».

Presentación extemporánea de la autoliquidación y compensación de BINS: nuevos pronunciamientos favorables de los Tribunales Superiores de Justicia

RIA 45, DE 9 DE DICIEMBRE DE 2020

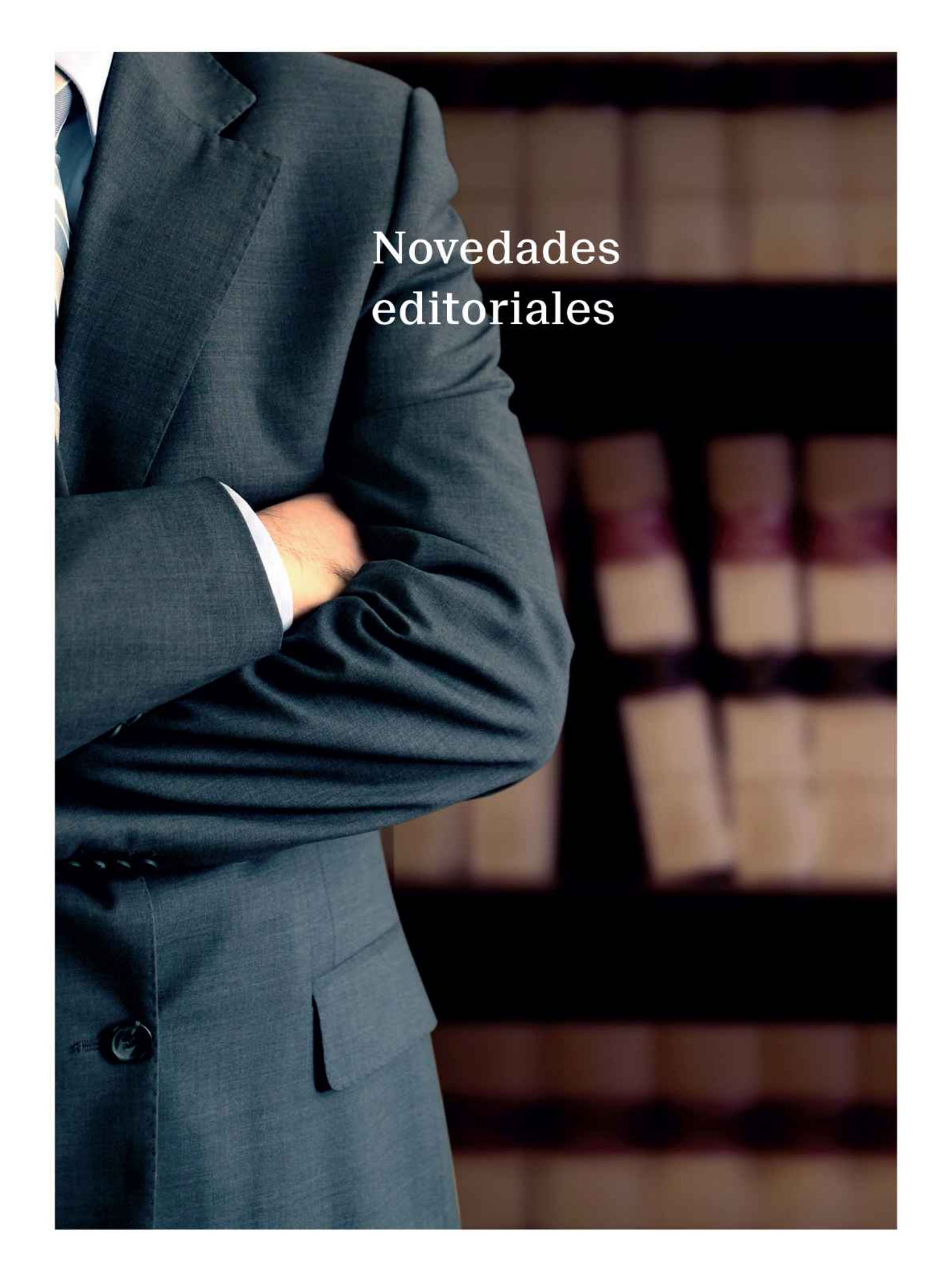
En este documento, elaborado por Eva M.^a Cordero González, miembro del Grupo de Expertos en Impuesto sobre Sociedades, se han recopilado las diversas sentencias de los Tribunales Superiores de Justicia que cuestionan la calificación de la compensación de BINS como una opción tributaria del artículo 119.3 de la LGT y rechazan, en particular, la doctrina del TEAC en virtud de la cual, transcurrido el plazo voluntario para presentar la autoliquidación no es posible compensar BINS pendientes. alguna de estas sentencias ha sido recurrida en casación ante el Tribunal Supremo, recurso admitido mediante auto de 13 de noviembre de 2020 (ATS 10623/2020), en el que el Tribunal habrá de fijar doctrina en torno a la naturaleza del derecho a la aplicación de bases impositivas negativas y la posible limitación de su ejercicio de acuerdo con lo dispuesto en el art. 119.3 LGT.

Líneas argumentales para rebatir la no deducibilidad del gasto de retribuciones pagadas a Consejeros Delegados no cubiertas por la cláusula estatutaria

RIA 47, DE 21 DE DICIEMBRE DE 2020

Tras la publicación de la Resolución del TEAC de 17 de julio rec. núm. 3156/2019, se ha iniciado una campaña de actuaciones inspectoras destinadas a comprobar la deducibilidad de retribuciones pagadas a Consejeros Delegados que no cumplen con los requisitos mercantiles recogidos en los artículos 217 y 249 LSC, por lo que dada la preocupación mostrada por muchos de los asociados respecto a esta cuestión, el Gabinete de Estudios ha elaborado este documento, en el que se enuncian, para su posterior desarrollo, las líneas argumentales que pueden utilizarse para la defensa de la deducibilidad de estas retribuciones, ya sea en la vía administrativa o contencioso-administrativa.

Documentos disponibles en la página web de la Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF), WWW.AEDAF.es

A photograph of a man in a dark, textured suit with his arms crossed. He is standing in front of a bookshelf filled with books, which are blurred in the background. The lighting is soft, highlighting the texture of the suit and the man's arms.

Novedades editoriales

Begoña Sesma Sánchez y Eva María Cordero González.
Efectos del COVID-19 en los plazos y procedimientos
tributarios. Monografía AEDAF, 2021.

La situación excepcional motivada por la pandemia del COVID-19 ha provocado la aprobación de un aluvión de normas tributarias con incidencia en los procedimientos y plazos tributarios, cuyos efectos, inicialmente vinculados a la declaración del primer estado de alarma por RD 463/2020, de 14 de marzo, se mantendrán en el tiempo. La complejidad de estas normas y la deficiente técnica normativa empleada ha dado lugar a un marco jurídico sumamente confuso, generando gran inseguridad jurídica sobre su contenido y efectos, a cuya interpretación contribuye este trabajo. La monografía realiza un análisis crítico de los numerosos decretos y decretos leyes aprobados a lo largo de 2020 y 2021, centrándose en sus efectos en el ámbito procedimental tributario. En particular, se analiza la ampliación de plazos establecida por el art. 33 del RDL 8/2020, de 17 de marzo y sus repercusiones en los distintos procedimientos de gestión, recaudación, revisión y sancionador tributario, junto con la habilitación específica a la Administración Tributaria para la realización de trámites considerados «imprescindibles». La suspensión generalizada de los plazos de prescripción recogida en el RDL 11/2020, con la adición de 78 días a los que se encontraran en curso al inicio del estado de alarma, resulta una medida difícilmente justificable desde el punto de vista del principio de proporcionalidad, a cuyo análisis se dedica un capítulo de la monografía. En ella se abordan también los diversos plazos de caducidad de derechos y acciones cuyo cómputo se ha visto ampliado durante este período. La monografía analiza, finalmente, algunas de las limitadas medidas de «alivio» fiscal adoptadas, como la ampliación de los plazos de presentación e ingreso de declaraciones y autoliquidaciones tributarias establecida por el RDL 14/2020, de 14 de abril; la segunda autoliquidación del impuesto sobre sociedades a raíz de la suspensión del plazo para la formulación y aprobación de las cuentas anuales establecida el RDL 19/2020, de 26 de mayo, con especial incidencia en el devengo de interés de demora y los aplazamientos y fraccionamientos «extraordinarios» establecidos por los RDL 7/2020, de 12 de marzo, 15/2020, de 21 de abril y 35/2020, de 22 de diciembre. Finalmente, se aborda la posible concurrencia de situaciones de fuerza mayor a efectos del devengo de los recargos del artículo 27 de la LGT por declaración extemporánea y espontánea y su consideración como eximente para la imposición de sanciones.

Antonio Durán-Sindreu Buxadé. La retribución de los administradores y los gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico. (Art. 15, letras e) y f), de la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades). Colex, 2021.

Tras 11 años de controversia judicial, y 6 de inactividad legislativa, la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), pretendió solucionar la problemática fiscal de la retribución de los administradores con cargo gratuito.

Pocos intuyeron que la redacción de otro precepto de la misma ley (art. 15.f)) impediría cerrar definitivamente el problema.

Y así ha sido. El Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), en su Resolución de 17 de julio de 2020, considera que este último precepto impide la deducibilidad fiscal de tales retribuciones por tratarse de gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico.

Casi 23 años después, el conflicto continúa, pues, sin resolverse.

El presente trabajo pretende analizar el tratamiento fiscal de dichas retribuciones y delimitar el concepto de gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico.

Para ello, hacemos un repaso de la jurisprudencia y acudimos a principios y criterios que nos ayudarán a solucionar la controversia, como el principio de irrelevancia fiscal de los vicios que afectan a la validez de los actos y/o negocios, o el criterio judicial del «*abuso de formalidad*».

Estudiamos, también, otros conceptos que consideramos necesarios, como los de actos radicalmente prohibidos, o de nulidad radical, sin olvidarnos, por supuesto, de la Resolución del TEAC.

En definitiva, la finalidad de la obra es la de hacer un análisis crítico de dicha Resolución y de las letras e) y f) del art. 15 de la LIS.

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

aedaf ASOCIACIÓN
ESPAÑOLA
DE ASESORES
FISCALES

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 de publicación

Normas de autor/a

Revista Técnica Tributaria es una publicación editada por la Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF), dirigida a todos los profesionales del Derecho tributario. Desde 1988 se ha configurado como una publicación científica que, desde una óptica crítica, intenta analizar todos y cada uno de los aspectos que pudieran incidir en los tributos y su aplicación. La periodicidad de Revista Técnica Tributaria es trimestral. Revista Técnica Tributaria se publica en versión impresa y en versión electrónica (puede consultarse su página web en www.revistatecnicatributaria.com).

Temática

Los contenidos de trabajos recibidos, acordes con las diferentes secciones que contiene, 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 profesional relacionadas con el Derecho Tributario desde una perspectiva eminentemente práctica, o de transferencia y divulgación científica.

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/a las consecuencias que pudieran derivarse de su incumplimiento.

Deben ser remitidos por correo electrónico a rtt@aedaf.es en formato word, letra Times New Roman tamaño 12 e interlineado de 1,5, debiendo indicarse la sección de la revista a la que se destina para su publicación (Estudios, Análisis crítico de cuestiones problemáticas en la jurisprudencia, Comentario de Jurisprudencia del TJUE, Transferencia).

- Criterios de publicación.

Los originales enviados para ser publicados deberán adecuarse a los siguientes criterios:

Extensión: Los trabajos de investigación destinados a ser publicados en la sección Estudios tendrán una extensión mínima de 6.000 palabras y máxima de 25.000. Sólo en casos excepcionales, y tras la oportuna revisión de los originales, se admitirán trabajos cuya extensión esté fuera de los límites indicados.

- Con el original remitido deberá enviarse un resumen del trabajo, en español y en inglés. La extensión del resumen estará entre 50 y 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*). 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 documentos enviados para ser publicados en la sección "Estudios" deben presentarse anonimizados y omitiendo cualquier referencia (incluidas las bibliográficas) que puedan identificar a el/la autor/a.

Los datos de autoría deberán constar en documento independiente con indicación de la filiación profesional, la dirección de contacto y, en su caso, el identificador ORCID, la agencia de financiación y el (los) código(s) del (los) proyecto(s) en el marco del (los) cuales se ha desarrollado la investigación. En los supuestos de autoría múltiple, se deberán indicar los criterios seguidos para decidir el orden de firma, así como la contribución específica realizada por cada autor/a al trabajo. Esta revista tiene en cuenta el sexo de los autores en los datos de origen de la investigación para la identificación de diferencias en la práctica editorial.

También deberán incluir un sumario especificando los epígrafes y subepígrafes en los que se estructura el texto con numeración arábica y las correspondientes referencias bibliográficas al final del documento.

La extensión de las secciones Análisis crítico de cuestiones problemáticas en la jurisprudencia, Comentario de Jurisprudencia del TJUE y Transferencia es flexible. A modo de orientación, respectivamente, no deberán superar las 8.000 palabras en las dos primeras y 15.000 palabras en la sección transferencia.

• Estructura:

Los artículos científicos contendrán los apartados de introducción y conclusión, exponiendo en el primero la metodología empleada para extraerla. Podrá incluirse un apartado final de agradecimientos a las entidades que hayan apoyado la investigación.

Los trabajos para 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.

La estructura de las secciones Análisis crítico de cuestiones problemáticas en la jurisprudencia, y Transferencia se adaptará a las necesidades del autor/a según la complejidad del tema abordado. Los estudios sobre jurisprudencia no comunitaria deberán incluir igualmente título, resumen y palabras clave, en español e inglés.

• Se recomienda a los/las autores/autoras el uso del lenguaje inclusivo en la redacción de todos los trabajos a publicar en esta Revista.

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 figurarán al final del documento, ordenadas alfabéticamente. Preferentemente su elaboración se adecuará a las normas APA y se facilitará la exportación por alguno de los gestores de referencias. Si la referencia cuenta con DOI, este deberá

indicarse. En la medida de lo posible se citará añadiendo el nombre completo de los/las, autores/as, adhiriéndose así al uso de las buenas prácticas editoriales en igualdad de género.

Ejemplos de referencias bibliográficas (basados en el manual APA 7º edición):

Libro: Autor (Apellidos, inicial del nombre). (Año de publicación). Título del libro (en cursiva). Edición. Editorial.

Ej: Alarcón García, E. (2016). *La obligación tributaria de información sobre activos en el extranjero*. (1ª ed.) Francis Lefebvre.

Capítulo de libro: Autor (Apellidos, inicial del nombre). (Año de publicación). Título del capítulo. En inicial del nombre y apellidos del coordinador (coord.), Título del libro en cursiva (número de edición, pp). Editorial.

Ej: Trapé Viladomat, M. (2009). Obligación de documentación: principios y reglas generales. Estructura de un dossier de precios de transferencia. En N. Carmona Fernández (coord.), *Supuestos prácticos de documentación de operaciones vinculadas* (1ª ed., pp 105-128). Edición Fiscal CISS.

Artículo de una revista: Autor (Apellidos, inicial del nombre). (Año de publicación). Título del artículo. Nombre de la revista en cursiva, volumen en cursiva (número), páginas.

Ej: Marín Benítez, G. (2016) Los incentivos fiscales al relevo generacional en la empresa familiar y su controvertida aplicación práctica. *Revista Técnica Tributaria* (114), 29-64.

Sitios o páginas webs y blogs: Autor (Apellidos, inicial del nombre). (Fecha de publicación). Título. Nombre del blog o sitio web (en cursiva). Dirección electrónica (URL).

Ej: Pérez Pombo, E. (19 enero 2017) Los aplazamientos y/o fraccionamientos del IVA y otros tributos por la gracia de la AEAT. *Fiscalblog*. <http://fiscalblog.es/?p=3565>

Pueden consultarse más en ejemplos en: <https://normas-apa.org/referencias/ejemplos/> y en el *Manual of the American Psychological Association, 7th edition* disponible en www.apa.org.

Las citas de sentencias, consultas y legislativas deberán 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, señalando el correspondiente identificador ECLI.

Idioma

Los trabajos deberán ser redactados en español, excepto los enviados para ser publicados como "Estudios en la sección en inglés", cuando tengan vocación internacional. Tratándose de un original presentado en inglés, la editorial, en su caso, se reserva el derecho de publicar adicionalmente una versión en castellano en la edición electrónica de la revista.

Cesión de derechos

La aceptación del trabajo para su publicación supone que, mediante el contrato por el que se le remunera, el/la autor/a cede en exclusiva a la AEDAF todos los derechos de explotación de la obra en todo el mundo, comprendiendo dicha cesión la reproducción, distribución, comunicación pública y transformación. AEDAF podrá incluir la OBRA en todas sus bases de datos y explotarla de cualquier otra forma, en cualquier idioma y a través de todas las modalidades de explotación y medios de difusión conocidos (impresión en papel, CD, DVD, vídeo, soporte electrónico, libro electrónico, Internet, etc.). Los asociados y los suscriptores podrán acceder directamente a la versión electrónica de los contenidos publicados con su clave de usuario y contraseña, disfrutando de materiales complementarios. Así mismo, con fines educativos, la Revista está disponible para fomentar la investigación en las instituciones de educación superior de nuestro país a través de las Bibliotecas universitarias y en centros

internacionales de investigación especializada (como el *International Bureau of Fiscal Documentation*).

Los títulos, resúmenes y palabras clave (en español e inglés) son accesibles mundialmente a través de EBSCO.

Previo petición del/la autor/a, Revista Técnica Tributaria valorará el posible autoarchivo del trabajo publicado en el repositorio de la institución a la que pertenece el/la autor/a, especialmente cuando su investigación se haya financiado con fondos públicos. Se respetará la legislación vigente aplicable a las políticas relativas a favorecer que los autores puedan publicar sus investigaciones en acceso abierto, sin que ello interfiera en los procesos editoriales ni en las políticas de suscripción.

Normas éticas

La Revista Técnica Tributaria conoce y acepta las normas éticas establecidas por el *Committee on Publication Ethics (Code of Conduct and Best Practices Guidelines for Journals Editors, COPE)*, y velará por que todas las partes intervinientes en el proceso editorial las conozcan.

Pueden consultarse las mismas en los siguientes enlaces:

Committee on Publication Ethics (COPE)

Code of conduct and best practice guidelines for journal editors

Asimismo, la entidad editora, 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. En caso de detectarse plagio o fraude científico, Revista Técnica Tributaria no será responsable de dichas infracciones, debiendo asumir el/la autor/a las responsabilidades derivadas de las mismas.

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/las autores/as, sin que ello suponga la aceptación de los manuscritos. El equipo editorial apreciará la idoneidad de su publicación y, en tal caso, lo enviará de forma anónima a dos revisores, también anónimos. Los 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, cambios o comentarios, se motivarán y comunicarán al/la autor/a. El/la autor/a recibirá las pruebas del artículo en PDF para su corrección final, debiendo devolverlas en el plazo máximo de 3 días.

La Revista procederá a la asignación del correspondiente DOI y la inmediata publicación de la versión electrónica, siendo posteriormente incluida la contribución en el siguiente número la versión impresa. También podrán difundirse parte de los contenidos en la Revista Interactiva de Actualidad y en los canales de las redes sociales de AEDAF.

